

321309

UNIVERSIDAD DEL TEPEYAC

ESCUELA DE DERECHO
CON ESTUDIOS RECONOCIDOS OFICIALMENTE POR
ACUERDO No. 3213-09 CON FECHA 16 - X - 1979
DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MÉXICO



ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA
DE LOS ARTÍCULOS 5-A Y 13
DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO
PARA LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO
AL ACTIVO CONSOLIDADO DEL EJERCICIO
POR LA EMPRESA CONTROLADORA

TESIS
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
PRESENTA

ALICIA KARINA GONZÁLEZ GARCÍA

ASESOR DE LA TESIS:
LIC. CLAUDIA GUILLERMINA SANTOS LÓPEZ
CED. PROFESIONAL No. 1764002



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.

**ESTA TESIS NO SALI
DE LA BIBLIOTECA**

Autorizo a la Dirección General de Bibliotecas de la UNAM a difundir en formato electrónico e impreso el contenido de mi trabajo recepcional.

NOMBRE: Alicia Karina
González García

FECHA: 3 febrero 2005

FIRMA: PA. [Signature]

AGRADECIMIENTOS

El presente trabajo de investigación, el cual constituye el cierre de una etapa trascendental en mi vida profesional y personal, es realizado con profundo agradecimiento y dedicación:

A ti DIOS, por amarme tanto al estar siempre a mi lado aún cuando mi corazón hubiera estado alejado y distante de ti en algún momento de mi vida, por la bendición de tener unos papás y hermanas como las que tengo, y por ser quien soy.

A Ustedes PAPÁ Y MAMÁ está dedicado este logro profesional, con profundo amor y admiración, agradeciendo de todo corazón el amor, apoyo, fe, confianza, y esfuerzo que me han dado desde que llegué a sus vidas, esperando ser todo lo que siempre han querido que sea de mí y no defraudarlos nunca.

Le pido a DIOS que los sin sabores sean pasajeros y que toque sus corazones porque la vida es muy corta y además muy bella y para que demuestren el amor hacia ÉL a través de sus acciones y actitudes, tomando en cuenta que lo único que vale en este mundo y por el cual éste se mueve, es el Amor.

LOS QUIERO MUCHO A LOS DOS.

A ustedes Peque y Jimmy:

Por estar cerca de mí cada que lo necesito y agradezco el apoyo que sé que incondicionalmente me brindan, independientemente de ser grandes hermanas para mí. Las quiero muchísimo.

A ti mi Chiquito por todo el Amor, Apoyo, Comprensión y Aguante que en todo momento me has demostrado. Doy Gracias a Dios por la bendición de haberte conocido y por tenerte a mi lado hoy y siempre.

No olvides que cada día es una nueva oportunidad que llena de alegría la vida y cualquier cosa que hagas en ésta, hazla lo mejor que puedas, con todo tu corazón y tu mente porque tu dolor es mi herida y tus alegrías las mías; y si unes realmente tu corazón y tu mente como uno solo, cualquier cosa que pidas, será.

Gracias Rudy porque sin ti, no tengo par.

A la Licenciada Claudia Santos por su ayuda y apoyo incondicional en la elaboración del presente trabajo de investigación, y sobre todo por su amistad.

A ustedes que siempre me han apoyado y me han honrado con el regalo maspreciado que es su amistad y apoyo incondicional, Gracias Manita, Viridiana, Paulina, Richi, Juan Ignacio y Lic. Machuca, que Dios los Bendiga Siempre. Así como a todas aquellas personas que no menciono, pero que indudablemente han sido parte importante en mi vida y en mi carrera profesional, porque ustedes como mis aliados me han enseñado a vivir, a reír, a querer, amar y PERDONAR, siendo esto último lo más difícil en esta vida. Gracias por depositar su fe en mí. Los quiero mucho.

A la Universidad del Tepeyac como Instituto en mi formación profesional.

ÍNDICE

	Pág.
INTRODUCCIÓN	II
CAPÍTULO I LA HACIENDA PÚBLICA Y LA OBLIGACIÓN FISCAL	
1.1 La Actividad Financiera del Estado y la Hacienda Pública	2
1.2 Las Contribuciones. Su concepto, clasificación y marco constitucional	13
1.3 El Objeto de la Obligación Fiscal	21
1.4 Sujetos de la Obligación Fiscal	22
1.4.1 Sujeto Activo	23
1.4.2 Sujeto Pasivo	25
1.4.3 Clasificación	26
CAPÍTULO II RELACIÓN ENTRE EL IMPUESTO AL ACTIVO Y EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA A NIVEL CONSOLIDADO Y GENERALIDADES DEL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL	
2.1 Relación entre el Impuesto sobre la Renta e Impuesto al Activo. Complementariedad	33
2.2 Determinación del Impuesto al Activo consolidado en relación con la determinación del Impuesto sobre la Renta calculado a nivel individual y consolidado	45
2.3 Generalidades del Régimen de Consolidación Fiscal	53

CAPÍTULO III ANÁLISIS A LOS ARTÍCULOS 5-A Y 13 DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO

3.1 Formas de Interpretación de Leyes	62
3.2 Análisis y Justificación del artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo en relación con el diverso 13 de la misma Ley a nivel consolidado	76
3.3 Interpretación sistemática de los artículos 5-A y 13 de la Ley del Impuesto al Activo en relación con la determinación del impuesto consolidado por la controladora	83

CAPÍTULO IV EFECTOS PRODUCIDOS DERIVADO DE LA INTERPRETACIÓN EFECTUADA POR EL SUJETO PASIVO Y ACTIVO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL RESPECTO DE LOS ARTÍCULOS 5-A Y 13 DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO

4.1 Interpretación efectuada por los sujetos pasivos de la obligación fiscal respecto de los artículo 5-A y 13 de la Ley del Impuesto al Activo	93
4.2 Interpretación efectuada por el sujeto activo de la obligación fiscal respecto de los artículo 5-A y 13 de la Ley del Impuesto al Activo	103
4.3 Efectos creados de la interpretación efectuada por el contribuyente y el Fisco a los artículos 5-A y 13 de la Ley del Impuesto al Activo	107
CONCLUSIONES	119
BIBLIOGRAFÍA	122

INTRODUCCIÓN

Ante la necesidad del Estado a fin de recaudar el gasto público y de esa manera subsanar las necesidades de los gobernados, es que tiene a su cargo distintas formas de allegarse de los recursos los cuales se recaudarán derivado de que los contribuyentes se ubiquen o actualicen el hecho imponible previsto en las leyes, es decir, que efectúen el hecho generador y así contribuyan al gasto público.

Por ello, es que el presente trabajo de investigación el cual se sustenta en la forma de interpretación y aplicación de los artículos 5-A y 13 de la Ley del Impuesto al Activo, los cuales fueron creados a fin de que los particulares que se ubiquen en los mismos contribuyan al gasto público por la generación de ingresos por los activos con los que cuenten, partirá de los diferentes métodos de interpretación de leyes y concretamente aplicando la interpretación sistemática de las mismas el Impuesto al Activo consolidado acorde con los referidos artículos, deberá determinarse con sustento en el cuarto ejercicio inmediato anterior, esto es, tomando en cuenta las condiciones de dicho ejercicio fiscal y, por lo tanto, los activos de las empresas controladas que en dicho ejercicio fiscal se encontraban consolidando y no así los activos de las empresas que consoliden en un ejercicio diverso como aquél por el cual se está determinando el impuesto (impuesto actual).

Lo anterior no obstante que hubiera existido de por medio, en alguno de los cuatro ejercicios inmediatos anteriores una desincorporación de una o varias empresas controladas, pues de lo contrario implicaría que el impuesto

al activo generado en el cuarto ejercicio inmediato anterior no fuera realmente reflejado ante el Fisco Federal ni en aquél ejercicio ni en el que se está determinando el impuesto, pues se pasarían por alto los activos de las empresas controladas que consolidaban sus resultados fiscales junto con la empresa controladora en el cuarto ejercicio inmediato anterior, rompiendo con ello, con la opción prevista en el artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo.

Así, de acuerdo con el objetivo de estudio en el presente trabajo de investigación, se partirá de analizar sistemáticamente los artículos 5-A y 13 de la Ley del Impuesto al Activo a fin de aplicarlos en su conjunto al momento de determinar el Impuesto al Activo consolidado, es decir, determinar dicho impuesto sin pasar por alto el contenido de uno u otro artículo; máxime que ambos numerales refieren a la determinación de tal impuesto pero con procedimientos distintos, razón por la cual se efectuará además, un análisis comparativo de los artículos 5-A y 13 de la Ley del Impuesto al Activo.

En este sentido, las referidas interpretaciones se realizarán con base en las posturas que al respecto tengan los contribuyentes por un lado y, por otro, el Fisco Federal, para lo cual se citarán datos de diversos juicios de nulidad donde se vislumbra la interpretación que efectúan a los artículos 5-A y 13 de la Ley del Impuesto al Activo.

Asimismo, es de señalar que el propósito del presente trabajo es esclarecer los diversos elementos que conforman una interpretación sistemática de los artículos 5-A y 13 de la Ley del Impuesto al Activo, partiendo de los elementos que conforman, en general, una interpretación sistemática de la ley, así como determinar a juicio de quien elabora el

presente proyecto cuál es el criterio aplicable atendiendo al contenido de la ley.

Por lo que la estructura del trabajo se realizó de la siguiente manera:

Capítulo I.- De La Hacienda Pública y la Obligación Fiscal; para esclarecer primeramente que el derecho público que se sustenta en la actividad financiera, tiene cabida en la hacienda pública como ente recaudador del tributo que impulsará el gasto público.

Capítulo II.- De la relación entre el Impuesto al Activo y el Impuesto sobre la Renta a nivel consolidado y generalidades del Régimen de Consolidación Fiscal; para introducir los antecedentes y razón de ser de la complementariedad entre ambos impuestos así como por otro lado, tener en claro el objeto del Régimen de Consolidación Fiscal y las diferencias en los efectos que se producen determinando el impuesto del ejercicio en tal régimen y en forma individual.

Capítulo III.- Del Análisis a los artículos 5-A y 13 de la Ley del Impuesto al Activo; para determinar las consecuencias en el cálculo del Impuesto al Activo con base en la interpretación sistemática de ambos numerales, partiendo del análisis de las distintas formas de interpretación de las leyes.

Capítulo IV.- De los efectos producidos derivado de la interpretación efectuada por el sujeto pasivo activo de la obligación fiscal respecto de los artículos 5-A y 13 de la Ley del Impuesto al Activo; para tener una visión clara que tienen algunos contribuyentes y por otro lado la unidad administrativa encargada de la defensa jurídica de la autoridad demandada respecto de la

aplicación conjunta y sistemática de ambos numerales para que posteriormente pueda desprender la postura que se considera debe sostenerse para el cálculo y entero del Impuesto al Activo a nivel consolidado con base en los artículos precitados.

CAPÍTULO I

LA ACTIVIDAD FINANCIERA Y LA HACIENDA PÚBLICA

1.1 La Actividad Financiera del Estado y la Hacienda Pública

En principio de cuentas y previo a realizar cualquier tipo de análisis e interpretación de las normas jurídicas, resulta imperante comprender que el objeto que constituye el derecho financiero es, sin lugar a dudas, la actividad financiera, donde tiene cabida la hacienda pública como ente recaudador del tributo que impulsará el gasto público.

Así, tenemos pues que la actividad financiera como sector de la economía pública es objeto de estudio por diversas disciplinas científicas dependiendo la perspectiva o elemento de dicha realidad que se privilegie en cada caso. Surge de esta manera, como ejemplo, la economía financiera, el derecho financiero, la psicología financiera, la política financiera, etc.

En nuestro medio, el uso del vocablo “financiero”, como calificativo de esta actividad estatal, no está exento de riesgos derivados de su innegable ambigüedad si se le contrasta con las diversas acepciones que el término tiene en el lenguaje ordinario o coloquial.

Dicho término es utilizado en los más diversos contextos y con los más variados significados, es común su uso en el ámbito bancario, así como en el empresarial y bursátil; por lo tanto, conviene no perder de vista que en lo sucesivo dicho adjetivo será utilizado bajo una acepción bien limitada y, por ende, precisa, lo que no implica en modo alguno descalificar el resto de sus usos en otros ámbitos del saber.

Ahora bien, debe precisarse además, como aspectos relevantes de la actividad financiera los siguientes rasgos:

A su vez, la economía pública o actividad financiera discurre por tres grandes vertientes. Pueden asimismo distinguirse en su dinámica tres grandes momentos. Una fase o primer momento lo constituyen las decisiones inherentes a la obtención de los ingresos públicos, que en sus diversas modalidades resultan indispensables para el Estado, primero para asegurar su funcionalidad y además encarar los costos de producción de los bienes públicos afectos por su naturaleza a la satisfacción de las necesidades públicas. En un segundo momento tales recursos requieren de una eficiente Administración y finalmente el tercero momento lo constituye el conjunto de acciones y decisiones concernientes a su asignación a través de las diversas decisiones en materia de Gasto Público.

Así, todas estas decisiones del Estado en el área de los ingresos, de su administración y de su gasto encuentra en el Presupuesto la institución que les da coherencia y sentido de unidad.

En esta línea, tenemos que la doctrina nos ofrece una amplia gama de definiciones respecto a la actividad financiera del estado, como por ejemplo, tenemos lo señalado por el maestro Sáinz de Bujanda que la define como *“La acción administrativa del Estado dirigida a la obtención e inversión de los medios económicos destinados al sostenimiento de los servicios públicos”*.¹

¹ Fernando Sáinz de Bujanda, Hacienda Pública, Derecho Financiero y Derecho Tributario en Hacienda y Derecho, Tomo I, p. 28.

A su vez, el maestro Cosciani la define como “*aquella actividad económica que se desarrolla en el ámbito de los órdenes políticos de naturaleza coercitiva*”.²

En esta línea, puede definirse a la actividad financiera como “la acción del Estado de detracción de ingresos de las economías privadas y su posterior empleo o inversión en forma de gasto público”.³

Ahora bien, dado que al hablar de la actividad financiera, tiene cabida la hacienda pública como ente recaudador del tributo que impulsará el gasto público, debemos pues emplearnos en la misma, la cual ha sido tratada de formas diversas.

Lo anterior pues para unos, *hacienda pública* constituye una disciplina, es decir, un conocimiento científico mediante cuyas normas los organismos públicos cubren sus necesidades financieras, buscando al mismo tiempo formas y procedimientos para encontrar la mejor manera de distribuir la riqueza pública, por ello se habla de *ciencia de la hacienda*, como concepto sinónimo de ciencia de las *finanzas públicas*.

Para otros autores, *hacienda pública* es el patrimonio apreciable en dinero que es propiedad del Estado; mientras que otros tantos, utilizan la noción hacienda pública para designar al conjunto de organismos gubernamentales que se encargan de obtener los ingresos y normar el ejercicio del gasto público.

² Alvaro Rodríguez Berijo, *Introducción al Derecho Financiero*, p. 30.

³ *Idem*.

Las tres denominaciones anteriores son correctas, y en la práctica se utilizan para designar cada uno de esos objetos de conocimiento, según el campo o la materia en donde se utilicen.

El Poder Público, es decir, el conjunto de organismos gubernamentales, es sin duda una de las partes fundamentales que integran a la persona moral llamada Estado, porque dichos órganos ejercen a través de los funcionarios que los representan, los actos que por mandato legal les son encomendados. En sus aspectos tanto económico como financiero, los órganos públicos realizan una serie de tareas mediante las que la comunidad pretende alcanzar sus propios fines.

Esto es, el Poder Público es un medio y no un fin, ya que su misión, es la de realizar el bien común.

En este orden de ideas, la Hacienda Pública sea cual fuere la acepción con la que sea utilizado este término, como parte importante del Poder Público, se vincula de manera íntima con todos los aspectos económicos y financieros de la nación, mediante la aplicación de medidas económicas, financieras, políticas y jurídicas.

En el Estado moderno, la Hacienda Pública es una estructura dotada de una gran complejidad y cada día adquiere más importancia en la vida y actividad de los gobernados, puesto que prácticamente no hay persona que no guarde, por una causa o por otra, relación con ella, ya sea en el ámbito de los ingresos del Estado, o en el área del gasto gubernamental.

Efectivamente, las personas que pagan contribuciones, que utilizan los servicios públicos estatales, que contratan con los organismos del sector público y que reciben o prestan servicios a este sector, encuentran que la base fundamental de sus relaciones económicas se centra en una institución fundamental: la Hacienda Pública.

Ahora bien, el ámbito de actividad de la Hacienda Pública no se reduce sólo a los órganos del Estado, sino también se refiere a aquellas otras entidades del sector público que en alguna forma están dotadas de facultades dentro de éstas, al Instituto Mexicano del Seguro Social o al Instituto Nacional del Fondo para la Vivienda de los Trabajadores.

Asimismo, dentro del sistema financiero público no sólo se puede hablar de Hacienda Pública Federal, ya que en el régimen político mexicano también existen las haciendas públicas estatales y las municipales, que se encargan de manejar los aspectos financieros de estas estructuras políticas del Estado mexicano de manera independiente, aunque en forma coordinada con la Hacienda Pública Federal.

A lo anterior cabe señalar que el vehículo jurídico que utilizan los órganos estatales para llevar a la práctica los principios y fundamentos de la ciencia de las finanzas públicas es el derecho financiero público, el cual se puede conceptuar como *“la rama del derecho integrada por un conjunto de normas que tiene por objeto regular las actividades económicas de los órganos públicos, tanto en lo que corresponde a la percepción de los ingresos, como en lo que respecta al ejercicio del gasto”*.⁴

⁴ Doricela Mabarak Cerecedo, Derecho Financiero Público, p. 8.

Al respecto cabe señalar que el derecho financiero es una rama importante y autónoma del derecho público, porque las actividades que aquí se generan fundamentalmente son de supra a subordinación entre los entes públicos que figuran como sujetos activos de la relación jurídica y los gobernados, que por regla general desempeñan el papel de sujetos pasivos en esa relación, pero sobre todo, esta disciplina jurídica pertenece al derecho público porque las actividades de naturaleza financiera que ella realiza, son propias y características del Estado; es decir, corresponden a los fines exclusivos de una persona moral de derecho público.

Las normas jurídicas que contiene el derecho financiero se refieren sin duda a todas aquellas que tienen por objeto normar las actividades del Estado encuadradas en la ciencia de las finanzas públicas en general y, específicamente, a aquellas que se relacionan de manera estrecha con la percepción de los ingresos del Estado y con la planeación y ejercicio del gasto público; es decir, con la hacienda pública en sus diversas acepciones y significados, de ahí que el derecho financiero es, sin duda, una muy importante disciplina jurídica.

Ahora bien, el derecho financiero público tiene en la actualidad tanto contenido que ha existido la necesidad de dividirla o clasificarla en los siguientes puntos:

- Derecho Presupuestario,
- Derecho Fiscal y;
- En lo que se refiere al ámbito de aplicación del derecho financiero

Por lo que hace al Derecho Presupuestario, tenemos que el mismo comprende por una parte *el conjunto de normas jurídicas que regulan la percepción de los ingresos públicos y, por la otra, las que se ocupan de regular el gasto efectuado por las entidades gubernamentales.*⁵

Bajo este orden de ideas y siguiendo el contenido del Derecho Presupuestario, tenemos que éste se erige en los Estados modernos, no sólo en un vehículo normativo y regulador de la actividad financiera pública, sino en un freno para evitar el abuso, el derroche o el desvío del gasto público.

En el Derecho Presupuestario, se maneja tanto la Ley de Ingresos como el Presupuesto de Egresos que son dos leyes que se correlacionan íntimamente en virtud de que ambas contiene normas que regulan el anverso y el reverso del fenómeno financiero del Estado, lo anterior dado que en ningún Estado moderno es posible prever un gasto si al mismo tiempo no se toma en consideración el posible ingreso correlativo.

En este tenor, el presupuesto debe cumplir con determinados requisitos técnicos como la planificación, la distribución y administración del presupuesto, la previsión presupuestaria, la claridad y publicidad del presupuesto así como la exclusividad presupuestal.

Por otro lado, y por lo que se refiere al segundo punto antes referido, es decir, por lo que hace al Derecho Fiscal, debemos precisar que en relación con las normas jurídicas que regulan el financiamiento de los gastos públicos, éstas pueden pertenecer al propio derecho financiero, o a una subrama que es precisamente el derecho fiscal, el cual resulta de sustancial importancia

⁵ Ibid, p. 25.

toda vez que los gastos públicos son financiados con ingresos procedentes de los tributos, que constituyen el tema fundamental de estudio del derecho fiscal.

En este sentido, tenemos que el derecho fiscal se conceptúa como la *rama del derecho financiero que tiene por objeto regular las relaciones jurídicas que se dan entre el Estado, en su carácter de autoridad fiscal y los gobernados, ya sea que éstos asuman el papel de contribuyentes, responsables solidarios o terceros, y cuyo objetivo fundamental es el de la recaudación de los tributos.*⁶

De acuerdo con este concepto, se tiene que el derecho fiscal es en primer lugar una rama del derecho financiero, porque los ordenamientos jurídicos que él contiene, están dotados de un profundo contenido económico, puesto que se vinculan con los ingresos que el Estado obtiene para destinarlos a cubrir los gastos públicos.

En segundo lugar, este ordenamiento se caracteriza por establecer relaciones de carácter jurídico entre el Estado, investido de poder fiscal, y los gobernados, ya sea que éstos posean de acuerdo con la ley el carácter de contribuyentes, de responsables solidarios en el pago de las contribuciones, o simples terceros, a los cuales las disposiciones jurídico-fiscales les imponen también ciertas obligaciones con el fin de crear sistemas y procedimientos que le den aplicación, eficacia y certidumbre a la recaudación fiscal.

