

Universidad Nacional Autónoma de México

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS.

**“EL ESTÍMULO FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO AL ACTIVO PARA EL
EJERCICIO DE 2007”**

TESIS

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
PAULINA TORRES MOSQUEDA**

ASESOR: LIC. CARLOS JAVIER VERDUZCO REINA.

México, D.F. Agosto de 2007.



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

Gracias Dios por todas las bendiciones que me has dado.

A mis padres Noé Torres y Guadalupe Mosqueda por todo su apoyo, cariño y ejemplo. Son mi principal fuerza.

Muchas Gracias. Los amo.

A mis hermanos Noé y la Nena por ser una chispa especial en mi vida, ya que juntos hemos compartido alegrías y tristezas.

A mis tíos Rogelio, Joaquín, Gamaliel, Ignacia, Paco, Elvira y Hortencia por ser un ejemplo de fortaleza, constancia y trabajo Muchas Gracias. Los admiro y quiero.

A Lala por ser como una hermana para mi.

*A la Universidad Nacional Autónoma de México
por darme la oportunidad de estudiar la carrera de
Derecho.*

*A la Facultad de Derecho, en especial a todos los maestros
que forman parte de ella por compartir sus conocimientos y
tiempo.*

*Al Licenciado Carlos Javier Verduzco Reina que
tan gentilmente me ayudó y orientó en la
elaboración de este trabajo. Gracias por su
paciencia y valiosa ayuda.*

*A la maestra Guadalupe, por haberme brindado su
amistad y su apoyo incondicional.*

*A mi amigo y maestro Juan Carlos
Villagómez Cruz, por su amistad y sus
enseñanzas, pero sobre todo por alentar
en sus clases el espíritu de ser
competitivo con nuestra persona.*

A Nancy, Denysse, Miguel, Fausto, Ricardo, Omar, Elisa, Israel, y Víctor por formar parte de mi vida y enseñarme lo que es el valor de la amistad.

A mis compañeros de trabajo Carmen, Marlene y Yanet por su bonita amistad y darme la oportunidad de aprender el universo jurídico en la práctica, pero sobre todo por que me permitieron forma parte de un excelente equipo de trabajo.

A Carlos por haber compartido conocimientos y vivencias conmigo en la carrera de Derecho, en especial por escucharme en momentos desesperados.

GRACIAS.

A Alejandra, Angelita y el Güero por su cariño y su apoyo siempre incondicional.

ÍNDICE

“EL ESTIMULO FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO AL ACTIVO PARA EL EJERCICIO DE 2007.”

INTRODUCCIÓN.	I
CAPÍTULO I. POTESTAD TRIBUTARIA.	1
A. DEFINICIÓN.	1
B. FUNDAMENTO.	5
C. LIMITES DE LA POTESTAD TRIBUTARIA.	8
1. Generalidad.	8
2. Legalidad.	14
3. Proporcionalidad.	17
4. Equidad.	19
5. Destino al gasto público.	23
CAPÍTULO II. IMPUESTO AL ACTIVO EN MÉXICO.	29
A. ORIGEN.	29
B. DEFINICIÓN.	37
C. CLASIFICACIÓN.	37
D. ELEMENTOS.	38
1. Sujetos.	38
a. Activo.	39
b. Pasivo.	39
c. Tercero.	48
2. Objeto.	53
3. Hecho Imponible.	58
4. Hecho Generador.	60
5. Base.	60
6. Tasa.	61
7. Obligaciones.	62
CAPITULO III. EXENCIÓN TRIBUTARIA Y OTRAS FIGURAS JURÍDICAS.	69
A. EXENCIÓN TRIBUTARIA.	69
1. Definición.	69
2. Fundamento.	70
3. Causas de exención.	79
B. NO SUJECCIÓN.	82
1. Definición.	82
2. Fundamento.	83
3. Causas de no sujeción.	84
C. CONDONACIÓN.	85
1. Definición.	85
2. Fundamento.	86
3. Causas de condonación.	88
D. SUBSIDIO.	92
1. Definición.	92
2. Fundamento.	94
3. Causas de subsidio.	94

E. ESTIMULO FISCAL.	97
1. Definición.	97
2. Fundamento.	99
3. Causas de estímulo fiscal.	101
CAPITULO IV ESTÍMULO FISCAL QUE SE OTORGA EN MATERIA DE IMPUESTO AL ACTIVO PARA EL EJERCICIO DE 2007.	104
A. LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN.	104
1. Artículo 16 fracción XI de la Ley de Ingresos de la Federación en 2007.	106
a. Exposición de motivos.	106
b. Justificación.	109
c. Impacto en la recaudación.	110
d. Sujetos.	116
1) Personas físicas.	116
2) Personas morales.	117
B. DECRETO QUE SEÑALA LAS CARACTERÍSTICAS DE LOS BENEFICIARIOS DEL ESTÍMULO FISCAL POR EL IMPUESTO AL ACTIVO EN 2007.	118
1. Fundamento de su emisión.	118
2. Justificación.	120
a. Crecimiento de pequeños contribuyentes.	121
b. Inversión en activos productivos.	122
c. Creación de fuentes de trabajo.	123
3. Naturaleza Jurídica.	124
4. Disponibilidad Presupuestal.	126
5. Discrecionalidad.	128
6. Razón de un ingreso para efectos de ISR.	133
7. Sujetos.	137
8. Obligaciones.	147
CONCLUSIONES.	149
BIBLIOGRAFÍA.	154

INTRODUCCIÓN.