⁶ Ibid, p. 49.

En consecuencia, el derecho fiscal es el conjunto de normas de carácter jurídico que se encargan de regular las relaciones que se dan entre dos sujetos perfectamente definidos: el Estado en su carácter de autoridad fiscal, y los gobernados, en su carácter de sujetos pasivos de dicha obligación, y el objetivo fundamental que se persigue con la aplicación de las normas fiscales, es que el Estado obtenga de los gobernados los ingresos que necesita para aplicarlos a los gastos públicos, y así procurar la satisfacción de las necesidades sociales.

El derecho fiscal, tiene fines económicos que consisten en obtener una recaudación para aplicar el producto de la misma a la satisfacción del gasto que implica la prestación de los servicios y las obras públicas que realizan los órganos gubernamentales.

Además, el derecho fiscal persigue objetivos sociales muy importantes al desarrollar de manera fundamental el sentido de la solidaridad, puesto que pugna para que quienes tienen recursos económicos, aporten una parte proporcional de sus riquezas con el fin de satisfacer las necesidades de diversa índole que experimenta la colectividad.

Finalmente, conviene precisar que el derecho fiscal se divide en varias e importantes ramas siendo éstas: el derecho fiscal o tributario, formal o procedimental, fiscal sancionador, penal fiscal, procesal fiscal y aduanero.

Asimismo, como fuentes del derecho fiscal, es decir, las instituciones, o formas de conducta a las que el Estado les reconoce la categoría de normas jurídicas son la ley como primer lugar, el reglamento, acuerdo del Jefe del

Ejecutivo, las circulares, la jurisprudencia, la doctrina, los principios generales del derecho, la costumbre y los tratados internacionales.

Finalmente, y por lo que hace al tercer punto referido, esto es, a lo que se refiere al ámbito de aplicación del derecho financiero, como una de las clasificaciones del derecho financiero público; debe precisarse que se divide en nacional e internacional, siendo el primero el conjunto de normas jurídicas que regulan los ingresos y gastos públicos en el territorio de un país, en tanto que el derecho financiero internacional regula todas las relaciones jurídicas financieras susceptibles de darse entre dos o más Estados soberanos, o entre un Estado y un organismo internacional o bien, entre aquél y una persona o entidad perteneciente a otro país.

A su vez, el derecho financiero nacional puede ser también derecho financiero federal, estatal o municipal, cuando sus normas jurídicas regulan las finanzas públicas de cada uno de esos niveles de gobierno en que se divide la estructura constitucional de un país, como por ejemplo, México.

Aunado a lo anterior, no debe pasarse por alto a la economía pública, como sistema específico, ordenado y coherente, que se explica a partir de sus finalidades, móviles y modos de comportarse. La existencia de necesidades públicas son un elemento que la explica.

La necesidad es pública en la medida que es una necesidad del Estado. La necesidad pública es una necesidad del Estado por identificarse con los fines de éste. La condición o carácter de "público" de una necesidad por ello implica en principio la exigencia de que de su satisfacción debe

quedar en manos del Estado, lo cual es obvio por ser éstas justamente parte de los fines del Estado.

En este sentido, debe señalarse que no existen necesidades intrínsecamente públicas, es decir necesidades que desde siempre y para siempre tengan tal calificativo. La necesidad pública surge a partir del momento de la existencia del Estado como forma de organización política, no son realidades preexistentes a él cuya satisfacción tenga éste que encarar.

Finalmente, debe tomarse en cuenta que el carácter público de una necesidad tiene su origen en un acto de calificación que expide respecto a ciertas necesidades el Estado. No existen necesidades públicas por naturaleza, existen necesidades que tradicionalmente el Estado ha atendido y que actualmente se asumen como públicas. La necesidad pública o el carácter público de una necesidad está íntimamente vinculado con los fines del Estado.

Al respecto, se cita la jurisprudencia P./J. 106/99, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicado en el tomo X, en noviembre de 1999:

“CONTRIBUCIONES. LAS DESTINADAS AL PAGO DE UN GASTO PÚBLICO ESPECIAL NO VIOLAN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. Al establecer el precepto constitucional mencionado que los tributos deben destinarse al pago de los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que reside el contribuyente, no exige que el producto de la recaudación relativa deba ingresar a una caja común en la que se mezcle con el de los demás

impuestos y se pierda su origen, sino la prohibición de que se destine al pago de gastos que no estén encaminados a satisfacer las funciones y servicios que el Estado debe prestar a la colectividad. Por tanto, **si el producto de la recaudación es destinado al pago de un gasto público especial que beneficia en forma directa a la colectividad, no sólo no infringe, sino que acata fielmente lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.**

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 106/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve.”

1.2 Las Contribuciones. Su clasificación, concepto y marco constitucional.

En primer término, debe precisarse que las contribuciones se definen como los ingresos que el Estado recibe y, en su caso, exige en su carácter de persona moral de derecho público, con apoyo en una ley tributaria y los destina a satisfacer los gastos públicos.

Se clasifican en impuestos, derechos, aportaciones, de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los accesorios de esas contribuciones como lo son los recargos, multas, gastos de ejecución.⁷

Al respecto y abocándonos a los impuestos, tenemos que los mismos consisten en la prestación generalmente en dinero que el Estado fija con

⁷ Código Fiscal de la Federación, artículos 1 y 2.

carácter general y obligatorio a todas las personas físicas y morales, cuya situación coincida con al que la ley señale como hecho generador del crédito fiscal.

El impuesto es una prestación porque en la relación jurídica fiscal que se establece para el pago de la contribución, la obligación recae exclusivamente sobre el contribuyente, en tanto que el derecho correlativo corre a cargo también de manera exclusiva, de la autoridad gubernamental, es decir, ésta no adquiere el compromiso de entregar nada concreto o individualizado a cambio del pago efectuado, pues el contribuyente aporta la suma de dinero que se le exige en los términos legales y esto da por terminada la relación jurídica que surge entre ambos, la cual volverá a surgir cuando se realice en el futuro otro hecho que genere obligación fiscal.

El impuesto es obligatorio porque al estar fundado en una ley que le da valor y vigencia, no queda al arbitrio de los gobernados pagarlo o dejar de hacerlo y, en consecuencia, si una personas que se hubiere colocado dentro de la obligación de pago, el fisco está dotado de una serie de instrumentos legales que le permitirán cobrarse esa contribución por la fuerza, incluso con los bienes de la persona.

Todo impuesto debe señalar como sujetos pasivos de la prestación a las personas, que pueden ser físicas, es decir, seres humanos perfectamente identificados en su individualidad y personas morales, esto es, grupos de personas físicas que se ponen de acuerdo para combinar de manera más o menos permanente, recursos y esfuerzos, con el fin de crear un ente con personalidad distinta a la de los miembros que la integran.

La ley mediante la que se crea el impuesto debe señalar, de manera clara y precisa, cuáles son los hechos, conductas o acciones de las personas que pueden dar lugar al nacimiento de la obligación. Es decir, la autoridad fiscal no puede exigir el pago de impuestos a una persona si la situación de ésta no queda perfectamente encuadrada dentro del precepto legal correspondiente.

En consecuencia, no se debe cobrar un impuesto, ni ninguna otra contribución por simple analogía, porque la situación concreta del gobernado sea *más o menos parecida* a la situación prevista en la ley (hecho imponible), ya que ello daría pauta, sin lugar a dudas, a la ilegalidad y a que el presunto contribuyente se negara a pagarla, valiéndose para ello de los medios de defensa legal a su alcance, en términos del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, que señala que las leyes fiscales que impongan cargas a los particulares son de aplicación estricta, es decir, no se pueden exigir sino están previstas claramente y de manera indudable por la ley que les da origen.

Tocante a los Derechos, se conceptúan como las contraprestaciones que el Estado recibe y, en su caso, exige, por la realización de servicios administrativos prestados a favor de una persona.

Por lo que hace a las Aportaciones de Seguridad Social, constituyen los ingresos que percibe el Estado o determinados organismos descentralizados, los cuales se integran con los pagos que realizan las personas que tienen la obligación constitucional de prestar servicios de seguridad social a sus trabajadores, pero son sustituidas por el Estado en la prestación de éstos. También son contribuyentes por este concepto, las

personas que se benefician directamente con los servicios de seguridad social.

En nuestro país, el grupo de contribuciones que encajan en este rubro son, por ejemplo, las cuotas del seguro social que pagan tanto los patrones como los trabajadores, así como las cuotas que ambos grupos de personas pagan al Instituto Nacional del Fondo de la Vivienda de los Trabajadores, o las que los servidores públicos cubren a un instituto especializado.

Ahora bien, por lo que hace a las Contribuciones de Mejoras, éstas son las que corren a cargo de las personas, tanto físicas como morales, que obtiene un beneficio directo de las obras públicas que realiza el Estado. En estos casos esas personas deben pagar una contribución que está en relación directa con el beneficio obtenido, como por ejemplo una obra de pavimentación de una calle. Aquí, el Estado reparte, en los términos de la ley tributaria que corresponda, el costo de la obra pública entre los propietarios de los predios que van a beneficiarse con la realización de dicha obra.

Ahora bien, y por lo que hace a los accesorios de las contribuciones, los mismos los percibe el Estado cuando una persona no cubre sus contribuciones dentro de los plazos establecidos por la ley (recargos), o bien paga determinadas sumas de dinero al Fisco, por concepto de infracciones administrativas, a las que se les denomina sanciones o multas, o bien, los percibe mediante los gastos de ejecución, que son materializados cuando el Estado se ve obligado a realizar gastos derivados de notificaciones, embargos, actos de remate, etcétera, para recuperar las contribuciones que el contribuyente no cubrió de manera voluntaria; o bien, cuando el contribuyente hubiera efectuado el pago de la contribución con cheque a

cargo de una institución de crédito y ésta por alguna causa no pagó ese documento, lo cual da lugar a una indemnización.

Finalmente, y por lo que hace al Marco Constitucional de las Contribuciones, debemos señalar que el marco toral del sistema tributario se ubica en la Constitución, en donde se faculta al Estado a expedir y aplicar las leyes tributarias bajo determinados requisitos y condiciones, con el fin de que el poder público pueda, por una parte, crear y cobrar los tributos, y por otra, que los gobernados se sometan a pagarlos.

La necesaria relación jurídica tributaria que en estos casos surge entre el fisco y los contribuyentes está delimitada por el marco constitucional.

En este sentido, el artículo 31, fracción IV de la Constitución aporta los elementos fundamentales de la relación jurídica tributaria que surge, entre el sujeto pasivo y activo de la obligación tributaria, en donde se alude que los organismos fiscales tienen derecho a cobrar contribuciones y los gobernados tienen obligación de pagarlas, a condición de que éstas tengan el carácter de proporcionales y equitativas; señalamiento respecto del cual inclusive nuestro Máximo Tribunal se ha pronunciado, tal como se ilustra con las jurisprudencias P./J. 10/2003, 2a. CLXXXII/2002 y P./J. 24/2000:

“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva,

debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. **Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate,** tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, **para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.**

El Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada hoy trece de mayo en curso, aprobó, con el número 10/2003, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a trece de mayo de dos mil tres."

“VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN III, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER QUE LOS CONTRIBUYENTES A LOS QUE SE RETENGA TAL IMPUESTO, DEBERÁN EXPEDIR COMPROBANTES CON LA LEYENDA "IMPUESTO RETENIDO DE CONFORMIDAD CON LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO", NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. La circunstancia de que el mencionado artículo establezca la obligación de los contribuyentes de expedir comprobantes con tal leyenda, no constituye un trato inequitativo, ya que esa obligación es una consecuencia inherente al mecanismo de traslado del impuesto, pues la expedición de comprobantes complementa la retención del tributo en la medida que documenta dicha operación; por tanto, al respetar el principio constitucional en cita el sistema de traslado y acreditamiento del impuesto al valor agregado, como se desprende de los criterios sostenidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en las tesis 2a. CLIX/2001 y 2a. CLX/2001, publicadas en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIV, agosto de 2001, páginas 250 y 251, respectivamente, en las que medularmente se sostiene que el trato desigual a categorías de sujetos que se encuentran en una situación dispar respecto del mecanismo de traslado y acreditamiento del impuesto al valor agregado, respeta el principio de equidad tributaria y que, el sistema de retención establecido en la propia Ley impositiva no modifica la situación patrimonial que el referido tributo genera a los contribuyentes que en el periodo respectivo tienen un saldo a cargo, resultando irrelevante para el examen de su equidad cuál es el hecho imponible que aquéllos realizan; en vía de consecuencia, la expedición de los comprobantes a que se refiere el último párrafo de la fracción III del artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, también lo respeta, porque forma parte de ese sistema. En otros términos, el hecho de que el

precepto en mención establezca para los contribuyentes del impuesto al valor agregado diversas obligaciones administrativas, entre otras, la de expedir comprobantes fiscales anotando que se retuvo ese tributo con apego a la Ley relativa, no significa que dicho impuesto sea inequitativo, ya que **el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé como obligación de los mexicanos, la de contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, incluso el cumplimiento de todas las disposiciones de carácter fiscal señaladas en la ley, con el objeto de que la autoridad pueda comprobar la correcta contribución al gasto público por parte de los contribuyentes, por lo que la circunstancia de que tales obligaciones administrativas no se encuentren previstas para los distintos contribuyentes, no es suficiente para estimar que la carga de expedir los aludidos comprobantes fiscales, sea inequitativa.**

Amparo en revisión 487/2001. Enrique Emilio Marcos Giacomán. 18 de octubre de 2002. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Eduardo Ferrer Mac Gregor Poisot.”

“IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual

a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veintinueve de febrero en curso, aprobó, con el número 24/2000, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintinueve de febrero de dos mil."

1.3 El Objeto de la Obligación Fiscal

Primeramente habría que destacar, y de acuerdo a la materia común (civil), que el objeto de la obligación debe ser posible, es decir, de realización posible para constituir una obligación eficaz y existente, siendo el objeto de la obligación un requisito de existencia o esencial.

De igual forma, el objeto de la obligación debe ser lícito, es decir, en armonía con las disposiciones jurídicas, siendo dicha licitud un requisito de validez o eficacia de la obligación.

En cuanto al objeto de la obligación fiscal, tenemos a la prestación que exige el acreedor o Fisco al deudor o Gobernado, esto es, las conductas de

“dar” (obligación tributaria por ser de carácter pecuniario o económico: dare), “hacer” (facere), “no hacer” (non facere), “permitir” o “tolerar” (obligaciones fiscales que son de igual importancia que la primera, la obligación tributaria), por existir asimismo una exigencia en el cumplimiento y la imposición de sanciones por no cumplirse, es decir, todas las obligaciones son Principales, ninguna es secundaria o accesoria de otra, están en el mismo plano de igualdad.

No nace la obligación fiscal por el hecho de estar tipificado el objeto del impuesto en la ley, sino hasta que el particular realiza el acto o hecho que encaja en el objeto del impuesto y cuando lo realiza surge la obligación fiscal.

Es así como nace la relación jurídico-fiscal, cuando el particular se coloca en el supuesto jurídico o de hecho previsto por la ley fiscal, y la relación jurídico-fiscal implica la obligación fiscal que cuenta con elementos personales y el objeto. Cabe destacar que el vínculo jurídico se dará entre personales, es decir, entre Sujeto Pasivo y Sujeto Activo.

1.4 Sujetos de la Obligación Fiscal

Como estos sujetos tenemos a las partes intervinientes en una relación jurídico-fiscal que son elementales para que la obligación pueda tener vida jurídica, junto con el objeto de la obligación y el vínculo jurídico que los une ya que con ausencia de algunos de los elementos anteriores, no es posible entablar una obligación fiscal; dentro de estas partes tenemos al Sujeto Activo que es el Acreedor, la Autoridad que exige el cumplimiento de la obligación fiscal y por la otra parte se encuentra el Sujeto Pasivo que es el Deudor y generalmente son los Gobernados que son aquellos que dan

cumplimiento a la obligación fiscal sea de dar, hacer, no hacer, permitir o tolerar.

A continuación se analizan cada una de las partes mencionadas.

1.4.1 Sujeto Activo

El carácter del Sujeto Activo, recae generalmente en el Fisco (caso contrario, cuando la autoridad tiene que devolver cantidades por concepto de pagos indebidos por el Gobernado o en el caso de acreditamiento o compensación por el Sujeto Pasivo), este Sujeto Activo tendrá las facultades otorgadas por la ley para recibir y exigir, en su caso, el pago o cumplimiento de la obligación fiscal, aunque no por ser Activo de la obligación es titular del derecho o derechos del Crédito Fiscal, ya que también es titular de deberes y como ejemplo de ello tenemos que tiene la obligación de expedir recibos o constancias de pago.

Por ende, el Fisco está representado por el Estado, llámese Federación, los Estados o los Municipios aunque constitucionalmente, éstos últimos sólo pueden recaudar los ingresos que señalen las legislaturas locales, es decir, tienen "soberanía tributaria subordinada", mientras que gozan de una soberanía plena los dos primeros.

Es al sujeto activo al que le otorga la facultad constitucional de exigir el pago o cumplimiento de las obligaciones fiscales, ello en el artículo 31 fracción IV constitucional, entonces el sujeto activo puede recaer en la Federación, Estados o Municipios, así como también recae en organismos fiscales autónomos o entidades parafiscales como el Instituto Mexicano del

Seguro Social (I.M.S.S) y el Instituto Nacional del Fondo de la Vivienda de los Trabajadores (I.N.F.O.N.A.V.I.T.).

Además de contar con el derecho de cobrar y en su caso exigir, el Sujeto Activo cuenta con otras facultades, entre ellas tiene la posibilidad de condonar obligaciones fiscales (siendo éste último uno de los casos de extinción de la obligación fiscal), que “sucede al presentar algún acontecimiento que ponga en una situación de desigualdad pecuniaria o económica grave a un núcleo o sector de la población como pudiera ser una sequía o una epidemia”.⁸

De igual forma, el Sujeto Activo puede expedir disposiciones administrativas en relación con las obligaciones fiscales y conceder subsidios o estímulos fiscales (entendiendo por éste último el otorgamiento de beneficios económicos de la Autoridad Fiscal al Contribuyente), que acontece cuando dicho contribuyente realice determinadas conductas que beneficien a la Sociedad o que con esas actividades mejoren o tiendan a mejorar cierto núcleo de la economía en uno o más sectores de la población.

Asimismo, el Fisco puede, además de otorgar derechos al Contribuyente, ejercer medidas de apremio en caso de incumplimiento de éste último para hacer efectivas las disposiciones fiscales vigentes y dotarlas de Coercibilidad como la imposición de multas o incluso el auxilio de la fuerza pública; en efecto, al abstenerse el Contribuyente de cumplir con sus obligaciones fiscales como el no presentar declaraciones fiscales, la autoridad puede, incluso, proceder al Embargo Precautorio de los bienes del Sujeto Pasivo como medida cautelar que garantice el cumplimiento de la

⁸ Doricela Mabarak Cerecedo, Op. Citl, p. 247, 136.

obligación fiscal.

Así, el Sujeto Activo está respaldado de igual forma por la Suprema Corte de Justicia de la Nación que dispone que “Las autoridades fiscales están obligadas a recibir el pago de impuestos o de derechos, sin discriminación alguna, según sus atribuciones” (Revisión 4684/45. Juana Quiroz de Hernández. Boletín de información judicial, núm. 9 pág.297).

1.4.2 El Sujeto Pasivo

También llamado “causante” o “contribuyente”, es el sujeto obligado que en razón del hecho generador resulta atribuible a dicho sujeto por ser el que lo realiza.

Esta figura es la que tendrá la obligación del cumplimiento de la obligación fiscal, dicho sujeto será una persona física o moral que está obligada al pago de una prestación determinada por la autoridad fiscal y que realice el hecho generador, es decir, materialice las disposiciones legales que se encuentran señaladas en el Hecho Imponible, esto es, el Sujeto Pasivo es el deudor tributario o de una obligación fiscal señalado así por ley, por ser el que realiza el objetivo o material del hecho generador, esto es, persona física o moral que de acuerdo a las disposiciones jurídicas, está obligada a cumplir con una prestación a favor del Fisco.

La calidad del Sujeto Pasivo generalmente se atribuye a los Gobernados y excepcionalmente a la autoridad como es el caso en materia aduanera donde tal autoridad deberá pagar impuestos al Comercio Exterior.

Cabe destacar la diferencia que existe entre este Sujeto Pasivo con el verdadero "Pagador del Impuesto" que es la persona que de forma directa paga el impuesto por ser el obligado frente al Sujeto Activo, y habrá una relación tributaria con el Fisco, no así el pagador real del impuesto, aunque sí puede existir una relación entre el "Pagador del Impuesto" y el "sujeto del Impuesto"; lo anterior es ejemplificado con el sujeto pasivo de la obligación el cual es productor del alcohol y obligado frente al Fisco al pagar el impuesto correspondiente a dicha actividad, sin embargo será el consumidor el que realmente pague el impuesto en el momento de pagar el precio del producto.

Así pues, el Sujeto Pasivo recae, y como ya se ha planteado, en:

1. Personas Físicas
2. Personas Morales
3. Organismos Públicos Descentralizados (con personalidad jurídica propia, Vgr. Petróleos Mexicanos) con la excepción de Renta, Herencias, Legados y Donaciones
4. Federación, Estados o Municipios.

En el número cuatro y refiriéndose al Estado como Sujeto Pasivo, es preciso destacar que pueden ser así, cuando su actividad no sea propia de ente de Derecho Público, es decir, que el Estado realice actividades similares a las de los particulares, ya que el Estado tiene una doble personalidad al ser ente de derecho público y privado.