“Al hacer los planes, jamás un movimiento en falso; en materia de estrategia, ningún paso en vano.”

El arte de la guerra.

Sun Tzu

Los principios tributarios, son estrellas que guían al Estado para establecer normas que encierren la justicia fiscal, y en consecuencia un sistema tributario eficaz.

La finalidad del Estado es buscar que todos los ciudadanos desde el humilde hasta el potentado participen en el financiamiento del gasto público dentro del marco de la legalidad, y por otra parte distribuir de manera justa los ingresos que percibe.

En consecuencia, bajo el pretexto de lograr un sistema tributario justo, con un equilibrio de cargas fiscales, el Estado ha utilizado figuras jurídicas tales como *la condonación, el estímulo fiscal, el subsidio y la exención* ya que en realidad a veces las emplea como herramientas para establecer privilegios a determinados contribuyentes sin respetar los principios tributarios de generalidad, equidad, proporcionalidad, legalidad y destino al gasto público.

Por tal motivo, y con el objetivo de señalar cómo en ocasiones el Estado, establece normas tributarias que otorgan privilegios a determinados contribuyentes sin que respete los principios tributarios que se consagran en nuestra Constitución, el

presente trabajo de investigación, se enfoca al análisis del estímulo fiscal en materia de Impuesto al Activo para el ejercicio de 2007.

En ese sentido en el primer capítulo se establece el análisis de la Potestad Tributaria en términos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la cual consagra los principios que encierran la justicia tributaria en nuestro país.

En el segundo capítulo se estudia el Impuesto al Activo, ya que el estímulo consistió en el monto total de ese impuesto, identificando el origen de este impuesto, sus elementos esenciales, como el sujeto, objeto, base, tarifa y obligaciones.

Al ser el estímulo fiscal en materia de Impuesto al Activo para el ejercicio fiscal de 2007, el motivo del presente trabajo, se plantea en el capítulo tercero, el análisis de la exención y otras figuras jurídicas tales como no sujeción, condonación, subsidio y estímulo fiscal.

En ese contexto se pretende determinar la naturaleza jurídica del estímulo fiscal que se otorgó en materia de Impuesto al Activo para el ejercicio de 2007, y evidenciar que en realidad es una exención tributaria.

Bajo el marco de referencia de este capítulo se establecen las características más comunes de dichas figuras jurídicas y las causas por las cuales el Estado puede hacer uso de ellas.

Visto lo anterior, en el capítulo cuarto se analiza el estímulo materia de este trabajo, para demostrar las incongruencias que hay entre las disposiciones y argumentos que se dieron para su establecimiento con lo que en realidad ocasiona, lo cual verifica la deficiencia del Estado que en ocasiones tiene para expedir normas tributarias que respeten los principios tributarios, más aún se pretende evidenciar lo ineficaz que puede ser el Estado para hacer uso correcto de las figuras jurídicas, tales como la exención y el estímulo fiscal.

CAPITULO I. POTESTAD TRIBUTARIA.

A. DEFINICIÓN.

El Estado para lograr sus finalidades más importantes como son satisfacer las necesidades generales y cumplir con los servicios públicos que la sociedad requiere, obtiene los ingresos suficientes para cubrir el gasto público, los cuales puede obtener el Estado a través del derecho privado, con la explotación de su patrimonio o bien por conducto del derecho público, a través del establecimiento de diversos tipos de contribuciones, a lo que se denomina potestad tributaria del Estado.