1.4.3 Su Clasificación

Para entender claramente los tipos de Sujetos Pasivos que existen, es preciso señalar que hay sujetos con responsabilidad directa y otros con

responsabilidad solidaria. Aquel que tiene la responsabilidad directa es el que “realiza las situaciones jurídicas o de hecho que dan lugar a que nazca la obligación fiscal”,⁹ mientras que los que tienen responsabilidad solidaria son los que “por disposición de la ley fiscal entran a la relación jurídica y, en consecuencia, el fisco puede indistintamente exigir el cumplimiento de la obligación al denominado sujeto pasivo, o al responsable solidario”.¹⁰

De acuerdo al artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, tenemos como tipos de Responsables Solidarios a los retenedores, las personas que están obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, los adquirentes de negociaciones respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, los representantes sea cual fuere el nombre que se les designe, entre otros que se contemplan en dicho articulado.

En relación a los requisitos que reúnen los Sujetos Pasivos tenemos que:

Deben tener:

- Capacidad Jurídica, esto es, aptitud para ser sujetos de derechos y obligaciones, en este aspecto tenemos que aún aquellos que no cuentan con la Capacidad de Ejercicio, esto es, el poder ejercer esos derechos y cumplir con las obligaciones, no impide contar con la capacidad a que se hace

⁹ Ibid, 143.

¹⁰ Idem.

alusión que es la de Goce, ya que el sujeto, por ser titular de derechos y obligaciones, puede actuar a través de un representante, así tenemos a los menores de edad y los mayores de edad con alguna incapacidad.

Asimismo, los Sujetos Pasivos deben contar con:

- Una residencia y domicilio, haciendo alusión a este requisito, se debe tomar en cuenta que, para efectos fiscales se consideran residentes en México y aquellos que "hayan establecido su casa-habitación en México, excepto que en el año de calendario hubieren permanecido en otro Estado por más de 183 días naturales, ya hayan sido consecutivos o no, pero a condición de que acrediten ante autoridades fiscales que adquirieron la residencia en ese otro país"¹¹ y de igual forma se consideran residentes en nuestro país a las personas físicas mexicanas que realicen servicios personales en el extranjero pero para nuestro país aunque por un tiempo indefinido permanezcan en territorio extranjero.

Analizando a las personas morales, se señala que tienen su residencia las mismas, donde concentren o establezcan su administración.

Cabe señalar que la ley fiscal presume que son residentes en México las personas físicas y morales con nacionalidad mexicana.

Tocando a estudio al domicilio fiscal, nos remitimos para entender claramente al mismo, a su significado jurídico en general donde se determina que en cuanto al domicilio de las personas físicas, será donde residen habitualmente, donde tengan el centro principal de sus negocios, el lugar

¹¹ Doricela Mabarak Cerecedo, Op. Cit. p. 247, 104.

donde residan o, en su caso, el lugar donde se encontraren. Mientras que en personas morales será el lugar donde se halle establecida su administración. Así pues, y abocándose al domicilio en materia fiscal, se tiene a éste como un complemento de la residencia y simultáneamente, es más específico que la residencia toda vez que precisa el lugar exacto donde se encuentra geográficamente una persona física o bien una moral en tanto que la residencia únicamente determina si el Pasivo se ubica en territorio mexicano.

Entonces, para efectos fiscales, las personas físicas tienen su domicilio en el local donde se encuentre el principal asiento de sus negocios y de tratarse de personas físicas que presten servicios personales independientes, su domicilio será el que utilicen como base fija para prestar esos servicios. En personas morales, se considera como su domicilio el lugar donde se ubique geográficamente su administración principal y en el caso de que residan en el extranjero, será donde se ubique su domicilio fiscal.

Como otro requisito se encuentra:

- La ocupación de las personas hace referencia a las peculiaridades del sujeto Pasivo en cuanto a que con base en éstas, la normatividad fiscal va a tener ciertos y determinados criterios.

También existen otros aspectos de los sujetos pasivos para la materia fiscal y entre ellos tenemos a la edad, un ejemplo de ésta, es la reducción en el monto del impuesto a herederos o legatarios mayores de 60 años o menores de edad, estableciendo diversas cuotas según sean menores de 21, 14 o 7 años, otro requisito importante, es la nacionalidad, y que en materia tributaria es un elemento importante ya que la obligación tributaria o fiscal

recaerá tanto en nacionales como en extranjeros, y es así, toda vez que los nacionales cuentan con los requisitos antes aludidos y en cuanto a los extranjeros, en virtud de su domicilio establecido en territorio mexicano o la residencia o simplemente por la fuente de riqueza ubicada en territorio mexicano.

Como aspecto curioso a un requisito más y que está en desuso en nuestro país es el alusivo al sexo, donde éste influye en la relación tributaria y como una ilustración a ello tuvimos hace algún tiempo el impuesto sobre los célibes que estuvo en vigor en Tamaulipas durante algún tiempo, hace ya bastantes años.

Haciendo alusión a la existencia de varios sujetos pasivos por deuda propia, habrá una solidaridad que nace de la naturaleza de la obligación sin que haya la necesidad de establecer expresamente esa solidaridad o también pueden existir pasivos porque simplemente éste dio origen de manera directa al Crédito Fiscal o también surge la figura de la sustitución al deudor original. Así, es como se van constituyendo diversos tipos de Sujetos Pasivos, y con base en la conceptualización, antecedentes y requisitos ya expuestos referente al sujeto pasivo y de acuerdo a la clasificación que hace el licenciado Raúl Rodríguez Lobato es como a continuación se numera dicha clasificación:¹²

1. Sujeto Pasivo por Deuda Propia con responsabilidad directa, que es el que causa de manera directa el crédito fiscal o bien su causahabiente.
2. Sujeto Pasivo por Deuda Mixta (propia y ajena), refiriéndose a aquel

¹² Raúl Rodríguez Lobato, Derecho Fiscal, p. 309, 287.

sujeto que puede disponer de sus bienes como de los de terceros, independientemente de quien haya producido el hecho generador.

3. Sujeto Pasivo por Deuda Propia y simultáneamente ajena, como el copropietario de un bien inmueble toda vez que a uno de ellos puede exigir la totalidad de la deuda, es decir, parcialmente solidario.
4. Sujeto Pasivo por Deuda ajena con responsabilidad sustituta, ya sea que se de ésta por ministerio de ley o voluntariamente.

Por lo tanto, queda clara la importancia de la Hacienda Pública en el Estado en aras de la recaudación tributaria a fin de satisfacer el gasto público, de ahí inclusive, la importancia de la obligación fiscal por parte del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria.

Ahora bien, dado que el presente trabajo de investigación se abocará concretamente al cumplimiento de la obligación fiscal en materia del Impuesto al Activo cuando los contribuyentes ejercen la opción prevista en el artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo, en el siguiente capítulo se precisarán los efectos producidos atendiendo a los diversos métodos de interpretación de la ley, efectuada por algunos de los sujetos pasivos y por el Fisco Federal.

CAPÍTULO II

RELACIÓN ENTRE EL IMPUESTO AL ACTIVO Y EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA A NIVEL CONSOLIDADO Y GENERALIDADES DEL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

2.1 Relación entre el Impuesto sobre la Renta e Impuesto al Activo. Complementariedad

Al respecto, debe señalarse que el impuesto al activo es un impuesto jurídicamente complementario del impuesto sobre la renta, por lo que es un tributo que normalmente no produce afectación económica a los contribuyentes, pues si se parte del hecho de que conforme al artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Activo es un impuesto dirigido a personas que se dedican a actividades empresariales (es decir, que persiguen fines de lucro) y que, por ende, en razón de ello deben tener una ganancia por la cual deben cubrir el impuesto sobre la renta, en virtud del derecho al acreditamiento del impuesto sobre la renta que efectivamente se hubiere pagado que permite el artículo 9o., puede afirmarse que los contribuyentes del impuesto al activo que por impuesto sobre la renta paguen una cantidad cuando menos igual al impuesto al activo que resulte a su cargo, no verán incrementada su carga impositiva teniendo, inclusive, derecho a la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran pagado en el impuesto al activo cuando en el ejercicio se determine impuesto sobre la renta por acreditar en una cantidad que lo exceda, misma que no podrá ser mayor a la diferencia entre ambos impuestos.

En tales condiciones, el impuesto al activo no constituye en forma alguna una tasa adicional del impuesto sobre la renta, en razón de que no significa una carga adicional para el contribuyente sino un tributo

complementario, por lo que no se demuestra la transgresión al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

Al respecto, es aplicable la jurisprudencia P./J.119/99, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

“ACTIVO. EL IMPUESTO QUE ESTABLECE LA LEY RELATIVA NO CONSTITUYE UNA CONTRIBUCIÓN ADICIONAL O SOBRETASA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. La interpretación relacionada de los diversos artículos de la Ley del Impuesto al Activo, concretamente del 2o.-A, 6o., 8o. y 9o., así como de su exposición de motivos, permiten concluir que el tributo relativo es jurídicamente complementario del impuesto sobre la renta, pues sus diversas disposiciones se explican y su mecánica sólo se entiende referida a tal contribución, al establecerse el derecho a la reducción de los pagos provisionales, así como el del impuesto del ejercicio cuando los contribuyentes tengan el derecho a la reducción en el impuesto sobre la renta y en una cantidad igual (artículo 2o.-A); al exentarse del impuesto a quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta (artículo 6o.); al establecer la presentación de la declaración del impuesto conjuntamente con la del impuesto sobre la renta (artículo 8o.); al consignarse el derecho a acreditar contra el impuesto del ejercicio una cantidad equivalente a la que se hubiere pagado en el impuesto sobre la renta y el derecho a la devolución de las cantidades actualizadas que se hubieren pagado en el impuesto al activo, cuando el impuesto sobre la renta sea en una cantidad que exceda al impuesto al activo del ejercicio que, en ningún caso, podrá ser mayor a la diferencia entre ambos impuestos y, finalmente, al establecer que no podrá solicitarse la devolución del impuesto sobre la renta pagado en exceso cuando en el mismo ejercicio el impuesto al activo sea igual o superior al

impuesto sobre la renta, caso en el cual se considerará como pago del impuesto al activo del mismo ejercicio, y cuando su acreditamiento dé lugar a la devolución del impuesto al activo (artículo 9o.). En tales condiciones, **el activo es un tributo que normalmente no produce afectación económica a los contribuyentes, dado que los que por impuesto sobre la renta paguen una cantidad cuando menos igual al impuesto al activo que resulte a su cargo, no verán incrementada su carga impositiva teniendo, inclusive, derecho a la devolución antes mencionada. Por consiguiente, el impuesto al activo no constituye en forma alguna una tasa adicional o sobretasa del impuesto sobre la renta, en razón de que no significa una carga adicional para el contribuyente sino un tributo complementario, por lo que no transgrede el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que consagra el principio de proporcionalidad tributaria.**

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

En efecto, en la exposición de motivos de la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación del treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y ocho, se señaló en la parte relativa, lo siguiente:

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

sobre la renta ... 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 pueda acreditar a los pagos provisionales o al 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 y paguen una cantidad cuando menos igual al nuevo impuesto que resulte a su cargo, no vean incrementada su carga impositiva ... El impuesto que se propone de ninguna forma implicará una carga administrativa adicional para los contribuyentes, ya que los elementos necesarios para determinar la base del impuesto, se obtienen básicamente de la determinación que tiene que hacer para calcular el impuesto sobre la renta a su cargo, por lo que se evitan molestias innecesarias a los particulares o elementos nuevos de control de sus operaciones y mucho menos duplicidades o aumento de registros en su contabilidad. Finalmente, debe decirse que como se ha venido comentado, los elementos de determinación de la base del nuevo impuesto coinciden con elementos que se consideran en la determinación del impuesto sobre la renta, se considera innecesario repetir conceptos y procedimientos precisados y analizados ampliamente en la Ley del Impuesto sobre la Renta, razón por la cual se hace una remisión expresa a los mismos."

De igual manera, en la exposición de motivos de la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales y que adiciona la Ley General de Sociedades Mercantiles, publicada en el Diario Oficial de la

Federación del veintiocho de diciembre de mil novecientos ochenta y nueve, mediante la que se modificó la denominación de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas por la de Ley del Impuesto al Activo y se reformaron y adicionaron diversos preceptos de la misma, y que es la ley reclamada en el juicio de garantías, se señaló:

"Dentro de la iniciativa que se comenta se propone que únicamente queden exentos del pago del impuesto al activo de las empresas, aquellas personas que no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta, así como las empresas que componen el sistema financiero. 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 se permitirá a los contribuyentes que realicen actividades con residentes en el extranjero, el poder efectuar el acreditamiento referido ..."

A más de lo que expresamente se señala en las exposiciones de motivos transcritas, la complementariedad del impuesto al activo respecto del impuesto sobre la renta, deriva también del texto de los diversos preceptos que integran la Ley del Impuesto al Activo, entre otros, de los artículos 2o. A, 6o., 8o. y 9o., cuyos textos vigentes señalan:

"Artículo 2o. A. Cuando en un ejercicio los contribuyentes del impuesto sobre la renta tengan derecho a la reducción de dicho impuesto en los términos de la ley respectiva, podrán reducir los pagos provisionales del impuesto establecido en esta ley, así como el impuesto del ejercicio, en la

misma proporción en que se reduzca el citado impuesto sobre la renta a su cargo."

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

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

"II. (Derogada).

"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.

"Las personas a que se refiere la fracción I de este artículo que mantengan los inventarios a que se refiere el párrafo segundo del artículo 1o. de esta ley, o que otorguen el uso o goce temporal de bienes que se utilicen en la actividad de un contribuyente de los mencionados en el artículo 1o. de esta ley, a excepción de las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta en los términos de la fracción I del artículo 24 y fracción IV del artículo 140 de dicha ley, pagarán el impuesto por dichos bienes.

"No se pagará el impuesto por el periodo preoperativo, ni por los ejercicios de inicio de actividades, los dos siguientes y el de liquidación, salvo cuando este último dure más de dos años. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a los ejercicios posteriores a fusión, transformación de sociedades o traspaso de negociaciones, ni a los contribuyentes que inicien actividades con motivo de la escisión de sociedades, ni tampoco tratándose de las sociedades que en los términos del capítulo IV del título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tengan el carácter de controladoras, ni de las sociedades controladas que se incorporen a la consolidación, excepto por la proporción en la que la sociedad controladora no participe directa o indirectamente en el capital social de dichas controladas, o por los bienes nuevos o bienes que se utilicen por primera vez en México, adquiridos por las sociedades controladas que se incorporen a la consolidación.

"Los contribuyentes cuya actividad preponderante consista en el otorgamiento del uso o goce temporal de los bienes a que se refieren las

fracciones II y III del artículo 2o. de esta ley, pagarán el impuesto incluso por los ejercicios de inicio de actividades y el siguiente. Estos contribuyentes no podrán ejercer la opción a que se refiere el artículo 5o. A durante los ejercicios mencionados."

"Artículo 8o. Las personas morales contribuyentes del impuesto al activo, deberán presentar ante las oficinas autorizadas, conjuntamente con la declaración del impuesto sobre la renta, declaración determinando el impuesto del ejercicio dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que éste termine.

"Tratándose de personas físicas, la declaración de este impuesto, se presentará durante el periodo comprendido entre los meses de febrero a abril del año siguiente a aquél por el que se presenta la declaración. Los residentes en el extranjero que no tengan establecimiento permanente en el país y que sean contribuyentes de este impuesto en los términos del artículo 1o., que mantengan activos en el país durante un periodo menor de un año, quedan relevados de efectuar pagos provisionales y únicamente deberán presentar ante las oficinas autorizadas, declaración de este impuesto a más tardar el mes siguiente a aquél en que retornen dichos bienes al extranjero. Contra estos pagos se podrán acreditar las retenciones del impuesto sobre la renta que se les hubieran efectuado en el mismo periodo."

"Artículo 9o. Los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto del ejercicio una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta que les correspondió en el mismo, en los términos de los títulos II o II-A, o del capítulo VI del título IV de la ley de la materia.

"Adicionalmente, los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto del ejercicio, la diferencia que resulte en cada uno de los tres ejercicios inmediatos anteriores conforme al siguiente procedimiento y hasta por el monto que no se hubiera acreditado con anterioridad. Esta diferencia será la que resulte de disminuir al impuesto sobre la renta causado en los términos de los títulos II o II-A o del capítulo VI del título IV de la ley de la materia, el impuesto al activo causado, siempre que este último sea menor y ambos sean del mismo ejercicio. Para estos efectos, el impuesto sobre la renta causado en cada uno de los tres ejercicios citados deberá disminuirse con las cantidades que hayan dado lugar a la devolución del impuesto al activo conforme al cuarto párrafo de este artículo. Los contribuyentes también podrán efectuar el acreditamiento a que se refiere este párrafo contra los pagos provisionales del impuesto al activo.

"El impuesto que resulte después de los acreditamientos a que se refieren los párrafos anteriores, será el impuesto a pagar conforme a esta ley.

"Cuando en el ejercicio el impuesto sobre la renta por acreditar en los términos del primer párrafo de este artículo 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. La devolución a que se refiere este párrafo en ningún caso podrá ser mayor a la diferencia entre ambos impuestos.

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

"Las diferencias del impuesto sobre la renta que resulten en los términos del segundo párrafo y el impuesto al activo efectivamente pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores a que se refiere el cuarto párrafo de este artículo, se actualizarán por el periodo comprendido desde el sexto mes del ejercicio al que corresponda el pago del impuesto sobre la renta o el impuesto al activo, respectivamente, hasta el sexto mes del ejercicio por el que se efectúe el acreditamiento a que se refiere el segundo párrafo de este artículo, o del ejercicio en el cual el impuesto sobre la renta exceda al impuesto al activo, según se trate.

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

"I. Cuando en el mismo ejercicio, el impuesto establecido en esta ley sea igual o superior a dicho impuesto. En este caso el impuesto sobre la renta pagado por el que se podría solicitar la devolución por resultar en exceso, se considerará como pago del impuesto al activo del mismo ejercicio, hasta por el monto que resulte a su cargo en los términos de esta ley, después de haber efectuado el acreditamiento del impuesto sobre la renta a que se refieren el primero y segundo párrafos de este artículo. Los contribuyentes podrán solicitar la devolución de la diferencia que no se considere como pago del impuesto al activo del mismo ejercicio en los términos de esta fracción.

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

Cuando el contribuyente no efectúe el acreditamiento o solicite la devolución en un ejercicio pudiéndolo haber hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores.

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

"Las personas morales que tengan en su activo acciones emitidas por sociedades residentes en el extranjero podrán acreditar contra el impuesto al activo, el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero por dichas sociedades, hasta por el monto que resulte conforme a lo previsto en el segundo párrafo del artículo 6o. de la ley del impuesto mencionado.

"Los derechos al acreditamiento y a la devolución previstos en este artículo son personales del contribuyente y no podrán ser transmitidos a otra persona ni como consecuencia de fusión. En el caso de escisión, estos derechos se podrán dividir entre la sociedad escidente y las escindidas en el ejercicio en que se efectúa la escisión, determinado este después de haber efectuado la disminución de las deudas deducibles en los términos del artículo 5o. de esta ley."

Los preceptos transcritos evidencian que el impuesto al activo es complementario del impuesto sobre la renta al establecerse el derecho a la reducción de los pagos provisionales, así como el del impuesto del ejercicio

cuando los contribuyentes tengan el derecho a la reducción en el impuesto sobre la renta y en una cantidad igual (artículo 2o. A); al exentarse del impuesto a quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta (artículo 6o.); al establecer la presentación de la declaración del impuesto conjuntamente con la del impuesto sobre la renta (artículo 8o.); al consignarse el derecho a acreditar contra el impuesto del ejercicio una cantidad a la que efectivamente se hubiere pagado en el impuesto sobre la renta y el derecho a la devolución de las cantidades actualizadas que se hubieren pagado en el impuesto al activo, cuando el impuesto sobre la renta sea en una cantidad que exceda al impuesto al activo del ejercicio que, en ningún caso, podrá ser mayor a la diferencia entre ambos impuestos y, finalmente, al establecerse que no podrá solicitarse la devolución del impuesto sobre la renta pagado en exceso cuando en el mismo ejercicio el impuesto al activo sea igual o superior al impuesto sobre la renta, caso en el cual se considerará como pago del impuesto al activo del mismo ejercicio, y cuando su acreditamiento dé lugar a la devolución del impuesto al activo (artículo 9o.).

La interpretación relacionada de los diversos preceptos que integran la ley reclamada y, concretamente, de los anteriormente referidos, así como su exposición de motivos, permiten concluir que el impuesto al activo es un impuesto jurídicamente complementario del impuesto sobre la renta, pues sus diversas disposiciones se explican y su mecánica sólo se entiende referida a tal contribución.

Así, el impuesto al activo es un tributo que normalmente no produce afectación económica a los contribuyentes, pues si se parte del hecho de que conforme al artículo 1o. de la ley es un impuesto dirigido a personas que se

dedican a actividades empresariales (es decir, que persiguen fines de lucro) y que, por ende, en razón de ello deben tener una ganancia por la cual deben cubrir el impuesto sobre la renta, en virtud del derecho al acreditamiento del impuesto sobre la renta que efectivamente se hubiere pagado que permite el artículo 9o., puede afirmarse que los contribuyentes del impuesto al activo que por impuesto sobre la renta paguen una cantidad cuando menos igual al impuesto al activo que resulte a su cargo, no verán incrementada su carga impositiva teniendo, inclusive, conforme a la reforma al precepto referido, derecho a la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran pagado en el impuesto al activo cuando en el ejercicio se determine impuesto sobre la renta por acreditar en una cantidad que lo exceda, misma que no podrá ser mayor a la diferencia entre ambos impuestos.

En las condiciones relatadas, el impuesto al activo no constituye en forma alguna una tasa adicional del impuesto sobre la renta, en razón de que no significa una carga adicional para el contribuyente sino un tributo complementario, por lo que no se demuestra la contravención al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

2.2 Determinación del Impuesto al Activo consolidado en relación con la determinación del Impuesto sobre la Renta calculado a nivel individual y consolidado

En principio de cuentas, se considera conveniente señalar que el Impuesto sobre la Renta es un impuesto al cual están obligadas a su pago las personas físicas y las morales que sean residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que se la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan, así como los residentes en el extranjero que tengan un

establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente y 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 sea atribuibles a éste.⁸

Ahora bien, el objeto del Impuesto sobre la Renta lo constituyen, sin lugar a dudas, los ingresos que obtenga el sujeto pasivo de la obligación, máxime si se toma en cuenta que dicho impuesto se causa operación tras operación, de momento a momento, por lo cual se va causando a través del transcurso del ejercicio fiscal de que se trate, por lo cual no se contabiliza hasta el final con el desglose de la utilidad que existiera, pues tal operación será procedente a efecto de determinar la base del impuesto.

Al respecto resulta aplicable el criterio jurisprudencial P./J. 52/96:

“RENTA. SOCIEDADES MERCANTILES. OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO. De conformidad con el artículo 1o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, **el objeto de este impuesto está constituido por los ingresos y no por las utilidades que tengan los sujetos pasivos del mismo.** La obligación tributaria a cargo de éstos nace en el momento mismo en que se obtienen los ingresos, bien sea en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, como lo establece el artículo 15 del mismo ordenamiento, y no hasta que al término del ejercicio fiscal se determina que hubo utilidades. No es óbice para esta conclusión el hecho de que sean las utilidades las que constituyen la base a la que habrá de aplicarse la tarifa de acuerdo con la cual se determinará el impuesto, así

⁸ Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 2004, art. 1.

como tampoco la circunstancia de que aun cuando haya ingresos, si no hay utilidades, no se cubrirá impuesto alguno, pues en este caso debe entenderse que esos ingresos que, sujetos a las deducciones establecidas por la ley, no produjeron utilidades, están desgravados, y lo que es más, que esa pérdida fiscal sufrida en un ejercicio fiscal, será motivo de compensación en ejercicio posterior. No es cierto pues, que el impuesto sobre la renta se causa anualmente, ya que, como se dijo, éste se va causando operación tras operación en la medida en que se vayan obteniendo los ingresos; por ende, no es cierto tampoco, que al realizar pagos provisionales a cuenta del impuesto, se esté enterando un tributo no causado y que ni siquiera se sabe si se va a causar. **El impuesto se ha generado, se va causando operación tras operación, ingreso tras ingreso, y el hecho de que, de conformidad con el artículo 10 de la ley en comento, sea hasta el fin del ejercicio fiscal cuando se haga el cómputo de los ingresos acumulables, y se resten a éstos las deducciones permitidas por la ley, para determinar una utilidad fiscal que va a constituir la base (no el objeto), a la que se habrá de aplicar la tarifa que la misma ley señala, para obtener así el impuesto definitivo a pagar, no implica que dicha utilidad sea el objeto del impuesto y que éste no se hubiese generado con anterioridad.**

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintitrés de septiembre en curso, aprobó, con el número 52/1996, la tesis de jurisprudencia que antecede. México, Distrito Federal, a veintitrés de septiembre de mil novecientos noventa y seis.”

Ahora bien, la forma de determinar el Impuesto sobre la Renta por parte de las personas morales, es aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 33%, atendiendo a la Ley del Impuesto sobre la Renta

vigente en 2004 (artículo 10), el cual será determinado de la siguiente forma:

- Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- A la utilidad fiscal del ejercicio, se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

Ahora bien, en tratándose de empresas que decidan consolidar sus resultados fiscales, deberán sujetarse a las disposiciones alusivas al Régimen de Consolidación Fiscal, las cuales determinan que será la empresa controladora la que determinará el resultado fiscal consolidado o bien pérdida fiscal consolidada atendiendo al siguiente procedimiento:⁹

- Sumará las utilidades fiscales del ejercicio de que se trate correspondientes a las sociedades controladas.

- Restará las pérdidas fiscales del ejercicio en que hayan incurrido las sociedades controladas, sin la actualización a que se refiere el artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El monto de las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir en los términos del artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que tuviere una sociedad controlada en el ejercicio en que se incorpore a la consolidación, se podrán disminuir sin que el monto que se

⁹ Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004, art. 68.

reste en cada ejercicio exceda de la utilidad fiscal que obtenga en el mismo la sociedad controlada de que se trate.

- Se sumará su utilidad fiscal o, en su caso, restará su pérdida fiscal, del ejercicio de que se trate. La pérdida fiscal será sin la actualización.

El monto de las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir en los términos del artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que tuviere la sociedad controladora en el ejercicio en que se incorpore a la consolidación, se podrán disminuir sin que el monto que se reste en cada ejercicio exceda de la utilidad fiscal.

- Sumará o restará, en su caso, las modificaciones a la utilidad o pérdida fiscales de las sociedades controladas correspondientes a ejercicios anteriores, a las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir a que se refiere el segundo párrafo del inciso b) del artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004.

- Restará el monto de las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones de sociedades controladas en los términos del artículo 66 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004.

A lo anterior cabe señalar que la participación consolidable será la participación accionaria que una sociedad controladora tenga en el capital social de una sociedad controlada durante el ejercicio fiscal de ésta, ya sea en forma directa o indirecta multiplicada por el factor de 0.60. Para estos efectos, se considerará el promedio diario que corresponda a dicho ejercicio.

La participación consolidable de las sociedades controladoras, será del 60%. La proporción de la participación que conforme a este párrafo no se consolide se considerará como de terceros.

Ahora bien, las empresas que consoliden sus resultados fiscales, igualmente determinarán el Impuesto al Activo del ejercicio, a lo cual las sociedades controladoras tendrán la obligación de determinar el impuesto al activo del ejercicio, sumando el valor de su activo con el del activo de cada una de las controladas, en proporción a la participación accionaria promedio en que participen, directa o indirectamente, en el capital social.

En este sentido, el artículo 13, fracción I de la Ley del Impuesto al Activo, prevé que la sociedad controladora calculará el valor del impuesto consolidado del ejercicio sumando y restando activos y deudas respectivamente, dicho precepto legal establece literalmente lo siguiente:

“Artículo 13. La controladora que consolide para efectos del impuesto sobre la renta estará a lo siguiente:

I. Calculará el valor del activo en el ejercicio, en forma consolidada, sumando el valor de su activo con el del activo de cada una de las controladas, en proporción a la participación accionaria promedio en que la controladora participe, directa o indirectamente, en el capital social.”

Como es de explorado derecho, la Ley del Impuesto al Activo establece que los contribuyentes del gravamen deberán determinar el impuesto por ejercicios fiscales aplicando al valor de su activo en el ejercicio la tasa del 1.8%.

En efecto, el artículo 2 de la Ley del Impuesto al Activo, vigente en el ejercicio revisado señala literalmente lo siguiente:

“Artículo 2o. El contribuyente determinará el impuesto por ejercicios fiscales aplicando **al valor de su activo en el ejercicio**, la tasa del 1.8%.

El valor del activo en el ejercicio se calculará sumando los promedios de los activos previstos en este artículo, conforme al siguiente procedimiento:

[...]

Como puede observarse del artículo antes transcrito, **el sujeto pasivo del impuesto** determinará el impuesto al activo del ejercicio sumando los activos del ejercicio y restando las deudas del mismo y al resultado le aplicará la tasa del 1.8%.

En otras palabras, el sujeto pasivo del gravamen atendiendo a lo que previenen los artículos 2 y 13 de la Ley del Impuesto al Activo, tiene la obligación de determinar el valor de su activo sumando los promedios de sus activos **del ejercicio por el cual se va a determinar el impuesto al activo**, debiendo restar las deudas del mismo ejercicio.

Sin embargo, **el Legislador estableció la opción** para los sujetos del impuesto al activo, que en lugar de determinar el impuesto al activo del ejercicio, con valores del ejercicio por el cual se calcularía el impuesto al activo, **lo pudieran determinar actualizando el que les hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior.**

En efecto, en lugar de determinar el impuesto al activo del ejercicio con valores del ejercicio y con deudas del ejercicio, lo pudieran determinar actualizando el que les hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior.

Dicha opción quedó contemplada en el artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo vigente en el ejercicio revisado, cuyo texto es el siguiente:

“Artículo 5-A. Los contribuyentes **podrán determinar el impuesto del ejercicio**, considerando **el que resulte de actualizar el que les hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior**, de haber estado obligados al pago del impuesto de dicho ejercicio, sin incluir, en su caso, el beneficio que se deriva de la reducción a que se refiere la fracción I del artículo 23 del Reglamento de esta Ley. En el caso en que el cuarto ejercicio inmediato anterior haya sido irregular, el impuesto que se considerará para los efectos de este párrafo será el que hubiere resultado de haber sido éste un ejercicio regular.

[...]”

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

Así las cosas, las sociedades controladoras **calcularán el valor del activo en el ejercicio, en forma consolidada**, sumando el valor de su activo con el del activo de cada una de las controladas, **en proporción a la**

participación accionaria promedio en que la controladora participe, directa o indirectamente, en el capital social de las controladas.

En otras palabras, la sociedad controladora para determinar el impuesto consolidado del ejercicio deberá sumar el valor del activo de cada una de sus sociedades controladas en **proporción a la participación accionaria promedio en que la controladora participe**, directa o indirectamente, en el capital social de la sociedad controlada, por disposición expresa del artículo 13 de la Ley del Impuesto al Activo.

En este sentido, si la sociedad controladora quien tiene la obligación de determinar el impuesto al activo consolidado opta por determinar con activos y deudas del ejercicio o bien bajo la opción del artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo, ello implica que una u otra debe ser aplicado para el cálculo del impuesto al activo consolidado.

2.3 Generalidades del Régimen de Consolidación Fiscal

De acuerdo con la doctrina y la reiterada opinión de los Tribunales Federales, con el régimen de consolidación fiscal incorporado por primera vez en la Ley del Impuesto sobre la Renta para el ejercicio de 1982, se reconoce la existencia de "unidades económicas" formadas por el conjunto de las sociedades individuales que consolidan. Tales unidades económicas, debido a sus características especiales, debe sujetarse a reglas de tributación específicas contenidas en el llamado régimen de consolidación fiscal.

Dicho régimen de consolidación fiscal, como se mencionó en el párrafo anterior se introdujo en la Ley del Impuesto sobre la Renta a partir de 1982, fue como resultado de la creciente globalización que estaba sufriendo nuestro país, con la finalidad de hacer frente a la apertura económica que ésta trajo aparejada, pues incluso en la exposición de motivos de la iniciativa de la Ley que reforma, Adiciona y deroga Diversas Disposiciones Fiscales para 1982, enviada por el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión se estableció textualmente lo siguiente:

“En la presente iniciativa el Ejecutivo somete a la consideración de Vuestra Soberanía, las modificaciones que se estiman necesarias para adaptar el mencionado cuerpo legal a las condiciones que prevalecen en el actual momento, con lo que se pretende lograr que exista una recaudación tributaria en materia de impuesto sobre la renta dentro de un mejor marco de justicia y equidad,...”

Como se puede advertir, de lo anterior uno de los propósitos de la reforma fue el de mejorar la justicia y equidad tributarias, y para ello se permitió que empresas que pertenecen a un mismo grupo de intereses, consolidaran sus resultados para efectos fiscales, esto es que determinen un impuesto consolidado correspondiente a las utilidades de todas las empresas que pertenecen al mismo grupo de intereses económicos.

Por lo anterior, es que el régimen de consolidación fiscal resulta ser una ficción legal, en la cual un grupo de intereses económicos comunes, son representados por una sociedad controladora, es decir, **debe considerarse como un todo**, como una unidad económica, no debiéndose olvidar que las

sociedades controladas guardan su propia personalidad jurídica para otros fines.

Una de las características del régimen de consolidación, consiste en que dicho régimen se encuentra integrado por una sociedad controladora y una o varias sociedades controladas.

Por ello es que contrario al sistema general de la Ley del Impuesto sobre la Renta en el cual cada persona moral (contribuyente) en lo individual debe calcular su resultado fiscal del ejercicio, disminuyendo a sus ingresos acumulables las deducciones autorizadas y las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores (artículo 10 de la Ley), dentro del régimen de consolidación fiscal el impuesto consolidado (o sea, el que corresponde a la unidad económica formada por el conjunto de sociedades individuales en la parte que consolida) se determina y se paga por la sociedad controladora de conformidad con lo siguiente:

1.- Determinar el resultado fiscal consolidado (utilidad o pérdida fiscal consolidada), sumando o restando, según corresponda, los conceptos siguientes: *i)* utilidades fiscales, o las pérdidas fiscales ambas del ejercicio, correspondientes a las sociedades controladas; *ii)* su utilidad fiscal o su pérdida fiscal del ejercicio y *iii)* los conceptos especiales de consolidación y sus modificaciones, así como las pérdidas fiscales de las sociedades controladas correspondientes a ejercicios anteriores.

A la utilidad fiscal consolidada determinada según el inciso anterior, la sociedad controladora puede disminuir las pérdidas fiscales consolidadas de

ejercicios anteriores, con lo cual se determina el “resultado fiscal consolidado” del ejercicio.

De acuerdo con lo anterior, es claro que aún cuando el sujeto pasivo del impuesto consolidado es la sociedad controladora, tal gravamen no se cuantifica en función del ingreso (y/o capacidad contributiva) de tal sociedad en lo individual pues, evidentemente, el único cambio patrimonial positivo (ingreso) o negativo (pérdida) sucede en el patrimonio individual de cada sociedad del grupo, como la unidad económica que consolida fiscalmente no tiene personalidad jurídica, tampoco tiene un patrimonio susceptible de aumentar (obtener ingresos) o disminuir (sufrir pérdidas).

Así las cosas, cuando la Ley Impuesto sobre la Renta establece que la sociedad controladora determinará el impuesto consolidado, lo que sucede es que por una ficción de la ley fiscal, se determina una utilidad o una pérdida referida a un patrimonio ficticio (el consolidado), las cuales se miden en función del aumento (ingreso) o disminución (pérdida) de los patrimonios individuales de las sociedades que forman parte de la consolidación fiscal. Es por eso que en la consolidación fiscal, el ingreso o la pérdida consolidados se miden en función del acervo patrimonial de la unidad económica que consolida.

En estas circunstancias, en virtud de que el grupo de consolidación es una unidad económica o un todo, por consiguiente, por la parte que consolide fiscalmente se deberá de determinar **UN SÓLO RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO**, el cual abarcará los resultados fiscales de la sociedad controladora y las porciones de las sociedades controladas que consolidan resultados fiscales, con independencia de la forma en que se efectúen y se

determinen los pagos provisionales por parte de las empresas controladas, ya que al final se obtiene un resultado fiscal consolidado cuando la controladora efectúa el acreditamiento de los pagos provisionales que realizó durante el ejercicio.

Siendo claro que efectivamente, la determinación del Impuesto consolidado corre a cargo de la empresa controladora según se desprende de la propia ley, la cual deberá tomar en consideración a fin de determinarlo, su resultado fiscal así como el de sus empresas controladas, en la proporción promedio diaria en que la controladora participe directa o indirectamente en el capital social de sus controladas, obteniendo un sólo resultado fiscal.

Ahora bien, es de resaltar que el objetivo fundamental del esquema de consolidación para fines de pago de impuestos, no es otro más que el de establecer un régimen neutral de gravamen que pueda aplicarse de manera integral a los grupos con intereses económicos comunes que, por razones comerciales, financieras, laborales o de otra naturaleza, deciden organizarse a partir de sociedades mercantiles jurídicamente independientes entre sí.

En efecto, la figura de la consolidación fiscal es importante, en la medida en que determina una mecánica que pretende reflejar objetivamente la situación financiera global de un grupo de empresas con intereses económicos comunes. Esto es, la consolidación fiscal busca que un grupo de empresas con intereses comunes muestren sus resultados financieros globales para conseguir un tratamiento fiscal en la proporción que realmente corresponda como grupo.

Robustece el criterio sustentado por esta representación fiscal lo contenido en la jurisprudencia P./J.120/2001, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, misma que textualmente señala:

“CONSOLIDACIÓN FISCAL. NATURALEZA Y CARACTERÍSTICAS DE ESE RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN.-El régimen de consolidación fiscal, en términos generales, consiste en el reconocimiento que la autoridad otorga a determinados grupos de empresas con intereses económicos comunes, que al reunir ciertas características y cumplir con los requisitos establecidos en la ley, son consideradas como una unidad económica, lo que les permite, bajo este esquema, realizar el pago del tributo que corresponda, aun cuando legalmente se encuentren organizadas como sociedades individuales. Entre sus principales características se encuentran las de reunir las utilidades y pérdidas de una entidad o unidad económica, integrada por la compañía controladora y sus controladas, como si se tratara de una sola empresa, para que sobre este resultado se pague el impuesto, así como la de permitir que las pérdidas generadas por una sociedad del grupo que consolida sean amortizadas de inmediato contra las utilidades generadas de otras sociedades del mismo grupo, independientemente de que la controlada que hubiera resentido la pérdida todavía no tuviese la posibilidad de aplicarla en lo individual.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veinte de septiembre en curso, aprobó, con el número 120/2001, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veinte de septiembre de dos mil uno.”

De tal suerte, podemos concluir el presente apartado de consideraciones previas, señalando que por virtud de una ficción legal existe el régimen de consolidación fiscal mismo que se conforma de grupos que tienen entre sí intereses económicos comunes, siendo relevante destacar que estos grupos que forman el régimen de consolidación fiscal se encuentran integrados a su vez por la empresa que tiene a su cargo las obligaciones inherentes a dicho régimen (controladora) y por sus empresas (controladas).

Por todo lo anterior, debe señalarse que al crearse el Régimen de Consolidación Fiscal se tuvo como uno de sus principales propósitos el de apoyar y mantener una sólida economía del país que enfrentara los vaivenes económicos que se presentasen en los panoramas financieros y económicos a través de la alianza o unión de dos o mas entes tributarios que contribuyan al gasto público en el país.

Bajo este orden de ideas, el Régimen de Consolidación Fiscal buscó una forma de equilibrar los deslices monetarios que sufriera la economía del país, es decir, fue considerado para la recuperación económica en apoyo al crecimiento económico nacional y, de esta manera poder asegurar la recuperación monetaria y económica y, por ende, sentar las bases para el crecimiento sostenido de la economía.

Así pues, es preciso señalar que el Régimen de Consolidación Fiscal produjo su instrumento básico para llegar a la finalidad señalada en el párrafo anterior que fue el de crear una alianza (meramente para efectos fiscales) entre dos o mas sociedades contribuyentes a la erogación del gasto público en cuanto a sus resultados fiscales como si fuesen una sola unidad y dar así un balance equitativo de sus registros económicos y fiscales.

Además, el citado régimen de consolidación prevé que una de las sociedades incorporadas figurará en el ámbito fiscal como controladora, la cual al decidir incorporarse al régimen de consolidación fiscal decide presentar el pago de Impuesto Sobre la Renta que le corresponde de manera consolidada (de acuerdo a la participación que le corresponde a este régimen) en lo colectivo pues este régimen consolida a dos o mas sociedades en el Impuesto Sobre la Renta precisamente, por lo que no es óbice el argumento de la actora al pretender abocarse únicamente al Impuesto Sobre la Renta que le corresponde en lo individual, pues repetimos se está frente al régimen de consolidación fiscal adoptado voluntariamente por las empresas que deciden unirse para tal efecto.

En efecto, la utilidad fiscal o en su caso pérdida tributaria es una expresión global, es decir, es el resultado de un procedimiento minucioso que contiene el caudal per cápita de cada contribuyente de acuerdo a un cálculo contable y en donde existirá una balanza que se inclinará cuando los ingresos sean mayores que las deducciones (utilidad) o viceversa (pérdida), por lo que tanto los ingresos como las deducciones serán el sustento o los elementos esenciales para llegar a una base del impuesto a pagar traduciéndose en un provecho o fruto que deviene de ese ejercicio fiscal, esto es, una utilidad o, en su caso, estaremos ante un menoscabo o carencia como lo es la pérdida fiscal.

Bajo este orden, resulta pues que si este resultado fiscal es precisamente un "resultado", entonces entendemos que es una consecuencia o un desenlace de todo un procedimiento que es formado por determinados elementos que van dando pauta para llegar a ese conocimiento final que es el que va a importar al fisco ya que se traducirá en un determinado impuesto

para poder sufragar el gasto público.

Ahora bien, toda vez que el presente trabajo de investigación se sustentará concretamente en la interpretación conjunta de los artículos 5-A y 13 de la Ley del Impuesto al Activo, el siguiente capítulo versará respecto al análisis de cada uno de dichos artículos.

CAPÍTULO III

ANÁLISIS A LOS ARTÍCULOS 5-A Y 13 DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO

3.1 Formas de Interpretación de Leyes

Primeramente, debe señalarse que nuestro más Alto Tribunal de la Nación, ha establecido en forma clara y precisa que la circunstancia de que las disposiciones fiscales que establecen cargas y sus excepciones a los particulares, sean de aplicación estricta, no impide al intérprete acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de las normas, ello con el propósito de que una vez que se ha desentrañado el alcance de la norma respectiva, todas las consecuencias jurídicas sean aplicadas a los hechos que coincidan con lo previsto en la hipótesis jurídica que dicha norma prevea. Lo anterior se desprende del criterio jurisprudencial 2ª. CXLII/99:

“LEYES TRIBUTARIAS. SU INTERPRETACIÓN AL TENOR DE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 5o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Conforme a lo establecido en el citado numeral, para desentrañar el alcance de lo dispuesto en las normas que establecen el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, las respectivas disposiciones deben aplicarse en forma estricta, mientras que la interpretación del resto de las disposiciones tributarias podrá realizarse aplicando cualquier otro método de interpretación jurídica. **Ante tal disposición, la Suprema Corte de Justicia considera que** la circunstancia de que sean de aplicación estricta determinadas disposiciones de carácter tributario, **no impide al intérprete acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de las normas,**

cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de la disposición en comento es constreñir a aquél a realizar la aplicación de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.