Al respecto, el licenciado Narciso Sánchez Gómez considera a la potestad tributaria del Estado como “la atribución legal que le confiere la Constitución Política Federal para establecer las contribuciones necesarias que se requieren dentro de su espacio territorial para cubrir el gasto público y que debe ejercitarse bajo los principios de generalidad, equidad, proporcionalidad, legalidad y ámbito de competencia físico-geográfico.”¹

Así, la potestad tributaria se justifica al tener el Estado que obtener recursos del patrimonio de los particulares para hacer frente a todas aquellas necesidades que la sociedad le demanda. Estas necesidades “muchas veces

¹Sánchez Gómez, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. 2ª. Edición. Editorial. Porrúa, S.A. de C.V. México.2001. Página.92.

individuales (como sucede con la salud y la atención médica, a través de seguros sociales) y muchas veces colectivas, como las de educación en diversos aspectos, cuando por diversas circunstancias las formas sociales inferiores no hayan podido satisfacer esas necesidades.”²

Por lo que, la potestad tributaria es el poder jurídico que tiene el Estado para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el Presupuesto de Egresos y las cuales se convierten en ingresos que percibe el Estado, con mayor precisión en palabras del licenciado Raúl Rodríguez Lobato es “el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos.”³

La potestad tributaria se materializa a través de la Ley de Ingresos de la Federación y de leyes especiales, la cual se describe como un catálogo de contribuciones que el Estado puede recaudar a fin de destinarlo al gasto público. Al respecto el jurista Sergio Francisco de la Garza considera a la Ley de Ingresos de la Federación como “el acto legislativo que determina los ingresos que el Gobierno Federal está autorizado para recaudar en un año determinado constituye, por lo general, una mera lista de “conceptos”, por virtud de los cuales puede percibir ingresos el Gobierno, sin especificar, salvo casos excepcionales, los elementos de diversos impuestos: sujeto, hecho

² De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 25ª. Edición. Editorial. Porrúa, S.A. de C.V. México.2003. Página.12.

³ Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. 2ª. Edición. Editorial. Oxford University Press, S.A.de C.V. México.1998. Página.6.

imponible, alícuota, tasa o tarifa del gravamen, y sólo establece que en determinado ejercicio fiscal se percibirán los ingresos provenientes de los conceptos que en la misma se enumeran, los que se causan y recaudan de acuerdo con las leyes en vigor.”⁴

Es decir, el Estado percibe dinero a través de las contribuciones que establece en la Ley de Ingresos de la Federación, que se clasifican según el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2° de la siguiente manera:

“Artículo 2. Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos las que se definen de la siguiente manera:

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

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

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

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios del Estado.”

⁴ De la Garza, Sergio Franciso. Derecho Financiero Mexicano. Op. Cit. Página.109.

En tal virtud, podemos decir que la contribución es la aportación en dinero o en especie que se establece en ley de manera general y obligatoria, a cargo de las personas físicas o morales, en su calidad de contribuyentes, para cubrir el gasto público misma que puede ser impuestos, aportaciones de seguridad social contribuciones de mejoras, derechos que percibe el Estado como ingresos ordinario al ejercer la potestad tributaria, ya que doctrinalmente los ingresos se clasifican en ordinarios y extraordinarios.

Los ingresos ordinarios son “los que tienden a cubrir las necesidades fundamentales del Estado en cada uno de sus ejercicios fiscales y para ese efecto, se expide para la Federación, las Entidades Federativas y para los Municipios, la ley de ingresos respectiva, misma que viene a enumerar los ingresos relativos a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, aportaciones de seguridad social, productos, aprovechamientos, empréstitos, y bonos de deuda pública.”⁵

En cambio los ingresos extraordinarios “son aquellos que debe percibir el Estado sólo en épocas de crisis económica, por alguna calamidad social producto de fenómenos naturales o de otras circunstancias que pongan al gobierno en una situación de emergencia financiera, o cuando hay un notable y contraproducente déficit presupuestal; en tales circunstancias la doctrina del derecho fiscal señala a los empréstitos, a la emisión de moneda, a los

⁵ Sánchez Gómez, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. Op. Cit. Página.12.

impuestos extraordinarios o derechos extraordinarios, etc., como ejemplos de dichos ingresos a los que se debe recurrir.”⁶

B. FUNDAMENTO.

El fundamento de la potestad tributaria se encuentra en los artículos 1, 31 fracción IV, 73 fracciones VII y XXIX, 74 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El artículo 1º Constitucional expresa:

“Artículo 1º. En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece:

Está prohibida la esclavitud en los Estados Unidos Mexicanos. Los esclavos del extranjero que entren al territorio nacional alcanzarán, por este solo hecho, su libertad y la protección de las leyes.

Queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las capacidades diferentes, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.”

El artículo 31, fracción IV Constitucional establece:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:
(...)

⁶ Idem.

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

De lo anterior se puede desglosar que nuestra Constitución:

1°. Establece la obligación para todo mexicano, de contribuir a los gastos públicos.

2°. Que los impuestos se deben establecer por medio de leyes.

3°. Que se deben establecer para cubrir los gastos públicos.

4°. Que deben ser equitativos y proporcionales.

Ahora bien, el artículo 73 fracción VII constitucional le otorga la facultad al Congreso de la Unión para establecer las contribuciones que sean necesarias para cubrir el gasto público y en la fracción XXIX del mismo ordenamiento señala las materias que se encuentran reservadas a la Federación.