Contradicción de tesis 15/99. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo en Materia Civil del Sexto Circuito, antes Segundo del propio circuito y el Segundo en Materia Administrativa del Tercer Circuito, por una parte, y el Tercero en Materias Administrativa y de Trabajo del Cuarto Circuito, anteriormente Tercero del propio circuito, por la otra. 15 de octubre de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausentes: Mariano Azuela Güitrón y José Vicente Aguinaco Alemán, quien fue suplido por Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.”

A manera de aplicación específica de la anterior tesis, nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha valido de los siguientes métodos de interpretación para interpretar disposiciones fiscales que establecen cargas y excepciones a los contribuyentes:

- a) Interpretación **literal**
- b) Interpretación **sistemática**
- c) Interpretación **causal**
- d) Interpretación **teleológica**

Los métodos de interpretación utilizados por nuestro Máximo Tribunal consisten en lo siguiente:

- a) La interpretación literal que consiste en determinar el significado de las palabras que componen la norma, habida cuenta también de la conexión existente entre las mismas.¹⁵
- b) La interpretación **sistemática**, en palabras de Riccardo Guastini significa “que, para decidir el significado de una disposición, no se atiende a la disposición misma aisladamente considerada, **sino al contexto en el que está situada**. Tal contexto puede ser más o menos amplio: los demás apartados de un mismo artículo, el resto de los artículos de una misma ley, hasta llegar incluso a la totalidad de las disposiciones que componen un sistema jurídico.”¹⁶
- c) **La interpretación causal consiste en atender al trabajo legislativo**, a la opinión de los legisladores, plasmada en los trabajos preparatorios, informes, **exposiciones de motivos**, dictámenes, votos particulares, etc., elementos que ayudan a conocer la causa que dio origen a la norma jurídica respectiva.¹⁷
- d) La interpretación teleológica consiste en tomar como punto de partida para desentrañar el significado de una norma, el fin que la misma persigue.¹⁸

¹⁵ Sergio Francisco de la Garza, *Derecho Financiero Mexicano*, p. 54.

¹⁶ Riccardo Guastini, *Estudios sobre la Interpretación Jurídica*, p. 44.

¹⁷ Manuel Borja Soriano, *Teoría General de las Obligaciones*, p. 48.

¹⁸ Doricela Mabarack Cerecedo, Op. Cit. p. 64.

Ahora bien, debe señalarse que cuando el sentido y alcance de las leyes es claro, no cabe ninguna interpretación, pues donde no existe ambigüedad no cabe interpretación, esta conclusión se ve fortalecida si se acude al estudio del principio de aplicación estricta de las disposiciones fiscales al tenor del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación el cual señala textualmente lo siguiente:

“Artículo 5º. Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

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

Conforme a lo señalado en este numeral, la aplicación para desentrañar el alcance de lo dispuesto en las normas que establecen el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, como es el caso de la exención, las respectivas hipótesis jurídicas deben aplicarse en forma estricta y, la interpretación del resto de las disposiciones fiscales podrá realizarse aplicando cualquier otro método de interpretación jurídica.

Ante tal disposición, se estima conveniente señalar que la interpretación jurídica descansa en dos etapas.

La primera etapa de la interpretación jurídica tiene por objeto precisar cuál es el significado de la norma que se estudia, para lo cual debe acudir a su análisis gramatical, sistemático, histórico, causal y teleológico, entre otros, lo que permite determinar con precisión qué dice la norma, cuál es la proposición que ella contiene, cuál es su exacto significado y, por ende, dejar al descubierto la voluntad e intención del legislador.

Una vez concluida esa etapa debe abordarse la siguiente, a través de la cual se aplicará o concretará a un caso específico la hipótesis cuyo sentido se desentrañó, para lo cual debe atenderse a otros criterios interpretativos, que se encuentran diseminados en el orden jurídico, que permiten que prevalezca la estructura orgánica del sistema normativo y su aplicación no puede tener lugar cuando se desentraña el significado de la disposición de la norma de observancia general sino, únicamente, cuando se realiza su aplicación al caso concreto.

ff

Entre estos criterios interpretativos destacan:

- A) Las hipótesis jurídicas que prevén excepciones, el interprete debe darles una aplicación estricta, es decir, circunscrita a la situación específicamente regulada por el legislador; por lo que cuando la norma jurídica está prevista para regir una específica situación de hecho, el que pretenda aplicar la norma al caso concreto está constreñido a realizarlo únicamente en el caso de que se actualice esa o esas precisas circunstancias.

- B) La ley especial prevalece sobre la general, una vez desentrañado el alcance de las normas general y especial que aparentemente regulan una misma situación, la especial será la aplicable al caso concreto siempre y cuando éste se ubique en la precisa hipótesis que se regula por ella, aun cuando pudiera encuadrar en lo dispuesto en la diversa norma general.

- C) Cuando la ley no distingue no es dable al intérprete distinguir, precisado el alcance de la disposición solamente podrá aplicarse a los casos concretos que encuadra en ella, más no a situaciones que no se rigen por la misma.

- D) El que está facultado por la norma para realizar lo más, está facultado para realizar lo menos, por lo que una vez desentrañado el alcance de la norma, el intérprete podrá aplicarla a casos no previstos en ella, cuando la autorización que contiene lleva implícita la potestad para realizar otros que por su naturaleza y por orden lógico se encuentran inmersos en aquella autorización.

- E) Cuanto al caso concreto se asimila en lo accesorio y no en lo esencial al supuesto de hecho previsto en la norma, tendrá lugar una aplicación negativa de la consecuencia jurídica que prevé esta última: procedimiento lógico conocido como interpretación en sentido contrario o contrario sensu.

Existen diversos criterios para realizar esta segunda etapa de la interpretación de una hipótesis jurídica, debiendo destacar que la distinción en comento no queda en una mera apreciación teórica, pues trasciende a la

aplicación cotidiana del derecho y tiene entre otras finalidades, distinguir entre los métodos que se utilizan en el procedimiento interpretativo abstracto cuyo objeto es desentrañar el significado de una norma jurídica y los criterios que orientan al procedimiento interpretativo concreto, el cual tiene como propósito aplicar al caso preciso la hipótesis jurídica cuyo justo alcance se fijó.

En ese orden de ideas, ante lo dispuesto en el transcrito artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, es menester precisar que la circunstancia de que sean de aplicación estricta las disposiciones que establezcan el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una determinada contribución, o las excepciones a las cargas a los particulares, tienen su origen en tales normas, por su peculiar repercusión a la esfera jurídica de los gobernados, constituyen auténticas normas de excepción que conforman regímenes jurídicos especiales, donde sólo los sujetos que realizan el hecho imponible deben contribuir al gasto público, y dentro de esos sujetos únicamente los que se ubican en la precisa hipótesis de exención, se encuentran eximidos de su pago, sin que sea válido realizar una aplicación extensiva o restrictiva de las respectivas leyes.

Por todo lo anterior, lo dispuesto en el referido precepto del Código Tributario Federal conlleva que una vez determinado el justo alcance de las respectivas hipótesis jurídicas acudiendo a los métodos de interpretación literal, sistemático, causal-teleológico e histórico, entre otros, el intérprete, ya sea un particular, la autoridad administrativa o la autoridad jurisdiccional, no podrán en manera alguna, aplicar las normas en forma restrictiva o extensiva, ubicando a un gobernado cuya situación de facto no encuadra en el hecho imponible, como sujeto de la respectiva contribución o siguiendo un diverso

procedimiento para determinar la base de ésta, aplicando una tasa diferente, a la que específicamente se disponga para ese contribuyente en la norma aplicable.

Dicho en otras palabras, para conocer el verdadero alcance de una norma que establezca los elementos de una contribución debe acudirse, por principio, a su interpretación literal o gramatical, en caso de que por las palabras utilizadas, técnicas o de uso común, no se genere certidumbre sobre tales elementos, será necesario acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del legislador; así una vez fijado el significado de la norma, al realizar su aplicación al caso concreto, ésta se llevará acabo en forma estricta y tendrá lugar solamente cuando las circunstancias de hecho encuadren dentro de la norma.

Es decir, el que el legislador haya establecido la interpretación estricta de tales normas no impide al intérprete desentrañar su verdadero alcance, ante su falta de claridad o el uso de palabras técnicas o de uso común, acudiendo a los métodos de interpretación jurídica, pues su efecto es constreñir a éste a realizar la aplicación de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella.

Estas consideraciones son esencialmente las mismas que la Segunda Sala de este Alto Tribunal expresó al resolver la contradicción de tesis 15/99, el quince de octubre de mil novecientos noventa y nueve, que dieron lugar a la tesis 2ª CXLII/99, visible en la página 206, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, Diciembre de 1999, Novena Epoca, que es del tenor siguiente:

“LEYES TRIBUTARIAS. SU INTERPRETACIÓN AL TENOR DE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 5º DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Conforme a lo establecido en el citado numeral, para desentrañar el alcance de lo dispuesto en las normas que establece el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a está, las respectivas disposiciones deben aplicarse en forma estricta, mientras que la interpretación del resto de las disposiciones tributarias podrá realizarse aplicando cualquier otro método de interpretación jurídica. Ante tal disposición la Suprema Corte de Justicia considera que la circunstancia de que sean de aplicación estricta determinadas disposiciones de carácter tributario, no impide al intérprete acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de las normas, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de la disposición en comento es constreñir a aquél a realizar la aplicación de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.”

Contradicción de tesis 15/99. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo en Materia Civil del Sexto Circuito, antes Segundo del propio circuito y el Segundo en Materia Administrativa del Tercer Circuito, por una parte, y el Tercero en Materias Administrativa y de Trabajo del Cuarto Circuito, anteriormente Tercero del propio circuito, por la otra. 15 de octubre de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausentes: Mariano Azuela Güitrón y José Vicente Aguinaco Alemán, quien fue suplido por Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.”

En ese orden de ideas, resulta pertinente establecer qué se entiende por aplicación estricta, de acuerdo a la definición que sostiene Adolfo Arrijo Vizcaino, en su libro de Derecho Fiscal, Ed. Themis de la colección de textos universitarios, mismo que a fojas 313 a 315, establece:

"El método de interpretación estricta de las Normas Fiscales, consiste en aplicar las normas jurídico-tributarias atendiendo fundamentalmente al significado gramatical y conceptual de las palabras empleadas por el legislador, sin introducir ninguna hipótesis o situación que se encuentre prevista de manera expresa en el texto de la propia ley."

De este concepto derivan las siguientes consecuencias, cuya exposición nos permitirá contestar las dos interrogantes planteadas:

1. Al interpretarse una norma fiscal, debe desentrañarse simultáneamente el significado tanto gramatical como conceptual de las palabras que la componen, de tal manera que se logre descubrir cuál fue la verdadera intención del legislador. Para lograr este propósito, no debe darse prioridad a ninguno de estos dos significados, sino que la aplicación debe ser precisamente el resultado de haber combinado dichos significados gramatical y conceptual dentro del contexto exacto del dispositivo legal de que se trate. En este sentido, puede afirmarse que el método de interpretación estricta es, en el fondo, una combinación de los métodos literal y lógico-conceptual.
2. Al interpretarse una ley fiscal, única y exclusivamente debe tomarse en consideración el sentido gramatical y conceptual de las palabras utilizadas por la propia ley, quedando terminantemente prohibido hacer extensivas

sus consecuencias jurídicas a casos o situaciones no expresamente contemplados en la norma, por similares que pudieran parecer. Esto último quiere decir que el método de interpretación ANALOGICA está totalmente proscrito del campo del Derecho Fiscal.

3. Asimismo, al exigirse que para la aplicación de una ley hacendaria exista una perfecta adecuación entre las respectivas hipótesis normativas y el caso concreto al que se van a aplicar, puede afirmarse que el método de interpretación estricta resulta bastante semejante al método de interpretación exacta, empleado por el Derecho Penal.

4. Los métodos de interpretación auténtica y “a contrario sensu” son de utilización válida dentro de nuestra disciplina, a condición de que se empleen respetando los lineamientos fundamentales de la interpretación estricta. Es decir, si las normas jurídico-tributarias, por disposición del primer párrafo del artículo 5º del Código Fiscal, deben encerrar una solución restrictiva en relación a los casos que se refieren, es válido concluir que los no comprendidos en las mismas deben ser objeto de una solución contraria. Asimismo, si los trabajos preparatorios, exposiciones de motivos y discusiones parlamentarias llevadas a cabo con motivo de la expedición de una ley fiscal, nos ayudan a desentrañar el significado gramatical y conceptual de la propia Ley, a nuestro juicio puede válidamente recurrirse a la interpretación auténtica.

De modo que, resumiendo nuestras ideas sobre este particular, podemos afirmar que el método de interpretación estricta establecido por el primer párrafo del artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, consiste en que las normas de Derecho Tributario que establezcan cargas a los

particulares, las que señalen excepciones a las mismas, y las que fijen infracciones y sanciones, deben ser aplicadas exclusivamente al significado tanto gramatical como lógico-conceptual de las palabras utilizadas por el legislador, de tal forma que las hipótesis o situaciones previstas en dichas normas sólo se apliquen en realidad a aquellos casos que encuadren de manera perfecta dentro de las propias hipótesis; quedando terminantemente prohibido hacer extensivas por analogía sus consecuencias jurídicas a situaciones no contempladas expresamente, por similares o parecidas que pudieran resultar, y permitiéndose, dentro de los lineamientos enunciados, la utilización de los métodos auténtico y "a contrario sensu", únicamente cuando coadyuven a descubrir el verdadero significado gramatical y conceptual de las palabras que integren la norma tributaria, sin introducir en ningún momento situaciones o hipótesis ajenas a dicha norma.

Como puede advertirse, el método de interpretación estricta tiene como objetivo primordial el que las leyes fiscales sean aplicadas exactamente a los sujetos y situaciones a los cuales van dirigidos de manera específica, evitando en todo momento que aquellas personas cuya situación no coincida con la de la Ley puedan verse afectadas por la misma. Lo anterior resulta lógico a todas luces, ya que no debemos olvidar que las normas tributarias por regla general imponen sacrificios económicos a los ciudadanos y por consiguiente, lo justo es que tales sacrificios sean efectuados por quienes obtengan los ingresos, utilidades o rendimientos gravados y no por personas que se encuentren colocadas en hipótesis simplemente parecidas o análogas.

Es aplicable al caso concreto, la siguiente jurisprudencia sustentada por nuestro Máximo Órgano de Justicia:

“IMPUESTOS, APLICACIÓN DE LOS. En la aplicación de los impuestos deben tomarse en cuenta, exclusivamente, los términos de la ley que los crea, sin que sea dable ampliarlos o restringirlos.”

Asimismo, resultan aplicables los siguientes precedentes también sustentados por ese H. Poder Judicial de la Federación:

“LEYES FISCALES.- Las leyes tributarias son de aplicación restrictiva, por lo que no cabe su interpretación por analogía o mayoría de razón.”

“LEYES FISCALES, INTERPRETACION DE LAS.- De acuerdo con la doctrina jurídica no es posible interpretar la norma tributaria sino respetando la voluntad de la Ley, que se traduce en la creación de la figura jurídica tributaria; si ésta no ha sido perfilada claramente, entonces debe afirmarse que el tributo no existe, pues la interpretación debe ser estricta en cuanto a la existencia de la situación jurídica sujeta al tributo; tal principio ha sido aceptado por nuestra legislación, toda vez que el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación previene que las normas de Derecho Tributario, que establezcan cargas a los particulares, serán de aplicación restrictiva.”

Sin embargo y al respecto de la interpretación estricta de las normas, se considera que para desentrañar el alcance de dos o más numerales que guarden relación ya sea en forma o en procedimiento respecto del asunto de que se trate, deben interpretarse de manera armónica, tal como nos ilustra la **jurisprudencia 133/2002** que se transcribe a continuación:

“CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ERICTA,

ADMITEN DIVERSOS METODOS DE INTERPRETACION PARA DESENTAÑAR SU SENTIDO.-

El hecho de que el legislador haya establecido que las disposiciones fiscales que prevén elementos esenciales, como son sujetos, objeto, base, tasa o tarifa de una contribuciones y las excepciones a ésta, son de aplicación estricta, no significa que el intérprete no pueda acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de aquellas disposiciones, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de lo ordenado por el legislador es obligar a aquél a que realice la aplicación estricta de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.

Contradicción de tesis 15/99.- Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo en Materia Civil del Sexto Circuito, antes Segundo del propio circuito y el Segundo en Materia Administrativa del Tercer Circuito, por una parte, y el Tercero en Materias Administrativa y de Trabajo .del Cuarto Circuito, anteriormente Tercero del propio circuito, por la otra.- 15 de octubre de 1999.- Unanimidad de cuatro votos.- Ausentes: Mariano Azuela Güitrón y José Vicente Aguinaco Alemán, quien fue suplido por Juventino V. Castro y Castro.- Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.- Secretario: Rafael Coello Cetina.”

De la jurisprudencia recién transcrita se desprende que para efectos de dilucidar el alcance y sentido de las normas alusivas a las contribuciones, se debe de recurrir a diversos métodos de interpretación, entre ellos, se destaca la interpretación armónica de los mismos.

Es decir, una norma no debe interpretarse de manera aislada pues resultaría imposible interpretar cada precepto considerándolo fuera de su contexto normativo, pues de no ser así, cualquier intento estricto de interpretación resultaría infructuoso para determinar el sentido y alcance de las normas.

Así las cosas, y retomando la interpretación sistemática de las normas, en el caso se considera que si tanto el artículo 5-A como el 13 de la Ley del Impuesto al Activo hacen referencia a la determinación del Impuesto al Activo del ejercido, ambos deben ser interpretados en forma sistemática, no obstante que el primero se refiera únicamente a los contribuyentes que hayan ejercido la opción prevista en tal numeral mientras que el segundo haga referencia a la totalidad de contribuyentes que consolidan sus resultados fiscales, dado que una empresa controladora igualmente pudo haber ejercido la opción del artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo, lo cual implica que se ubica tanto en dicho artículo como en el 13 de la misma ley, lo cual se considera que trae por consecuencia que se deban interpretar ambos numerales en forma conjunta, lo cual traerá por efectos los que se precisarán más adelante.

3.2 Análisis y Justificación del artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo en relación con el diverso 13 de la misma Ley a nivel consolidado

Primeramente, se considera oportuno señalar las cualidades alusivas al artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo en relación con las empresas que consolidan sus resultados fiscales:

- ✓ Es una opción

- ✓ Se refiere al Impuesto al Activo consolidado del ejercicio
- ✓ Es por la participación consolidable
- ✓ Es una opción que está condicionada a que la controladora y todas las controladas ejerzan la misma opción
- ✓ Una vez ejercida la opción, es obligatoria durante todo el periodo en que se determine el resultado fiscal consolidado
- ✓ Se debe presentar aviso ante las autoridades fiscales

Ahora bien, la justificación del artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo consiste en otorgar un beneficio a los contribuyentes en la determinación del Impuesto al Activo, tal como se vislumbrará con posterioridad.

Ahora bien, la sociedad controladora debe determinar el impuesto al activo consolidado del ejercicio, sumando el valor del activo de cada una de sus sociedades controladas en **proporción a la participación accionaria promedio en que la controladora participe**, directa o indirectamente, en el capital social de la sociedad controlada, por disposición expresa del artículo 13 de la Ley del Impuesto al Activo.

En este sentido, el artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo, dispone lo siguiente:

“Artículo 5-A. Los contribuyentes podrán determinar el impuesto del ejercicio, considerando el que resulte de actualizar el que **les hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior**, de haber estado obligados al pago del impuesto de dicho ejercicio, sin incluir, en su caso, el beneficio que se deriva de la reducción a que se refiere la fracción I del artículo

23 del Reglamento de esta Ley. En el caso en que el cuarto ejercicio inmediato anterior haya sido irregular, el impuesto que se considerará para los efectos de este párrafo será el que hubiere resultado de haber sido éste un ejercicio regular.

El impuesto a que se refiere el párrafo anterior se actualizará por el periodo transcurrido desde el último mes de la primera mitad del cuarto ejercicio inmediato anterior, hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determine el impuesto.

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

En este sentido, las empresas controladoras para efectos de la determinación del impuesto al activo a su cargo del ejercicio, al haber ejercido la opción prevista por el artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo, tendrían que considerar el impuesto que resultara de actualizar el que le hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior, es decir, calculado con los datos correspondientes a dicho ejercicio tomados de sus estados financieros en dicho ejercicio fiscal, asimismo respecto de sus sociedades controladas en la proporción a la participación accionaria promedio en que la controladora participe, directa o indirectamente, en el capital social de la sociedad controlada.