“Artículo 73 . El Congreso tiene la facultad:

(...)

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

(...)

XIX. Para establecer contribuciones:

1° Sobre el Comercio Exterior

2° Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4° y 5° del artículo 27.

3° Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.

4° Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación y

5° Especialmente sobre:

- a) Energía eléctrica.
- b) Producción y consumo de tabacos labrados;
- c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
- d) Cerillos y fósforos;
- e) Aguamiel y productos de su fermentación;
- f) Explotación forestal; y
- g) Producción y consumo de cerveza.

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

En el artículo 74 fracción IV, se le otorga la facultad exclusiva a la Cámara de Diputados de aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos en virtud de que representa los intereses del pueblo, cuyo monto va depender de las contribuciones que se van a establecer y con las que se va obtener el dinero suficiente para llevar a cabo los gastos necesarios para la sociedad, así como se ha expresado la manifestación de la potestad tributaria se realiza al momento en que se expide la Ley de Ingresos de la Federación.

El artículo citado a la letra dice:

“Artículo 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

(...)

IV. Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.

(...).”

C. LÍMITES DE LA POTESTAD TRIBUTARIA.

La potestad tributaria como ya se ha mencionado es la facultad que tiene el Estado para imponer contribuciones de conformidad con el artículo 73 fracciones VII y XIX constitucionales, sin embargo esa facultad se limita ya que las contribuciones que el Estado establece deben atender a los principios de generalidad, legalidad, proporcionalidad, equidad y deben estar destinadas al gasto público de conformidad con lo que establece el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, éstos principios atienden a lo que se denomina justicia tributaria, de tal manera que se puede entender que existe el deber del Poder Legislativo de subordinarse a los principios tributarios consagrados en el artículo 31 fracción IV, constitucional para lograr la exigencia de lo justo en materia tributaria.

Expuesto lo anterior, me permito analizar cada uno de éstos principios que limitan la potestad tributaria para lograr un buen sistema tributario.

1. Generalidad.

El principio de **generalidad** obedece como primer punto a lo que expresa el artículo 1º constitucional que a la letra dice:

“Artículo 1º. En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece:

Está prohibida la esclavitud en los Estados Unidos Mexicanos. Los esclavos del extranjero que entren al territorio nacional alcanzarán, por este solo hecho, su libertad y la protección de las leyes.

Queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las capacidades diferentes, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.”

Es decir todo individuo que se encuentre en los Estados Unidos Mexicanos gozará de las garantías que otorga la Constitución y prohíbe toda clase de discriminación que atente contra la dignidad humana por lo que en nuestro país todos los individuos van a ser tratados en igualdad de circunstancias, de esta forma el principio de generalidad atiende el principio de igualdad que “se contiene en una expresión de Perogrullo: las cosas que son iguales en la realidad, deben ser tratadas de modo igual por derecho,”⁷ el Estado no debe establecer contribuciones con privilegios a determinados individuos ya que discriminaría a otros.

Jurídicamente tal y como lo expresó el jurista Ignacio Burgoa Orihuela “la igualdad se traduce en que varias personas, en número indeterminado, que se encuentren en una determinada situación, tengan la posibilidad y capacidad de ser titulares cualitativamente de los mismos derechos y de

⁷ Garza, Servando J. Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano. Tomo II. Editorial. Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa. México. Página.65.

contraer las mismas obligaciones que emanan de dicho estado.”⁸ Es decir el Estado no debe establecer contribuciones que otorgue privilegios a determinados individuos, ya que discriminaría a otros, en otras palabras para que un impuesto sea general, y no contravenga lo dispuesto por el artículo 31 fracción IV, de la Constitucional debe atender al principio de igualdad, que no es sino que la contribución que establezca el Estado debe “decretarse para todo individuo que se encuentren la situación determinada que aquél grava.”⁹

Ahora bien, como segundo punto el principio de generalidad también atiende a lo establecido en el artículo 13 de la Constitución que expresa lo siguiente:

“Artículo 13. Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales. Ninguna persona o corporación puede tener fuero, ni gozar más emolumentos que los que sean compensación, de servicios públicos y estén fijados por la ley. Subsiste el fuero de guerra para los delitos y faltas contra la disciplina militar; pero los tribunales militares en ningún caso y por ningún motivo, podrán extender su jurisdicción sobre personas que no pertenezcan al Ejército. Cuando en un delito o falta de orden militar estuviere complicado un paisano, conocerá del caso la autoridad civil que corresponda.”

Es decir existe una prohibición al Poder Legislativo de dictar leyes que carezcan de generalidad, se les prohíbe establecer leyes privativas, así en materia fiscal el Poder Legislativo debe de establecer leyes generales en el que obligue pagar impuestos a todos aquellos contribuyentes que se encuentren en el supuesto que describe la norma tributaria.