En este contexto, es necesario enfatizar que la intención del Legislador fue precisamente que el impuesto a actualizar para efectos de tomar la

opción a que se refiere el Artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo, es el que hubiera correspondido al contribuyente en el cuarto ejercicio inmediato anterior, al aprobar la iniciativa propuesta por el Ejecutivo Federal e integrar en el texto del mencionado artículo el texto del artículo 15-A del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo, tal y como se aprecia de la siguiente transcripción de la iniciativa de reforma a la Ley del Impuesto al Activo en 1996, lo que en su texto señala lo siguiente:

“El Ejecutivo Federal, con fundamento en el artículo 89, fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual lo faculta para desarrollar los conceptos de una disposición legal, sin variar sus elementos esenciales a fin de proveer en la esfera administrativa su exacta observancia, en el artículo 15-A del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo desarrolló el texto del artículo 5-A de la mencionada ley, confirmando en dicho artículo reglamentario que el impuesto a actualizar para efectos de tomar la opción a que se refiere este último precepto, **es el que hubiera correspondido al contribuyente en dicho año, independientemente del que hubiera pagado**, es decir, aquel impuesto que resulte de considerar los activos y las deudas que tuvo el contribuyente en el cuarto ejercicio inmediato anterior a aquel en que se hubiera ejercido la opción. Por lo anterior, en concordancia con los objetivos que orientan la reforma en el sentido de dotar de mayor seguridad jurídica a los contribuyentes, se propone a ese H. Congreso de la Unión incorporar en la Ley el texto de la citada disposición reglamentaria.”

De lo anterior, resulta claro que para determinar el impuesto al activo del ejercicio de que se trate, en términos del artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo, es el impuesto que hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior, no así el pagado por el contribuyente de que se

trate, toda vez que el impuesto que pagó en el ejercicio de que se trata, en realidad es el que pagó en el cuarto ejercicio inmediato anterior.

Así, en términos del artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo, los contribuyentes podrán determinar el impuesto del ejercicio, considerando el que resulta de actualizar el que les hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior de haber estado obligados al pago del impuesto en dicho ejercicio.

Actualizado desde el cuarto ejercicio inmediato anterior, al ejercicio por el que se paga el impuesto y se actualiza el que hubiera correspondido de no haber ejercido la misma opción, lo cual será de aplicación subsecuente a los siguientes ejercicios.

En este sentido, debe señalarse que la controladora considerará el Impuesto al Activo consolidado del cuarto ejercicio inmediato anterior que le hubiera correspondido de haber considerado para su determinación la participación accionaria promedio por día a que se refiere el artículo 13 de la Ley del Impuesto al Activo, al que corresponda dicho impuesto, multiplicada por el factor 0.60 (atendiendo a las reformas a partir de 1999).

A lo anterior cabe señalar que la controladora que en el ejercicio en el que pretenda ejercer la opción del artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo tenga menos de cuatro ejercicios de haber sido constituida, no podrá ejercer dicha opción, para lo cual estará a lo dispuesto en el artículo 13 de la Ley del Impuesto al Activo.

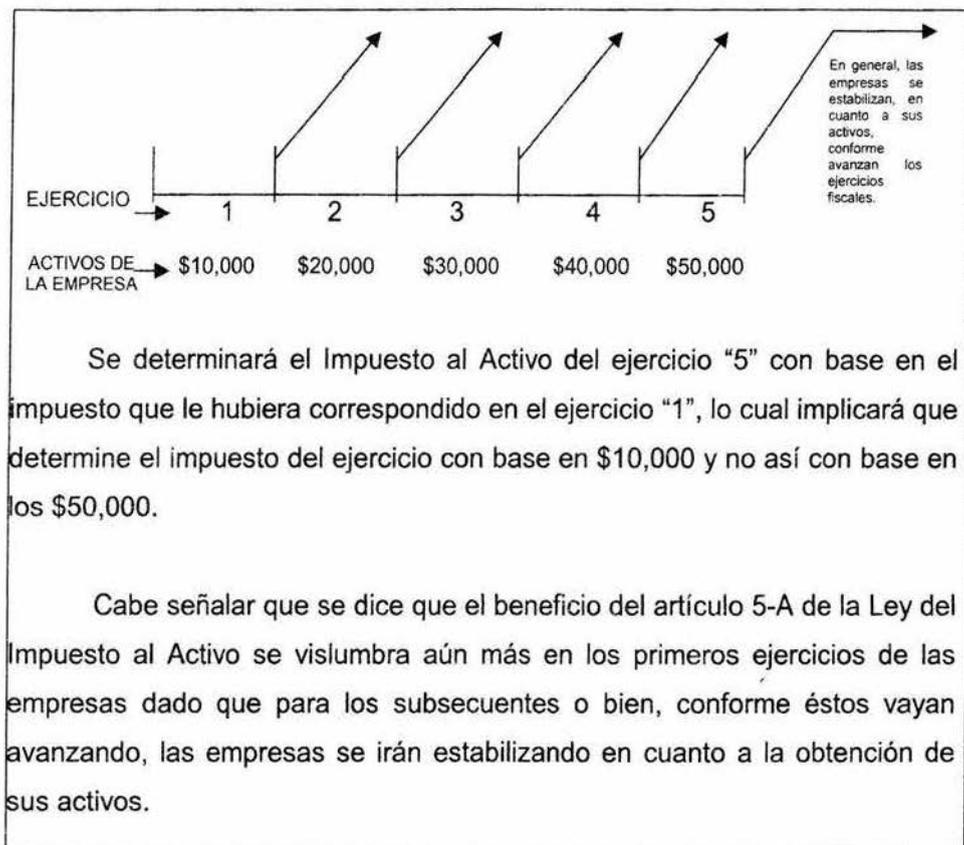
En este sentido, debe señalarse pues, que la mecánica del artículo en estudio, consiste en determinar el Impuesto al Activo del ejercicio considerando el impuesto que les hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior, para que de esta manera en los primeros ejercicios de las actividades de las empresas, el impuesto lo determinen sobre una base menor.

Es decir, dado que en lo general las empresas van incrementando año con año sus activos, lógicamente en un primer ejercicio de actividades (ejercicio 1), tendrán activos en una cantidad menor en comparación con el segundo (ejercicio 2), tercer (ejercicio 3) y consecutivos ejercicios fiscales (ejercicios 4, 5, 6, etcétera).

Así, y en un ejemplo de lo anterior, de tomar la opción del 5-A las empresas determinarán en el ejercicio 6, el impuesto al activo tomando en consideración el que les hubiera correspondido en el ejercicio 2, de haber estado obligados al pago del impuesto, y dado que año con año se van incrementando los activos de las empresas (en la mayoría de los casos), luego entonces la base para determinar el impuesto del ejercicio 6, será menor por partir del impuesto y, por lo tanto, de los activos del ejercicio 2, lo cual refleja a todas luces el beneficio que brinda el artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo.

A manera de clarificar nuestros argumentos, ilustramos con la siguiente gráfica:

GRÁFICA 3.1
PROPÓSITO DEL ARTÍCULO 5-A DE LA LEY DE IMPUESTO AL
ACTIVO



Así, el artículo 5-A establece una opción que consiste en que en lugar de tomar como base del impuesto del ejercicio los activos menos las deudas del ejercicio, se puede tomar el impuesto al activo que le hubiera correspondido a la empresa en el cuarto ejercicio inmediato anterior, es decir, esta opción implica acudir al pasado, como lo es el cuarto ejercicio inmediato anterior.

Ahora bien, si además de que los contribuyentes ejercen la opción del 5-A de la Ley del Impuesto al Activo, consolidan sus resultados fiscales, el artículo que regula a este tipo de empresas es, el artículo 13 de la Ley que nos ocupa, mismo que establece la posibilidad de pagar el impuesto al activo en forma consolidada.

Este último numeral, establece esencialmente, el pago del impuesto al activo consolidado, mismo que consiste en tomar en la participación accionaria, la suma de los activos tanto de la controladora como de las controladas y restarle la suma de las deudas de la controladora así como de las controladas. El resultado es la base del impuesto al activo consolidado.

Por lo tanto, es claro que si una empresa ha ejercido la opción del artículo 5-A y además consolida sus resultados fiscales, deberá determinar el Impuesto al Activo DEL EJERCICIO, tomando en consideración el que le hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior **A NIVEL CONSOLIDADO.**

Lo señalado anteriormente, implica que se armonice con el contenido de ambos numerales cuando alguna empresa se ha acogido al beneficio que el artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo, y por otro lado, cómo consolidó sus resultados fiscales.

3.3 Interpretación armónica y/o sistemática de los artículos 5-A y 13 de la Ley del Impuesto al Activo en relación con la determinación del impuesto consolidado por la controladora

Tomando en cuenta una interpretación sistemática y/o armónica de los artículos en estudio implicaría que una empresa controladora que ha ejercido la opción del artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo, con el objeto de determinar el Impuesto al Activo consolidado con base en el cuarto ejercicio inmediato anterior, debe realizar el pago del impuesto de referencia aplicando el impuesto determinado en el cuarto ejercicio inmediato anterior, no obstante que en alguno de los cuatro ejercicios inmediatos anteriores alguna o varias de las controladas se hubiera desincorporado del régimen de consolidación fiscal, máxime que la Ley del Impuesto sobre la Renta en ningún momento señala que al efectuarse la desincorporación de una sociedad controlada del régimen de consolidación, deban **revertirse** los efectos de la participación de dichas sociedades a ejercicios anteriores al de la desincorporación, por lo cual se considera que no es procedente que los efectos de la desincorporación que hubieran efectuados las controladas que se hubiera desincorporado, puedan revertirse a ejercicios anteriores como lo es precisamente el cuarto ejercicio inmediato anterior.

Máxime que de proceder en forma contraria, se desconocerían los efectos del régimen de consolidación al cual estuvieron sujetas las controladas que se desincorporaron.

Ante tales consideraciones, es evidente que en el ejercicio en el cual se efectúe la desincorporación, la controladora deberá reconocer los efectos de la misma, excluyendo los activos de las empresas desincorporadas, sin embargo, **en los ejercicios anteriores deberá considerarlos, pues en ellos las empresas que se desincorporaron estuvieron afectas al régimen de consolidación fiscal.**

En esta tesitura, es de precisar que en los ejercicios en los que las empresas desincorporadas estuvieron sujetas al régimen de consolidación fiscal, se encontraban obligadas a enterar el impuesto a la controladora en la parte proporcional en que ésta última tuvo participación.

Así las cosas, no se debe perder de vista el hecho de que **en los ejercicios anteriores a la desincorporación las empresas que se desincorporan deberán cumplir sus obligaciones fiscales dentro del régimen de consolidación a través de la controladora.**

En esta línea, y de seguir un diverso criterio, se considera que se privaría al Fisco Federal de las contribuciones que legalmente le corresponden, pues se encontraría impedido para requerirle del pago de las mismas a las empresas desincorporadas respecto de ejercicios anteriores.

Lo anterior es así, en virtud de que en los ejercicios en los cuales las empresas desincorporadas estuvieron sujetas al régimen de consolidación, la obligada a enterar el impuesto al Fisco Federal no eran ellas sino su empresa controladora, que en el caso es la actora.

Asimismo, es de señalar igualmente que la controladora no puede pretender excluir a las empresas que tuvieron el carácter de controladas en el cuarto ejercicio inmediato anterior, pues el activo de dichas empresas incidieron en la base imponible del gravamen.

Lo anterior máxime que los efectos jurídicos de la desincorporación se deben conocer como "*ex nunc*", locución que se traduce en forma literal como

“desde ahora”, por lo cual los efectos de la desincorporación se producen hasta el momento en que ésta se efectúa.

Por consiguiente, resulta ilógico que las empresas controladoras pretendan revertir los efectos de la desincorporación, pues los efectos se generan a partir de que ésta se efectúa, es decir, **para el ejercicio de la desincorporación y en adelante, más no para los anteriores.**

Por lo tanto, es dable colegir que de revertirse los efectos de la desincorporación, el Fisco Federal no percibiría las contribuciones de los ejercicios anteriores a la desincorporación correspondientes a las empresas desincorporadas, dado que la obligación de calcular los impuestos individualmente surge a partir del ejercicio mismo de la desincorporación.

Por lo mismo, igualmente se considera que con tal razonamiento se deja de lado la perspectiva que pudiera darse en cuanto a una “*doble tributación*”, toda vez que las empresas que se desincorporan sólo están obligadas a calcular individualmente su impuesto a partir del ejercicio de la desincorporación, pues respecto de los ejercicios en los cuales consolidaron, la obligada a enterar el impuesto es la controladora.

Así las cosas, tomando en consideración realmente lo dispuesto tanto por el artículo 5-A como por el diverso 13 de la Ley del Impuesto al Activo, se tiene que las empresas controladoras deben determinar el Impuesto al Activo del ejercicio tomando en cuenta el IMPUESTO QUE LE HUBIERE CORRESPONDIDO EN EL CUARTO EJERCICIO INMEDIATO ANTERIOR, tal como lo previene el referido artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo, **PERO IGUALMENTE TOMAR EN CUENTA LO QUE DISPONE EL ART. 13**

DE LA MISMA LEY, es decir, tomar en consideración que para el cuarto ejercicio inmediato anterior, las empresas que se desincorporaron posteriormente, tenían el carácter de controladas, es decir, SE ENCONTRABAN CONSOLIDANDO.

En este sentido, tenemos entonces que si el artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo prevé que para determinar el Impuesto al Activo del ejercicio la contribuyente **deberá considerar el impuesto que le hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior de estar obligado al pago del impuesto de en éste último y que por otra parte,** el artículo 13 dispone que la controladora **deberá determinar el impuesto del ejercicio sumando el valor de su activo con el del activo de cada una de las controladas, en proporción a la participación accionaria promedio en que la controladora participe, directa o indirectamente,** en su capital social.

Luego entonces tenemos que en todo caso las controladoras deben determinar el impuesto del ejercicio de que se trate, considerando el impuesto que le hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior de haber estado obligado al pago del impuesto, PERO SIEMPRE TOMANDO EN CUENTA TODAS LAS EMPRESAS QUE CONSOLIDABAN SUS RESULTADOS FISCALES EN EL CUARTO EJERCICIO INMEDIATO ANTERIOR.

Lo anterior se considera de esa manera, toda vez que si las empresas controladoras se están regresando al cuarto ejercicio inmediato anterior, es para actualizar el impuesto que le hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior, obviamente determinándolo con los activos y

deudas que tenían las empresas en el citado ejercicio, por lo que es obvio que la declaración de pago de dicho impuesto DEBE INCLUIR LOS ACTIVOS DE SUS CONTROLADAS EN EL CUARTO EJERCICIO INMEDIATO ANTERIOR.

Así las cosas, se considera que para la determinación del Impuesto al Activo consolidado en tratándose de empresas que se hubieran acogido a la opción prevista en el artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo, la empresa controladora deberá determinar el Impuesto al Activo consolidado que le hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior, considerando los activos y deudas de ella misma y de las sociedad que en el cuarto ejercicio inmediato anterior hubieran calificado como controladas de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en ese año, en la participación accionaria promedio diaria que la controladora hubiera tenido en el capital social de dichas sociedad en el cuarto ejercicio inmediato anterior, esto es, dicha participación accionaria promedio diaria será multiplicada por el factor de 0.60.

Por ello, es claro que las controladoras ejercieron la opción prevista en el artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo, deben determinar el impuesto del ejercicio de que se trate (impuesto consolidado), tomando en consideración el que le hubiera correspondido a ella y a sus controladas en el cuarto ejercicio inmediato anterior y no artificioamente tomar únicamente el valor de los activos de las empresas que consolidan para el impuesto actual, es decir, el que se está determinando, máxime que tal circunstancia implicaría que se mezclaran ambos regímenes (individual y consolidado).

Lo anterior no podría ser de otra manera, toda vez que el realizar una interpretación armónica tanto del artículo 5-A como del 13 de la Ley del Impuesto al Activo, implica que se tome en cuenta el contenido de ambos precepto legales, es decir considerando que las empresas controladoras, deben determinar el Impuesto al Activo consolidado tomando en cuenta:

- i) El impuesto que le hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior de haber estado obligada al pago del impuesto en dicho ejercicio y;
- ii) Que es una empresa controladora y por lo tanto, debe tomar en cuenta el valor de los activos de ella misma y de cada una de sus controladas en proporción a la participación accionaria promedio por día en que la controladora participe, recita o indirectamente, en su capital social.

En este sentido, y tomando en consideración lo dispuesto por ambos preceptos legales, es que atendiendo a que en el ejercicio revisado tributa como CONTROLADORA, luego entonces para determinar el impuesto del ejercicio de que se trate, en todo caso considero que debe tomar en cuenta el cuarto ejercicio inmediato anterior PERO TANTO DE ELLA COMO DE SUS CONTROLADAS EN DICHO EJERCICIO FISCAL, pues solo de esta manera se respetaría tanto la mecánica del artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo (cuarto ejercicio inmediato anterior) y lo previsto por el artículo 13 de la ley de la materia.

Sin que sea óbice a lo anterior que en el ejercicio por el cual se esté determinando el impuesto (el actual), alguna o varias de sus controladas ya

no tuvieran tal carácter dada su desincorporación en alguno de los 4 ejercicios inmediatos anteriores, pues el artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo determina claramente que se debe tomar en consideración el impuesto del que resulte de actualizar el que les hubiera correspondido tanto a la controladora como a sus controladas en el cuarto ejercicio inmediato anterior; máxime que pensar en forma contraria, se considera que implicaría que se efectuara una interpretación aislada del artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo.

Al respecto sirve de apoyo la jurisprudencia 133/2002, cuyo rubro es ***“CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRICTA, ADMITEN DIVERSOS METODOS DE INTERPRETACION PARA DESENTAÑAR SU SENTIDO.- ...”***

Además, el artículo 13 de la Ley del Impuesto al Activo, señala lo siguiente:

“Artículo 13.- La controladora que consolide para efectos del Impuesto sobre la Renta, estará a lo siguiente:

I.- Calculará el valor del activo en el ejercicio, en forma consolidada, sumando el valor de su activo con el del activo de cada una de las controladas, en proporción a la participación accionaria promedio en que la controladora participe, directa o indirectamente, en su capital social.

...”

De lo que se desprende que en tratándose de empresas controladoras, éstas deberán determinar el Impuesto al Activo consolidado del ejercicio, sumando el valor de sus propios activos, con el del activo de cada una de sus controladas en proporción a la participación accionaria en que aquellas participen directa o indirectamente.

Por lo cual resultaba claro que la hoy actora debió determinar el Impuesto al Activo consolidado del ejercicio de que se trate, atendiendo a lo dispuesto por el artículo 13 de la Ley del Impuesto al Activo, circunstancia que de manera alguna deja de lado el hecho de que las controladoras hubieran ejercido la opción del artículo 5-A con anterioridad.

Además, lo anterior se robustece aún más si tomamos en cuenta que tal como se precisó líneas atrás, la mecánica del artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo consiste en determinar el Impuesto al Activo del ejercicio considerando el impuesto que les hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior, lo cual implica que tal numeral prevé una opción que implique acudir al pasado, como lo es precisamente el cuarto ejercicio inmediato anterior.

Lo anterior en términos prácticos y dado que la opción en comento se traduce en determinar el impuesto del ejercicio de que se trate tomando en consideración el que hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior, implica diferir el impuesto del cuarto ejercicio inmediato anterior y pagarlo en el ejercicio de que se trate y por el cual se esté calculando el impuesto.

Es decir, dada la opción del artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo, el Impuesto al Activo consolidado del ejercicio de que se trate (el actual), debe ser determinado por las empresas controladoras tomando en consideración el que le hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior, lo cual no es mas que diferir éste último (el impuesto del cuarto ejercicio inmediato anterior), para pagarlo 4 ejercicios fiscales posteriores.

Ante las consideraciones señaladas, queda claro el propósitos y efectos creados al ejercerse la opción prevista en el artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo, así como las diferencias creadas derivado de ejercerse tal opción o bien, enterar el Impuesto al Activo con sustento en lo señalado en el artículo 13 de la misma ley.

Una vez aclarado y analizado lo señalado en el párrafo anterior en el presente capítulo, resulta oportuno determinar los efectos producidos de aplicar el artículo 5-A en relación con el 13 de la Ley del Impuesto al Activo, con base en la interpretación de ambos numerales por parte de algunos contribuyentes (siendo para tal efecto remitirse a diversos juicios de nulidad que quedarán precisados en el siguiente capítulo), así como por parte del Fisco Federal; lo cual será señalado en el capítulo siguiente.

CAPÍTULO IV

EFECTOS PRODUCIDOS DERIVADO DE LA
INTERPRETACIÓN EFECTUADA POR EL SUJETO
PASIVO Y ACTIVO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL
RESPECTO DE LOS ARTÍCULOS 5-A Y 13 DE LA
LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO

4.1 Interpretación efectuada por los sujetos pasivos de la obligación fiscal respecto de los artículos 5-A y 13 de la Ley del Impuesto al Activo

En primer lugar, debe señalarse que los efectos producidos derivados de la interpretación efectuada a los artículos 5-A y 13 de la Ley del Impuesto al Activo por parte tanto de los contribuyentes como del Fisco son diversos cuando la controversia consiste en dilucidar si aún y cuando las empresas que consolidan sus resultados fiscales, la empresa controladora no toma en cuenta sus activos y los de todas sus controladas (en la participación consolidable), que tuvieron precisamente tal carácter en el cuarto ejercicio inmediato anterior al haberse desincorporado una o varias de las controladas en alguno de los cuatro ejercicios inmediatos anteriores.

En este sentido, algunos de los contribuyentes han señalado lo que a continuación se expresará, precisándose dicho sea de paso, que tales argumentos son hechos valer por algunos contribuyentes como sucede en los juicios de nulidad 13351/00-11-11-8/445/01-PL-08-04-AD, 20535/01-17-01-9/1010/02-PL-07-04 y 3555/03-17-10-3, por citar algunos.

Una vez precisado lo anterior, tenemos que la perspectiva en términos generales que tiene el sujeto pasivo de la obligación tributaria se produce partiendo del argumento consistente en que han optado por aplicar el artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo únicamente a fin de calcular y determinar el Impuesto al Activo consolidado que corresponda.

Siguiendo tal línea, señalan los contribuyentes (los cuales tienen el carácter de controladoras), que atendiendo al último párrafo del artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo, con motivo del ejercicio de la opción surgió a su cargo la obligación de pagar el impuesto aplicando el procedimiento previsto en dicho numeral por los ejercicios subsecuentes.

Por ello, calcularon y determinaron el Impuesto al Activo del ejercicio de que se tratara aplicando el procedimiento previsto en el artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo cuyo texto es el siguiente:

“Artículo 5-A.- Los contribuyentes podrán determinar el impuesto del ejercicio, considerando el que resulte de actualizar el que les hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior de haber estado obligados al pago del impuesto en dicho ejercicio, sin incluir, en su caso, el beneficio que se deriva de la reducción a que se refiere la fracción I del artículo 23 del Reglamento de esta Ley. En el caso en que el cuarto ejercicio inmediato anterior haya sido irregular, el impuesto que se considerará para los efectos de este párrafo será el que hubiere resultado de haber sido éste un ejercicio regular.

El impuesto a que se refiere el párrafo anterior se actualizará por el período transcurrido desde el último mes de la primera mitad del cuarto ejercicio inmediato anterior, hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determine el impuesto.

Para los efectos de lo dispuesto en el primer párrafo de este artículo los contribuyentes actualizarán el impuesto que les hubiera correspondido de no haber ejercido la opción a que se refiere este precepto.

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

Conforme a dicho precepto legal, algunas de las empresas controladoras consideran el cuarto ejercicio inmediato anterior actualizado por inflación, con el objeto de determinar el impuesto correspondiente al ejercicio fiscal por el cual se esté determinando el impuesto.

Ahora bien, aún cuando esas controladoras ejercieron la opción prevista en el artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo, para determinar el impuesto consolidado del ejercicio de que se trate, las empresas señalan que es el artículo 13 de la Ley del Impuesto al Activo el que establece las disposiciones legales aplicables con base en las cuales se determina el impuesto consolidado, se opte o no por aplicar de manera conjunta el artículo 5-A mencionado.

En este sentido, el artículo 13 de la Ley del Impuesto al Activo señala lo siguiente:

“Artículo 13.- La controladora que consolide para efectos del Impuesto sobre la Renta, estará a lo siguiente:

I. Calculará el valor del activo en el ejercicio, en forma consolidada, sumando el valor de su activo con el del activo de cada una de las controladas, en proporción a la participación accionaria promedio en que la controladora participe, directa o indirectamente, en su capital social.

Para los efectos del párrafo anterior, el valor de los activos de la controladora y de cada una de las controladas se determinará considerando el valor y la fecha en que se adquirieron por primera vez por las sociedades que consoliden. En caso de que existan cuentas y documentos por cobrar o por pagar de la controladora o controladas, con otras empresas del grupo que no causen el impuesto consolidado, no se incluirán en proporción a la participación accionaria promedio por día en que la controladora participe, directa o indirectamente, en su capital social. Tampoco se incluirán en el valor de los activos de la controladora, las acciones de sus controladas residentes en el extranjero.

Del valor del activo a que se refieren los párrafos anteriores se podrá deducir el valor de las deudas a que se refiere el artículo 5º. de esta Ley, que correspondan a la controladora y a cada una de las controladas que deban pagar el impuesto a que se refiere esta Ley, en proporción a la participación accionaria promedio por día en que la controladora participe, directa o indirectamente, en su capital social.

II. La sociedad controladora efectuará pagos provisionales consolidados en los términos del artículo 7º. de esta Ley, considerando el impuesto consolidado que corresponda al ejercicio inmediato anterior.

III. Presentará declaración del ejercicio dentro de los cuatro meses siguientes a la fecha en que termine el ejercicio fiscal, en la que determinará el impuesto consolidado. En caso de que en esta declaración resulte diferencia a cargo, la sociedad controladora deberá enterarla con la propia declaración.

IV. En caso de que alguna de las sociedades controladas, presenten declaración complementaria con el fin de subsanar errores u omisiones, y con ello se modifique el impuesto determinado o el impuesto acreditado, a más tardar dentro del mes siguiente a aquél en el que ocurra este hecho, la controladora presentará declaración complementaria de consolidación haciendo las modificaciones a que haya lugar. Si en la declaración complementaria de consolidación resulta diferencia a cargo, la controladora la deberá enterar conjuntamente con la declaración.

Cuando se trate de declaraciones complementarias de las controladas, originadas por el dictamen a sus estados financieros, la controladora podrá presentar una sola declaración complementaria, agrupando las modificaciones a que haya lugar, a más tardar a la fecha de presentación del dictamen relativo a la declaración de consolidación.

V. La controladora deberá tener a disposición de las autoridades fiscales, la información y documentos que comprueben los valores de los activos y pasivos que se tomaron como base para calcular el impuesto consolidado en el ejercicio.

Las sociedades controladas efectuarán sus pagos provisionales y el impuesto del ejercicio por la parte que no quedó incluida en los pagos provisionales y en la declaración del ejercicio presentados por la controladora.

En el primer ejercicio en que la sociedad controladora deba efectuar pagos provisionales consolidados, los determinará considerando el impuesto que le correspondería como si hubiera consolidado el ejercicio inmediato

anterior.

La sociedad controladora y las controladas podrán efectuar sus pagos provisionales, ajustes y pagos del impuesto del ejercicio, en los términos de los artículos 7-A, 7-B y 8-A de esta Ley.

Para efectos de este impuesto, la controladora y las controladas estarán a lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta en lo que se refiere a la incorporación, desincorporación, acreditamiento y devolución del Impuesto sobre la Renta, así como para el cálculo de pagos provisionales y del ejercicio.”

Conforme a dicho precepto legal, algunas controladoras consideran que en el mismo se establece el método que deberán seguir a fin de calcular y determinar el Impuesto al Activo del ejercicio, por lo que aún cuando aplicaran la opción prevista en el artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo, consideran el impuesto consolidado correspondiente al cuarto ejercicio inmediato anterior, mismo que fue el resultado de aplicar el artículo 13 de la Ley del Impuesto al Activo, al valor de los activos y deudas que formaron parte de la base gravable consolidada en el cuarto ejercicio inmediato anterior.

Además, señalan que el artículo 13, último párrafo de la Ley del Impuesto al Activo dispone que:

“Para efectos de este impuesto, la controladora y las controladas estarán a lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta en lo que se refiere a la incorporación, desincorporación, acreditamiento y devolución del

Impuesto sobre la Renta, así como para el cálculo de pagos provisionales y del ejercicio.”

Conforme a dicha disposición legal, para efectos del cálculo y determinación del Impuesto al Activo consolidado, no cabe la menor duda que en forma expresa se establece que resultan aplicables las normas jurídicas relativas a la desincorporación prevista en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Es precisamente en el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2003, en el cual se establecen las disposiciones legales aplicables a las sociedades controladas que dejen de serlo, precepto que en su primer párrafo dispone lo siguiente:

“Artículo 71.- Cuando una sociedad deje de ser controlada en los términos del artículo 66 de esta Ley, la sociedad controladora deberá presentar aviso ante las autoridades fiscales dentro de los quince días siguientes a la fecha en que ocurra dicho supuesto. En este caso, la sociedad deberá cumplir las obligaciones fiscales del ejercicio en que deje de ser sociedad controlada, en forma individual.”

De acuerdo con dicho dispositivo legal, algunas controladoras afirman que una de las consecuencias derivadas de la desincorporación de una sociedad controlada del régimen de consolidación fiscal es que se revierten los efectos derivados de la participación de la sociedad controlada en el grupo de consolidación, no únicamente del ejercicio en el que se desincorpora, sino también de los ejercicios anteriores.

En este sentido y realizando una interpretación armónica y sistemática de las disposiciones legales previstas en el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para 2004, en relación con los artículos 5-A y 13 de la Ley del Impuesto al Activo, válidamente se puede afirmar que desde el ejercicio de desincorporación de una sociedad controlada, se revierten los efectos originados por la inclusión en la base consolidada, de los activos y deudas de dicha sociedad (controlada que se desincorpora) que a partir de dicho ejercicio determinará su impuesto de manera individual.

Lo anterior se sustenta por el hecho de que a juicio de algunas empresas controladoras sostienen que de no revertir los efectos de los activos y deudas de las sociedades que se desincorporan, dichos valores serían objeto de un doble gravamen.

Además, de no seguir el criterio de reversión, no tendría alcance el último párrafo del artículo 13 de la Ley del Impuesto al Activo, el cual nos dice que para fines del gravamen en cuestión, también son aplicables las reglas de desincorporación que se contienen en el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para 2004.

Lo anterior se dice de esa manera dado pues los efectos jurídicos derivado del artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para 2003, jurídicamente se conocen como "*ex nunc*", locución latina que se traduce literalmente como "desde ahora", que en el lenguaje jurídico significa que los efectos de un acto jurídico se producen o cesan a partir de un determinado momento presente.¹⁹

¹⁹ Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.

Los efectos "*ex nunc*" derivados de la aplicación de una norma jurídica, implican que la eficacia de una norma se genera para el futuro (en el caso concreto, a partir del ejercicio de desincorporación), lo cual no se opone a que los efectos que se generen en el futuro, pretendan revertir aquellas situaciones originadas con anterioridad.

En otras palabras, la desincorporación no obliga a la presentación de declaraciones complementarias, ni al pago de recargos, respecto de los ejercicios en que la sociedad que se desincorpora formó parte del grupo de consolidación (*ex nunc*), pero sí se generan efectos en el ejercicio de desincorporación, revirtiendo los beneficios que se obtuvieron en el esquema de consolidación.

En consecuencia, debido a que en el caso concreto las sociedades desincorporadas estaban obligadas a pagar el Impuesto al Activo del ejercicio fiscal en forma individual, algunas empresas controladoras consideran válido que pueden calcular el impuesto consolidado de dicho ejercicio, considerando el que le hubiere correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior, actualizado, excluyendo el impuesto correspondiente a los activos y deudas de las sociedades controladas que se desincorporaron.

Lo anterior resulta así, pues si bien los efectos el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004 son a futuro (como consecuencia de la desincorporación), también lo es que a partir del ejercicio fiscal en que ocurre la desincorporación se deben eliminar los efectos que originaron los activos y deudas de las sociedades que se desincorporan en la base consolidada, en el cuarto ejercicio inmediato anterior, para calcular el Impuesto al Activo del ejercicio de desincorporación y siguientes, sin que

deban afectarse las cifras del Impuesto al Activo correspondiente a los ejercicios previos.

Esta situación se robustece con el hecho de que interpretando el artículo 13, último párrafo de la Ley del Impuesto al Activo, las sociedades controladas que se desincorporaban del régimen de consolidación ya no tenían la obligación de cumplir con las disposiciones previstas en la Ley del Impuesto sobre la Renta, esto es, ya no tenían la obligación de proveer de recursos a la sociedad controladora para que ésta cubriera el Impuesto al Activo causado respecto del patrimonio que ya no formaba parte de la consolidación.

En el supuesto de que la sociedad que se desincorpora optara por el procedimiento de cálculo de la base gravable del Impuesto al Activo previsto en el artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo, se presentaría el caso de un doble gravamen sobre los mismos activos referidos al cuarto ejercicio inmediato anterior, en la medida en que el patrimonio de las sociedades que se desincorporan formarían parte del Impuesto al Activo consolidado de la controladora y, por otro lado, también sería objeto de gravamen a nivel de cada sociedad desincorporada.

La situación mencionada en el párrafo anterior, la generalidad de empresas controladoras la consideran ilegal en virtud de que conculcaría el principio de proporcionalidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV Constitucional, ya que un doble gravamen sobre los mismos activos referidos al cuarto ejercicio inmediato anterior, desconocería por completo la capacidad contributiva de las controladoras y de la o las sociedades desincorporadas.

Por lo tanto, las sociedades controladoras sostienen que pueden determinar en forma consolidada el Impuesto al Activo correspondiente al ejercicio fiscal de que se trate y siguientes, aplicando el artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo, considerando:

- El impuesto correspondiente al cuarto ejercicio inmediato anterior, actualizado, el cual se obtiene sumando al valor de sus activos en dicho ejercicio, el valor del activo consolidado de cada una de las sociedades controladas y;
- Reduciendo el Impuesto al Activo que resulta de disminuir los pasivos de las sociedades que formaron parte del régimen de consolidación fiscal en el cuarto ejercicio inmediato anterior excluyendo el impuesto derivado del valor del activo y el valor promedio de las deudas de la o las controladas que se desincorporaran, ya que precisamente fueron desincorporadas de la consolidación fiscal de la empresa controladora.

4.2 Interpretación efectuada por el sujeto activo de la obligación fiscal respecto de los artículo 5-A y 13 de la Ley del Impuesto al Activo

Por su parte, la postura que la unidad administrativa encargada de la defensa jurídica de la autoridad demandada ha sostenido (derivado del análisis efectuado a los juicios de nulidad antes citados, entre otros), es que si las empresas controladoras han optado por pagar el Impuesto al Activo previsto en el artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo, el cual constituye una norma especial de observancia obligatoria en relación con los supuestos previstos por la regla general del cálculo del Impuesto al Activo, es improcedente que las empresas controladoras pretendan que se aplique al

caso, las reglas de desincorporación previstas en el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004, pues las mismas sólo son aplicables cuando se tribute bajo el régimen general de ley y, por ende, es claro que el procedimiento de desincorporación sólo puede aplicarse cuando se tribute bajo éste (régimen general de ley).

Lo anterior pues de seguirse el criterio aducido por los particulares (el cual fue referido en el punto anterior), se llegaría al extremo de que si por determinado ejercicio fiscal enajenan todos sus activos, no tendrían que pagar el impuesto conforme a lo previsto en el artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo, razón que rebasa los extremos de la lógica jurídica, ya que es evidente que aún cuando en tal ejercicio hayan enajenado todos sus activos, los particulares tengan que pagar el impuesto conforme al cuarto ejercicio inmediato anterior si optó por aplicar el beneficio previsto en el artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo.

Además, con tal postura de los particulares, se realizaría una incorrecta interpretación del artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004, pretendiendo desconocer los efectos del régimen de consolidación al cual estuvieron sujetas las empresas controladas que se desincorporaron.

En este sentido, el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004, en ningún momento señala que al efectuarse la desincorporación de una o más sociedades controladas del régimen de consolidación fiscal deban revertirse los efectos de la participación de éstas últimas sociedades a ejercicios anteriores al de la desincorporación.

Para sustentar lo anterior se transcribe el precepto en cuestión en la parte conducente:

“Artículo 71.- Cuando una sociedad deje de ser controlada en los términos del artículo 66 de esta Ley, la sociedad controladora deberá presentar aviso ante las autoridades fiscales dentro de los quince días siguientes a la fecha en que ocurra dicho supuesto. **En este caso, la sociedad deberá cumplir las obligaciones fiscales del ejercicio en que deje de ser sociedad controlada, en forma individual.**”

De lo que se desprende que la empresa o empresas que dejen de ser controladas en los términos del artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004, están obligadas a presentar un aviso ante las autoridades fiscales dentro del término de 15 días siguientes a la fecha en que haya dejado de ser controlada, además de que deberán cumplir con sus obligaciones fiscales **en el ejercicio en que deje de ser sociedad controlada, en forma individual.**

Por consiguiente, es evidente que en el ejercicio en el cual se efectúa la desincorporación, las controladoras deben reconocer los efectos de la misma, excluyendo los activos de la o las empresas desincorporadas, sin embargo, en los ejercicios anteriores deben considerarlos, pues en ellos dichas empresas estuvieron afectas al régimen de consolidación fiscal.

En este contexto, en los ejercicios en los que la empresa o empresas desincorporadas estuvieron sujetas al régimen de consolidación fiscal, se encontraban obligadas a enterar el impuesto a la controladora en la parte proporcional en que ésta última tuvo participación.

Así, en los ejercicios anteriores a la desincorporación las empresas que se desincorporaron debieron cumplir con sus obligaciones fiscales dentro del régimen de consolidación a través de la controladora.

Pues de lo contrario se privaría al Fisco Federal de las contribuciones que legalmente le corresponden pues se encontraría impedido para requerirle del pago de las mismas a la o las empresas desincorporadas respecto de ejercicios anteriores.

Lo anterior, pues en los ejercicios en los cuales la o las empresas desincorporadas estuvieron sujetas al régimen de consolidación, la obligada a enterar el impuesto al Fisco Federal no era ella sino su empresa controladora.

Además, tal como lo refieren los contribuyentes, los efectos jurídicos derivados del ahora artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004, se conocen como “*ex nunc*”, locución que se traduce literalmente como “desde ahora”, por lo cual los efectos de la desincorporación se producen hasta el momento en que ésta se efectúa.

Por consiguiente, resulta ilógico que los contribuyentes pretendan revertir los efectos de la desincorporación, pues la misma señala que dichos efectos se generan a partir de que ésta se efectúa, es decir, para el ejercicio de la desincorporación y para los siguientes, más no para los anteriores.

Además, de revertirse los efectos de la desincorporación, el Fisco Federal no percibiría las contribuciones de los ejercicios anteriores a la desincorporación correspondientes a la empresa desincorporada, pues como

se señaló anteriormente, la obligación de calcular los impuestos individualmente surge a partir del ejercicio de la desincorporación.

Por otra parte, no se está frente a un caso de doble tributación, pues las empresas controladas que se desincorporan sólo están obligadas a calcular individualmente su impuesto a partir del ejercicio de la desincorporación, pues respecto de los ejercicios en los cuales consolidó, la obligada a enterar el impuesto es la empresa controladora.

4.3 Efectos creados de la interpretación efectuada por el contribuyente y el Fisco a los artículos 5-A y 13 de la Ley del Impuesto al Activo.

Una vez analizados los argumentos tomados por el sujeto pasivo y el sujeto activo, con base en los juicios de nulidad referidos, entre otros, y con apoyo en una interpretación sistemática de los artículos 5-A y 13 de la Ley del Impuesto al Activo, se considera que a efecto de que este tipo de interpretación (sistemática) realmente se lleve a cabo al momento de aplicar ambos artículos, los contribuyentes (con carácter de sociedades controladoras), deben determinar el Impuesto al Activo consolidado del ejercicio de que se trate tomado en consideración el IMPUESTO QUE LE HUBIERE CORRESPONDIDO A ELLA Y A SUS CONTROLADAS EN EL CUARTO EJERCICIO INMEDIATO ANTERIOR, tal como lo previene el referido artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo, **PERO IGUALMENTE TOMAR EN CUENTA LO QUE DISPONE EL ART. 13 DE LA MISMA LEY, es decir, tomar en consideración que para el cuarto ejercicio inmediato anterior, las empresas que se desincorporaron posteriormente, tenían el carácter de controladas, es decir, SE ENCONTRABAN CONSOLIDANDO.**

En este sentido, tenemos entonces que si el artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo prevé que para determinar el Impuesto al Activo del ejercicio la contribuyente **deberá considerar el impuesto que le hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior de estar obligado al pago del impuesto de en éste último y que por otra parte, el artículo 13 dispone que la controladora deberá determinar el impuesto del ejercicio sumando el valor de su activo con el del activo de cada una de las controladas, en proporción a la participación accionaria promedio en que la controladora participe, directa o indirectamente, en su capital social.**

Luego entonces tenemos que en todo caso las empresas controladoras **deben determinar el impuesto de que se trate (a nivel consolidado), considerando el impuesto que le hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior de haber estado obligado al pago del impuesto, PERO SIEMPRE TOMANDO EN CUENTA TODAS LAS EMPRESAS QUE CONSOLIDABAN SUS RESULTADOS FISCALES EN EL CUARTO EJERCICIO INMEDIATO ANTERIOR.**

Lo anterior es así, toda vez que si las empresas controladoras se están regresando al cuarto ejercicio inmediato anterior, **es para actualizar el impuesto que le hubiera correspondido en dicho ejercicio (cuarto inmediato anterior), obviamente determinándolo con los activos y deudas que tenían las empresas en el citado ejercicio,** por lo que es obvio que la declaración de pago de dicho impuesto **DEBE INCLUIR LOS ACTIVOS DE SUS CONTROLADAS EN PRECISAMENTE EN EL CUARTO EJERCICIO INMEDIATO ANTERIOR,** es decir, todas aquellas empresas que tenían precisamente tal carácter en dicho ejercicio fiscal.

Por ello, es claro que si las empresas controladoras ejercieron la opción prevista en el artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo, se considera que deben determinar el impuesto de que se trate (a nivel consolidado), **tomando en consideración el que le hubiera correspondido a ella y a sus controladas en el cuarto ejercicio inmediato anterior y no artificiosamente tomar únicamente el valor de los activos de las empresas que consolidan en la actualidad, esto es, en el ejercicio por el cual se está determinando el impuesto**, máxime que de lo contrario, tal circunstancia implicaría que se mezclaran ambos regímenes (individual y consolidado).

Todo lo anterior bajo la premisa de que el realizar una interpretación sistemática de los artículos 5-A y 13 de la Ley del Impuesto al Activo, implica que se tome en cuenta el contenido de ambos precepto legales, es decir considerando que las empresas controladoras deben determinar el Impuesto al Activo consolidado tomando en cuenta:

- i) **El impuesto que les hubiera correspondido** en el cuarto ejercicio inmediato anterior de haber estado obligadas al pago del impuesto en dicho ejercicio y;
- ii) **Que son empresas controladoras** y por lo tanto, deben tomar en cuenta el valor de sus propios activos **y de cada una de sus controladas en proporción a la participación accionaria promedio por día en que la controladora participe, directa o indirectamente, en su capital social.**

En este sentido, y tomando en consideración lo dispuesto por ambos preceptos legales, es que atendiendo a que en el ejercicio de que se trate las empresas controladoras deben tomar en cuenta el cuarto ejercicio inmediato anterior PERO TANTO DE ELLAS COMO DE SUS CONTROLADAS EN DICHO EJERCICIO FISCAL, pues solo de esta manera se respetaría tanto la mecánica del artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo (cuarto ejercicio inmediato anterior) y lo previsto por el artículo 13 de la ley de la materia.