⁸ Burgoa Orihuela, Ignacio. Garantías Individuales. 37ª. Edición. Editorial. Porrúa, S.A. de C.V. México. 2004. Página.251.

⁹ Idem.

El principio de generalidad “consiste en que todas las personas físicas o morales que se encuentran en una situación generadora de un crédito fiscal, es decir que colmen el tipo legal hipotéticamente establecido, deben pagar el tributo correspondiente, sin mas excepciones que las legales.”¹⁰

El principio de generalidad aplicado en materia tributaria, tiene su fundamento en el artículo 31 fracción IV, de la Constitución, el cual establece la obligación de los mexicanos a contribuir al gasto público pero además es importante aclarar si los extranjeros también tienen la obligación de contribuir al gasto público, ya que el precepto solo establece la obligación a los mexicanos. Al respecto el jurista Ernesto Flores Zavala señala “que aun cuando el precepto constitucional sólo se refiere a los mexicanos cuando establece la obligación, no prohíbe que se imponga a los extranjeros y, en consecuencia puede hacerlo el legislador ordinario,”¹¹ argumento que comparto ya que en la propia Constitución en su artículo 1º consagra la garantía de igualdad, de tal manera que si los extranjeros que se encuentran en territorio mexicano no contribuyeran al gasto público se les estaría otorgando privilegios y discriminando a los mexicanos por motivos nacionales los cuáles nuestra propia Constitución prohíbe.

¹⁰ De la Cueva, Arturo. Derecho Fiscal. 2ª. Edición. Editorial. Porrúa, S.A. de C.V. México.2003.Página.235.

¹¹ Flores Zavala, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. 22ª. Edición. Editorial. Porrúa, S.A. de C.V. Página.221.

Existen ocasiones, que a sujetos que se encuentran bajo el mismo supuesto descrito por la ley se les otorga un tratamiento diferente, pero dicho privilegio debe descansar en razones objetivas, ya que en nuestro país no se puede dar un trato diferente de manera arbitraria sino que se hace con el fin de lograr que se respete el principio de igualdad, de ahí que se debe tratar de manera igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Como ejemplo de lo anterior tenemos a las personas morales, que se encuentran obligados al pago del Impuesto Sobre la Renta en los términos que la propia Ley establece en el que se les da un tratamiento distinto a las personas morales con fines no lucrativos y a las que componen el sistema financiero de las que se encuentran reguladas en las Disposiciones Generales, esto fue atendiendo a razones objetivas que el propio legislador consideró como son las actividades que realizan y los fines que persiguen, por lo tanto de ninguna manera se puede considerar que se esta dando un trato desigual o discriminatorio y que el mismo atiende al principio de generalidad ya que todas las personas que componen el sistema financiero o en su caso todas las personas con fines no lucrativos se regirán por dichas disposiciones.

Al respecto es aplicable la siguiente tesis de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

“Localización:
Novena Época
Instancia: Primera Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXIV, Septiembre de 2006
Página: 75
Tesis: 1a./J. 55/2006
Jurisprudencia
Materia(s): Constitucional

IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL.

La igualdad en nuestro texto constitucional constituye un principio complejo que no sólo otorga a las personas la garantía de que serán iguales ante la ley en su condición de destinatarios de las normas y de usuarios del sistema de administración de justicia, sino también en la ley (en relación con su contenido). El principio de igualdad debe entenderse como la exigencia constitucional de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, de ahí que en algunas ocasiones hacer distinciones estará vedado, mientras que en otras estará permitido o, incluso, constitucionalmente exigido. En ese tenor, cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación conoce de un caso en el cual la ley distingue entre dos o varios hechos, sucesos, personas o colectivos, debe analizar si dicha distinción descansa en una base objetiva y razonable o si, por el contrario, constituye una discriminación constitucionalmente vedada. Para ello es necesario determinar, en primer lugar, si la distinción legislativa obedece a una finalidad objetiva y constitucionalmente válida: el legislador no puede introducir tratos desiguales de manera arbitraria, sino que debe hacerlo con el fin de avanzar en la consecución de objetivos admisibles dentro de los límites marcados por las previsiones constitucionales, o expresamente incluidos en ellas. En segundo lugar, es necesario examinar la racionalidad o adecuación de la distinción hecha por el legislador: es necesario que la introducción de una distinción constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido. En tercer lugar, debe cumplirse con el requisito de la proporcionalidad: el legislador no puede tratar de alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional, de manera que el juzgador debe determinar si la distinción legislativa se encuentra dentro del abanico de tratamientos que pueden considerarse proporcionales, habida cuenta de la situación de hecho, la finalidad de la ley y los bienes y derechos constitucionales afectados por ella; la persecución de un objetivo constitucional no puede hacerse a costa de una afectación innecesaria o desmedida de otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por último, es de gran importancia determinar en cada caso respecto de qué se está predicando con la igualdad, porque esta última constituye un principio y un derecho de carácter fundamentalmente adjetivo que se predica siempre de algo, y este referente es relevante al momento de realizar el

control de constitucionalidad de las leyes, porque la Norma Fundamental permite que en algunos ámbitos el legislador tenga más amplitud para desarrollar su labor normativa, mientras que en otros insta al Juez a ser especialmente exigente cuando deba determinar si el legislador ha respetado las exigencias derivadas del principio mencionado.

Tesis de jurisprudencia 55/2006. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de veintitrés de agosto de dos mil seis.”

2. Legalidad.

El principio de **legalidad**, es uno de los principios que deben cumplir las contribuciones en virtud de lo que establece el artículo 31 fracción IV, de la Constitución ya que dicho precepto establece que es obligación de los mexicanos a contribuir para los gastos públicos de manera proporcional y equitativa **que dispongan las leyes.**

De lo anterior se desprende que los impuestos se deben establecer en una ley y no de manera arbitraria, de tal manera que el contribuyente pueda conocer la manera exacta en que debe contribuir al gasto público y las autoridades apliquen dichas disposiciones generales de observancia obligatoria emitidas con anterioridad.

Al respecto el jurista Ernesto Flores Zavala expresa con relación al principio de legalidad que “los impuestos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material, como formal, es decir, por medio de

disposiciones de carácter general, impersonales y emanadas del Poder Legislativo.”¹²

De esta manera la Constitución determina con el principio de legalidad la obligación más importante a las autoridades, que consiste en que solamente a través de las leyes se pueden establecer las obligaciones fiscales e impide que el Poder Ejecutivo pueda crear contribuciones no aprobadas por el Poder Legislativo en palabras del autor Fernando Orrantía Arellano expresa “este requisito subordina el poder impositivo o fiscal de la Federación y de los estados a la aprobación del Poder Legislativo y en última instancia, a la aprobación del pueblo a pagar las contribuciones fiscales.”¹³ El principio de legalidad además exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser sujeto, objeto, base, tasa y época de pago estén consignados de manera expresa en la ley.

Es importante hacer la distinción entre la Ley de Ingresos de la Federación de las leyes reglamentarias de cada impuesto. “La ley de Ingresos contiene únicamente una enumeración de los impuesto, derecho, productos y aprovechamientos que puede percibir una entidad pública. Las leyes reglamentarias de cada impuesto señalan los elementos esenciales: objeto, sujeto, cuota, procedimiento de determinación etc.”¹⁴

¹² Idem.

¹³ Orrantía Arellano, Fernando. Las Facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal. Editorial. Porrúa, S.A. de C.V. México. 2001. Página.32.

¹⁴Flores Zavala, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. Op. Cit. Página 223.

Es aplicable la siguiente jurisprudencia:

“Tipo de documento: Jurisprudencia
Séptima época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tomo: 91-96 Primera Parte
Página: 173

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.

Séptima Epoca, Primera Parte:

Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Ramón Canedo Aldrete.

Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S.A. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.”

3. Proporcionalidad.

El principio de **proporcionalidad** es otro de los límites a la potestad tributaria ya que el artículo 31 fracción IV de la Constitución señala que es obligación de los mexicanos a contribuir para el gasto público de manera **proporcional** y equitativa que dispongan las leyes; esto es tal y como se ha expresado que las contribuciones deben establecerse de manera proporcional.

El término proporcional atiende a la verdadera capacidad contributiva de los contribuyentes es decir “debe atender a la diversa capacidad de pago de los distintos contribuyentes sujetos a la obligación fiscal, y que dicha obligación

fiscal debe ser cuantitativamente soportable por todos los contribuyente, a pesar de que sus patrimonios y sus ingresos son diferentes.”¹⁵

Conforme a este principio, las contribuciones se deben establecer de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo.

Ahora bien, la capacidad contributiva se mide con la aptitud económica que tenga el sujeto pasivo para soportar los impuestos y dicha aptitud es en función de los recursos que posee para satisfacer con ellos el gravamen.

Es decir, el principio de proporcionalidad consiste en que la persona que obtiene mayores ingresos, más alto tendrá que ser el impuesto que tenga que pagar y por el contrario el que tenga menor ingreso menos alto será el impuesto que deba pagar. Es aplicable el siguiente criterio:

“Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XVII, Mayo de 2003
Página: 144
Tesis: P./J. 10/2003
Jurisprudencia
Materia(s): Administrativa

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,

¹⁵ Orrantía Arellano, Fernando. Las facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal. Op. Cit. Página. 49.

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.”

4. Equidad.

Al analizar lo que expresa el artículo 31 fracción IV de la Constitución también la equidad es un límite a la potestad tributaria ya que considera que es obligación de los mexicanos contribuir para el gasto público de manera proporcional y **equitativa** que dispongan las leyes, es decir el Estado tiene el deber de establecer contribuciones en forma equitativa.