Sin que sea óbice a lo anterior que en el ejercicio por el cual se esté determinando el impuesto, algunas de las empresas controladas ya no tuvieran precisamente tal carácter (de controladas), dada su desincorporación, pues el artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo determina claramente que se debe tomar en consideración el impuesto del que resulte de actualizar **el que les hubiera correspondido** tanto a la controladora como a sus controladas en el cuarto ejercicio inmediato anterior.

Lo anterior, máxime que se considera que lo expuesto atiende a una interpretación sistemática de los artículos 5-A y 13 de la Ley del Impuesto al Activo.

Sirviendo de apoyo a nuestros argumentos la jurisprudencia 133/2002, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual se transcribe a continuación:

“CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTAÑAR SU SENTIDO.- El hecho de que el legislador haya

establecido que las disposiciones fiscales que prevén elementos esenciales, como son sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, son de aplicación estricta, no significa que el intérprete no pueda acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de aquellas disposiciones, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de lo ordenado por el legislador es obligar a aquél a que realice la aplicación estricta de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.

Contradicción de tesis 15/99. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo en Materia Civil del Sexto Circuito, antes Segundo del propio circuito y el Segundo en Materia Administrativa del Tercer Circuito, por una parte, y el Tercero en Materias Administrativa y de Trabajo del Cuarto Circuito, anteriormente tercero del propio circuito, por la otra. 15 de octubre de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausentes: Mariano Azuela Güitrón y José Vicente Aguinaco Alemán, quien fue suplido por Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

Contradicción de tesis 34/2001-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Tercero y Quinto en Materia Administrativa del Primer Circuito, Primero en Materia Administrativa del Tercer Circuito, Segundo en Materia Administrativa del Segundo Circuito y Primero del Décimo Octavo Circuito, por una parte, y el Segundo en Materia Administrativa del Tercer Circuito, por la otra. 18 de octubre de 2002. Cinco votos. Ponente: Guillermo

I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.”

Además, el artículo 13 de la Ley del Impuesto al Activo, señala lo siguiente:

“Artículo 13.- La controladora que consolide para efectos del Impuesto sobre la Renta, estará a lo siguiente:

I.- Calculará el valor del activo en el ejercicio, en forma consolidada, sumando el valor de su activo con el del activo de cada una de las controladas, en proporción a la participación accionaria promedio en que la controladora participe, directa o indirectamente, en su capital social.”

De lo que se desprende que en relación con las empresas controladoras, éstas deberán determinar el Impuesto al Activo consolidado del ejercicio, sumando el valor de sus propios activos, con el del activo de cada una de sus controladas en proporción a la participación accionaria en que aquellas participen directa o indirectamente.

Por ello, se considera que las empresas controladoras que hubieran optado por el artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo, deben determinar el Impuesto al Activo consolidado del ejercicio atendiendo igualmente a lo dispuesto por el artículo 13 de la Ley del Impuesto al Activo.

Circunstancia ésta última que de manera alguna deja de lado el hecho de que las empresas controladoras hubieran ejercido la opción del artículo 5-A con anterioridad.

Por lo cual, se considera que es una aplicación incorrecta del artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo, el hecho de que las empresas controladoras determinen el Impuesto al Activo consolidado del ejercicio de que se trate sin incluir los activos de las empresas que tenían el carácter de controladas en el cuarto ejercicio inmediato anterior.

Además, lo anterior se robustece aún más si se toma en cuenta que la mecánica del artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo consiste en determinar el Impuesto al Activo del ejercicio considerando el impuesto que les hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior, lo cual implica que tal numeral prevé una opción que implique acudir al pasado, como lo es precisamente el cuarto ejercicio inmediato anterior.

Lo anterior en términos prácticos y dado que la opción en comento se traduce en determinar el impuesto del ejercicio de que se trate tomando en consideración el que hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior, implica diferir el impuesto del cuarto ejercicio inmediato anterior y pagarlo en el ejercicio de que se trate y por el cual se esté calculando el impuesto.

Es decir, dada la opción del artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo, el Impuesto al Activo consolidado del ejercicio por el cual se esté determinando el impuesto, debe ser determinado por las empresas controladoras tomando en consideración el que les hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior.

Lo anterior, no es más que diferir el impuesto de tal ejercicio para pagarlo en el cual se está determinando el impuesto (es decir, en el ejercicio

actual), mecánica que debe regirse en todos los años en los cuales los contribuyentes hubieran ejercido la opción en comento.

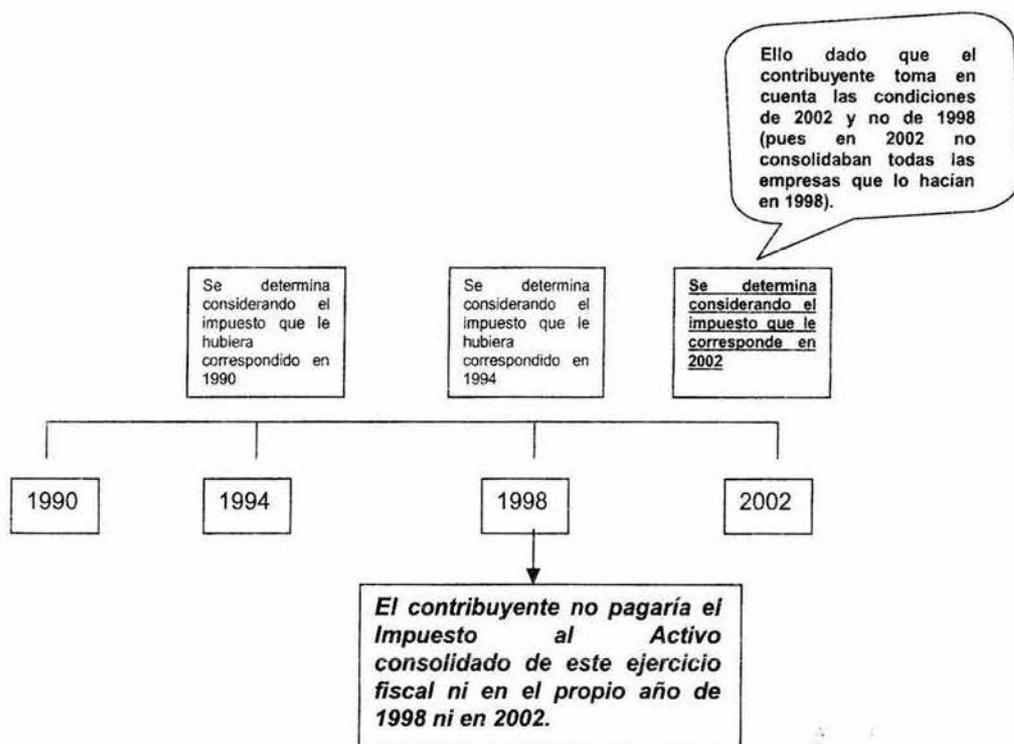
Pues de lo contrario, se considera que sería tanto como tergiversar la esencia misma de la opción aludida, además de que obviamente se dejaría de aplicar en forma armónica lo dispuesto por los artículos 5-A y 13 de la Ley del Impuesto al Activo.

Efectivamente, pues pensar en forma contrario se considera que entonces se tomarían en cuenta las condiciones así como las empresas controladoras del ejercicio actual, es decir, por el cual se está calculando el Impuesto al Activo consolidado.

Lo anterior, conllevaría obviamente que ya no se determine el impuesto correspondiente con base en el cuarto ejercicio inmediato anterior, puesto que las condiciones de uno y otro ejercicio fiscal ya han cambiado, como por ejemplo que en el ejercicio actual, ya no están consolidando todas las empresas que lo hacían en su carácter de controladas de las empresas controladoras en el cuarto ejercicio inmediato anterior.

Lo antes señalado, implica que se rompa con el diferimiento que implica la opción del artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo y, por lo tanto, la esencia misma de dicha opción, lo cual se ilustra el siguiente ejemplo:

ESQUEMA 4.1
 EFECTOS QUE TENDRÍA EL QUE SE ENTERARA EL
 IMPUESTO AL ACTIVO EN TERMINOS DEL ARTÍCULO
 5-A DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO SIN TOMAR
 EN CUENTA LAS CONDICIONES DEL CUARTO
 EJERCIO INMEDIATO ANTERIOR



Dando por consecuencia que se rompa el diferimiento que prevé el artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo, dado que al contemplar elementos y condiciones de 2002 y no así el de 1998, lo cual a su vez trae por consecuencia que el impuesto de 1998 no se pague nunca en realidad.

Lo anterior dado que aún y cuando la sociedad controladora haya optado por la opción del artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo, el contribuyente pague en realidad todos los ejercicios fiscales, menos el de 1998 pues al llegar el año de 2002, en lugar de determinarse el impuesto correspondiente con base en el cuarto ejercicio inmediato anterior (1998), se tome en cuenta las condiciones del mismo 2002 y, por lo tanto, en realidad nunca se pague el ejercicio de 1998.

Pues inclusive en el ejercicio de 1998, la sociedad controladora tomaría en cuenta el cuarto ejercicio inmediato anterior (1994) y en realidad nunca pagaría 1998, ni siquiera en 2002.

Y, por lo tanto, el diferimiento del pago del impuesto de 1998 nunca se pagaría, ni siquiera en 2002 (aún y cuando el contribuyente ejerció la opción del artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo y aún cuando con dicha opción lo que se está haciendo es que se está difiriendo el pago del impuesto de 1998).

Por lo cual, es que se considera que siguiendo el ejemplo precitado, la sociedad controladora aplicó indebidamente el artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo para determinar el impuesto del ejercicio de 2002, pues si bien ejerció dicha opción sólo incluyó los activos de las controladas en dicho ejercicio fiscal, cuando en todo caso debió también incluir los activos de las empresas que tenían el carácter de controladas en 1998.

Debe mencionarse que, en todo caso, lo procedente hubiese sido que la sociedad controladora hubiera ejercido la opción prevista en el artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo en el ejercicio 2004 o en posteriores a éste,

toda vez que en este caso, la sociedad controladora al aplicar en el 2004 la mecánica que implica el referido artículo, se regresaría a aplicar el cuarto ejercicio inmediato anterior, que sería el de 2000, lo cual implicaría que tomara en consideración tanto su propio impuesto al activo como el de las empresas que tuvieran el carácter de controladas tanto en 2000 como en 2004, lo cual estaría en un marco de legalidad pues solo hasta ese entonces el régimen de comparación tanto de 2000 como el de 2004, serían iguales.

Además, a este respecto resulta aplicable lo resuelto en la sentencia de fecha 2 de julio de 1999, dentro del expediente número 18175/97, abierto a nombre de Indios Verdes, S.A. de C.V. (mismo que ya fue resuelto mediante el D.A. 6755/99, emitido por el Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el R.A. 357/2001 por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación), que en la parte que nos interesa sostiene lo siguiente:

“En este sentido debe concedérsele la razón a las autoridades cuando señalan que **la parte actora determinó que el impuesto al activo causado por los ejercicios fiscales de 1990, 1991 y 1994 fue enterado a nivel individual y que tanto el impuesto sobre la renta como el impuesto al activo del ejercicio correspondiente a 1996, fueron enterados en forma consolidada pues la propia actora obtuvo tal autorización en el año de 1995, siendo el caso que ante tales circunstancias resulta indubitable de las bases de comparación son diferentes, situación que no se encuentra contemplada por la ley** y por lo tanto no debe aplicarse el artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo, máxime cuando como quedó establecido las bases de comparación son diferentes.”

Así las cosas, se considera que de no tomarse en cuenta los activos de todas las controladas que tenían tal carácter en el cuarto ejercicio inmediato anterior, sería tanto como tergiversar la esencia misma de la opción aludida, además de que obviamente se dejaría de aplicar en forma armónica lo dispuesto por los artículos 5-A y 13 de la Ley del Impuesto al Activo.

Se dice lo anterior pues pensar lo contrario, implicaría que se tomen en cuenta las condiciones del mismo ejercicio (el actual), lo cual trae por consecuencia obviamente que ya no se determine el impuesto correspondiente con base en el cuarto ejercicio inmediato anterior, puesto que las condiciones de uno y otro ejercicio fiscal ya han cambiado, como por ejemplo que en el ejercicio actual, ya no están consolidando todas las empresas que lo hacían en su carácter de controladas en el cuarto ejercicio inmediato anterior.

Lo señalado en el párrafo anterior se dice de esa manera, pues tal circunstancia implica que se rompa con el diferimiento que implica la opción del artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo y, por lo tanto, la esencia misma de dicha opción.

Se dice lo anterior, pues al contemplar elementos y condiciones del ejercicio actual y no así el del cuarto ejercicio inmediato anterior, traería por consecuencia que éste último no se pague nunca en realidad.

Lo anterior dado que aún y cuando el contribuyente haya optado por la opción del artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo, el contribuyente pague en realidad todos los ejercicios fiscales, menos el del cuarto ejercicio inmediato anterior pues al llegar el ejercicio actual, en lugar de determinarse

el impuesto correspondiente con base en el cuarto ejercicio inmediato anterior, se tomen en cuenta las condiciones precisamente del presente ejercicio fiscal y no de aquél y, por lo tanto, en realidad nunca se pague el cuarto ejercicio anterior.

Pues inclusive en el cuarto ejercicio anterior, la controladora tomaría en cuenta, a su vez, el cuarto ejercicio inmediato anterior (ello en el entendido de que desde esos años la controladora hubiera ejercido la opción prevista en el artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo).

Ante lo expuesto anteriormente, es que se considera que de una interpretación armónica de los artículo 5-A y 13 de la Ley del Impuesto al Activo, las empresas controladoras deben tomar en cuenta el cuarto ejercicio inmediato anterior PERO TANTO DE ELLAS COMO DE SUS CONTROLADAS EN DICHO EJERCICIO FISCAL, pues solo de esta manera se respetaría tanto la mecánica del artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo (cuarto ejercicio inmediato anterior) y lo previsto por el artículo 13 de la ley de la materia.

CONCLUSIONES

De un análisis a las diferentes fuentes que ayudan a dilucidar la interpretación aislada y sistemática de las normas, lo cual se desprendió derivado de la valoración a los supuestos y casos en que procede una y otra interpretación y, posteriormente, la interrelación y aplicación de las disposiciones legales, a fin de aplicar dos numerales que rigen la determinación del impuesto al activo en forma armónica, se tiene que el Impuesto al Activo a nivel consolidado del ejercicio deberá determinarse con base en el cuarto ejercicio inmediato anterior, esto es, tomando en cuenta las condiciones y controladas que en dicho ejercicio fiscal se encontraban consolidando y no así las condiciones o empresas que consoliden en un ejercicio diverso como lo es por el cual se está determinando el impuesto.

Lo anterior, no obstante que hubiera existido de por medio, en alguno de los 4 ejercicios inmediatos anteriores, una desincorporación de una o varias empresas controladas.

Lo anterior se dice de esa manera, pues de lo contrario, implicaría que el impuesto al activo generado en el cuarto ejercicio inmediato anterior no fuera realmente reflejado ante el Fisco Federal ni en aquél ejercicio ni en el que se está determinando el impuesto, pues se dejarían de lado en aquél ejercicio y en el presente las condiciones y empresas controladas que consolidaban sus resultados fiscales con la controladora de que se trate en el cuarto ejercicio inmediato anterior, rompiendo además con ello, con la opción prevista en el artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo.

Lo anteriormente señalado además traería por consecuencia que algunas empresas injustificadamente no enteraran el Impuesto al Activo de un ejercicio en comparación con otras, lo que traería un evidente perjuicio al Fisco Federal ante la falta de percepción de contribuciones por concepto de Impuesto al Activo que repercutiría en la función y necesidad que tiene el Estado a fin de recaudar el gasto público y de esa manera subsanar las necesidades de los gobernados mediante una de las tantas formas de allegarse de recursos, formas que se desprenden específicamente de la interpretación armónica y/o sistemática de lo dispuesto por los artículos 5-A y 13 de la Ley del Impuesto al Activo.

Cabe señalar que la presente investigación se realizó a fin de esclarecer los diversos elementos que conforman una interpretación sistemática de los artículos 5-A y 13 de la Ley del Impuesto al Activo, partiendo de los elementos que conforman, en general, una interpretación sistemática de la ley, así como determinar a juicio de quien elabora el presente proyecto cuál es el criterio aplicable atendiendo al contenido de la ley.

Lo anterior fue realizado partiendo de haber tomando en consideración que las disposiciones legales no deben interpretarse en forma aislada, sino atendiendo la contexto en el cual están situadas.

Lo anteriormente señalado teniendo como un objetivo primordial el de haber llevado a cabo una investigación de los criterios que tiene por una parte los contribuyentes y, por otro el Fisco Federal en cuanto a la aplicación de los artículos 5-A y 13 de la Ley del Impuesto al Activo y que plantean a través de solicitudes de confirmaciones de criterios.

Por ello, es que el presente trabajo de investigación se sustentó en la forma de interpretación y aplicación de los artículos 5-A y 13 de la Ley del Impuesto al Activo, los cuales fueron creados a fin de que los particulares que se hubieran ubicado en los mismos contribuyan al gasto público por la generación de ingresos por los activos con lo que se cuenten, partirá de los diferentes métodos de interpretación de leyes y concretamente aplicando la interpretación sistemática de las mismas el Impuesto al Activo consolidado acorde con los referidos artículos, deberá determinarse con sustento en el cuarto ejercicio inmediato anterior, esto es, tomando en cuenta las condiciones de dicho ejercicio fiscal y, por lo tanto, los activos de las empresas controladas que en dicho ejercicio fiscal se encontraban consolidando y no así los activos de las empresas que consoliden en un ejercicio diverso como aquél por el cual se está determinando el impuesto (impuesto actual).

De esta manera, es que se consideró conveniente el análisis del tema ofrecido, a efecto de tener una perspectiva amplia de los efectos fiscales y recaudatorios que trae consigo la determinación del Impuesto al Activo a nivel consolidado derivado de una interpretación sistemática de los artículos 5-A y 13 de la Ley del Impuesto al Activo.

Lo anterior con la finalidad de contemplar una propuesta que sirva para determinar el Impuesto al Activo consolidado interrelacionando los artículos 5-A y 13 de la Ley del Impuesto al Activo en forma simultánea, que traerá por consecuencia que se recaude el impuesto de todas y cada una de las empresas controladas que tenían tal carácter en el cuarto ejercicio inmediato anterior, que dará por resultado que el Fisco perciba la totalidad de los ingresos que éstas y la controladora tuvieron en tal ejercicio fiscal, es decir,

traerá por consecuencia que se recaude la totalidad de los ingresos obtenidos por tales empresas a fin de sufragar el gasto público.

BIBLIOGRAFÍA

Legislación Consultada:

Código Fiscal de la Federación. Ed. ISEF, 2004, pp. 78.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. Ed. ISEF, 2004, pp. 86.

Ley del Impuesto al Activo. Ed. ISEF, 2004, pp. 43.

Código Civil para el Distrito Federal. Ed. ISEF, 2004, pp. 89.

Libros Doctrinales:

ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. Derecho Fiscal. 12ª. Edición, México, Ed. Themis, 1999, p.p. 180.

CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal II. México, Ed. IURE, 2003, p.p. 200.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 18 Edición, México, Ed. Porrúa, 1999, p.p. 570.

GUSTIANI, Ricardo. Estudios sobre la Interpretación Jurídica, México, Ed. MC. Graw Hill, p.p. 44.

JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. 4ª. Edición, México. Ed. Ecafsa, 2001, p.p. 432.

MABARAK CERECEDO, Doricela. Derecho Financiero Público. México, Ed. MC. Graw Hill, 1999, p.p. 247.

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. Exégesis del Impuesto sobre la Renta. México, Ed. Themis, 1999, p.p. 150.

PÉREZ DE AYALA, José Luis. Curso de Derecho Tributario. México, Derecho Financiero, 2000, p.p. 200.

PLASCENCIA RODRÍGUEZ, José Francisco. La aplicación del Impuesto al Valor Agregado en la Prestación de Servicios. México, Ed. INDETEC, 1999, p.p. 196.

PONCE GÓMEZ, Francisco, PONCE CASTILLO, Rodolfo. Derecho Fiscal. 4ª. Edición, México, Ed. Banca y Comercio, 2002, p.p. 345.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. 2ª. Edición, México, Ed. Harla, 2002, p.p. 309.

SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. 8ª. Edición, México, Ed. Cárdenas, Editor y Distribuidor, 1999, p.p. 699.

SERRA ROJAS, Andrés. Derecho Administrativo. 18ª. Edición, México, Ed. Porrúa, 2001, p.p. 900.

TREVIÑO GARCÍA, Ricardo. Los Contratos Civiles y sus Generalidades. 5ª. Edición, México, Ed. MC. Graw Hill, 2002, p.p. 778.

Libros de apoyo complementario:

BORJA SORIANO, Manuel. Diccionario Jurídico Espasa, Madrid, Ed. Porrúa, 2003, p.p. 845.

DE PINA Rafael, DE PINA VARA Rafael. Diccionario de Derecho. 26 Edición, México, Ed. Porrúa, 1999, p.p. 525.

MUÑOZ RAZO, Carlos. Cómo elaborar y asesorar una investigación de tesis. México, Ed. Pearson, 1999, p.p. 300.