El principio de equidad debe respetar los principios de generalidad e igualdad ya que el principio de generalidad como se ha analizado consiste en que el

“impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones,”¹⁶ y la igualdad como se ha analizado consiste en tratar de manera igual a todos aquellos que se encuentren en igualdad de circunstancias sin dar un trato discriminatorio, de esta manera el principio de equidad es la manifestación del principio de igualdad en materia tributaria tal y como lo expresa la siguiente jurisprudencia que a la letra dice:

“Localización:
Novena Época
Instancia: Primera Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXV, Enero de 2007
Página: 231
Tesis: 1a./J. 97/2006
Jurisprudencia
Materia(s): Constitucional, Administrativa

EQUIDAD TRIBUTARIA. CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE NO CORRESPONDEN AL ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE AQUEL PRINCIPIO, LOS ARGUMENTOS RELATIVOS DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE IGUALDAD.

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé diferentes facetas de la igualdad y se refiere a ella tanto en un plano general como en el contexto de un ámbito material específico, sin establecer casos de excepción en su aplicación. Así, el artículo 31, fracción IV, constitucional proyecta las exigencias del principio de igualdad sobre el ámbito impositivo, es decir, la garantía de equidad tributaria es la manifestación del principio de igualdad en materia fiscal, por lo que no tiene menor o mayor valor que la igualdad garantizada en otros preceptos constitucionales. Por otra parte, debe tenerse presente que este Alto Tribunal ha delimitado el contenido de la garantía de equidad tributaria, precisando que ésta radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de los sujetos pasivos de un mismo gravamen. En ese sentido, tratándose de disposiciones legales que no corresponden al ámbito específico de aplicación de la garantía de equidad tributaria es decir, que no se refieren a contribuciones,

¹⁶ Flores Zavala, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. Op. Cit. Página. 225.

exenciones o a la delimitación de obligaciones materialmente recaudatorias, así como en los casos de normas que tengan repercusión fiscal y sean emitidas por el Poder Ejecutivo- los argumentos que reclaman la existencia de un trato diferenciado o discriminatorio entre dos personas o grupos deben analizarse en el contexto más amplio, esto es, a la luz de la garantía de igualdad.

Tesis de jurisprudencia 97/2006. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de veintidós de noviembre de dos mil seis.”

En ese sentido la equidad en materia tributaria no es sino que todas las personas físicas y morales que se encuentren en el mismo supuesto de la ley tributaria deben ser tratados en igualdad de circunstancias y dicha equidad debe atender en consecuencia al principio de generalidad, de tal manera que todos los contribuyentes que estén obligados a pagar un mismo impuesto deben ser tratados en igualdad frente a la ley tributaria que lo regula.

Por lo tanto el principio de equidad estriba en que todos los contribuyentes que se encuentren bajo el mismo supuesto de la ley deben pagar la contribución, es decir se debe tratar de manera igual a los que se encuentren en igualdad de circunstancias sin embargo a los que se encuentren en desigualdad se les debe dar un trato desigual de tal forma que para cumplir con este principio el legislador tiene la obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes de manera objetiva, para todos aquéllos contribuyentes que no se encuentren bajo la misma situación sin que en ningún momento sea de manera arbitraria ni caprichosa sino por razones de equidad, al respecto el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió el siguiente criterio:

“Localización:
Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XI, Marzo de 2000
Página: 35
Tesis: P./J. 24/2000
Jurisprudencia
Materia(s): Constitucional, Administrativa

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.”

No obstante lo anterior, en ocasiones el legislador establece que determinados sujetos bajo el mismo supuesto de la ley tributaria, no paguen la contribución sin que lo haya fundamentado en razones objetivas, sino arbitrarias, lo que ocasiona que el impuesto no sea equitativo en virtud de que no se le da un trato igual a los que están en igualdad de circunstancias.

Ahora bien, la Jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera además que “el principio de equidad tributaria previsto en la citada Norma Suprema está dirigido a todos los elementos fiscales vinculados directamente con la causación, exención, devolución, entre otras figuras fiscales que inciden en la obligación sustantiva relativa al pago de la contribución, es decir, no sólo los referidos al sujeto, objeto, tasa, y base, trascienden a la obligación esencial de pago, sino también algunas obligaciones formales, que no son simples medios de control en la recaudación a cargo de la autoridad administrativa, ya que están estrechamente vinculadas con el núcleo del tributo (pago), siendo que en este supuesto igualmente rige a plenitud el principio de justicia fiscal.”¹⁷ Criterio por el cual debemos considerar que para que una contribución cumpla con el principio de equidad tributaria, no sólo debe existir un trato igual en lo que se refiere a los elementos esenciales de la contribución a aquellos sujetos que se encuentren bajo el mismo supuesto de la ley tributaria sino incluso debe existir un trato igual en todos los elementos fiscales que inciden con la obligación del pago de la contribución como por ejemplo: la exención.

5. Destino al gasto público.

¹⁷ Tesis Jurisprudencial 183, publicada en el Apéndice al tomo XXI del Semanario Judicial de la Federación, aprobada por la Segunda Sala en sesión privada del 19 de noviembre de 2004. Página.541.

Otro de los límites de la potestad tributaria consiste en que las contribuciones que se paguen a la Federación, a las Entidades Federativas y a los Municipios se destinen a cubrir los gastos públicos, ya que el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que es obligación de los mexicanos contribuir para el **gasto público** de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Por gasto público debe entenderse como aquel que esta destinado a satisfacer funciones y servicios públicos, de esta manera el gasto público de conformidad con lo expresado por el autor Narciso Sánchez Gómez, “tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, de tal manera que todo lo recaudado por concepto de impuestos, derechos y contribuciones especiales siempre debe ir enfocado a la atención de necesidades o demandas de la población relacionadas con la prestación de servicios públicos, la construcción de obras sociales o la cobertura de requerimientos colectivos contenidos fundamentalmente en el presupuesto de egresos que hayan sido aprobados por el Poder Legislativo.”¹⁸

De lo anterior se desprende que es a través del Presupuesto de Egresos de la Federación como el Estado puede destinar los ingresos obtenidos en el ejercicio fiscal al gasto público, en consecuencia cabe señalar que el Presupuesto de Egresos de la Federación es el “documento mediante el cual se asignan los fondos públicos a los programas de los Poderes Públicos por

¹⁸ Sánchez Gómez, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. Op. Cit. Página.150.

realizarse en un año fiscal, con el firme propósito de que todos sus gastos e inversiones queden debidamente especificados y protegidos con dicho documento.”¹⁹

Debido a la importancia del Presupuesto de Egresos de la Federación al ser el medio por el cual se destinan los ingresos obtenidos al gasto público es conveniente señalar que el mismo es elaborado por el Poder Ejecutivo a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mismo que debe ser aprobado por el Poder Legislativo en específico por la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión el cual se le hará llegar a más tardar el día 08 de septiembre y la Cámara de Diputados la deberá aprobar a más tardar el 15 de noviembre, sin embargo cuando el Ejecutivo inicie su gestión el Presupuesto de Egresos de la Federación la hará llegar a más tardar el 15 de diciembre, de conformidad con el artículo 74 fracción IV, de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos.

Para el jurista Narciso Sánchez Gómez el presupuesto de Egresos de la Federación debe cumplir con los siguientes principios: “la universalidad, la unidad o unicidad, especialidad y anualidad.”²⁰

¹⁹ Ibidem. Página.16.

²⁰ Ibidem. Página.18.

a) El principio de universalidad consiste en que todas las erogaciones solamente estén comprendidas en el Presupuesto de Egresos de la Federación, como lo señala el artículo 126 Constitucional que a la letra dice:

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

b) El principio de unidad es que exista un solo Presupuesto de Egresos de tal forma que permite que se pueda conocer con mayor exactitud las diversas partidas presupuestales.

c) El principio de especialidad es “que las autorizaciones presupuestales no debe darse por partidas globales, sino más bien, detallando el monto de cada rubro, sector o ramo en el que se va a destinar el dinero público.”²¹

c) Que el Presupuesto de Egresos sea anual es con la finalidad de que se tenga una coordinación entre los ingresos y egresos con lo que se mantendría un control de la Actividad Financiera del Estado, este principio tiene su fundamento en el artículo 74 fracción IV constitucional ya que expresa que son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación.

²¹ Idem. Página.18.

Por lo anterior se puede decir que el Ejecutivo anualmente debe renovar el Presupuesto de Egresos de la Federación, ya que su duración durará de 12 meses, contados a partir del 1° de Enero, en otras palabras “la Cámara de Diputados no puede conceder al Ejecutivo una autorización permanente para hacer erogaciones”²²

Como el Estado a través del Presupuesto de Egresos de la Federación destina los ingresos obtenidos al gasto público quiere decir que el Estado no puede disponer del dinero para realizar erogaciones que no estén expresamente señaladas para la autoridad que deba realizar el gasto en su función de Administración Pública.

La razón de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, es que su naturaleza es estar destinado al gasto público, el Presupuesto de Egresos de la Federación, en todos y cada uno de los renglones del presupuesto de la nación tiene fines específicos, como lo son, comúnmente, la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pago de sueldos, entre otros. De esta manera el gasto público, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo ya que el importe de lo recaudado por la Federación, a través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas

²² Fraga, Gabino. Derecho Administrativo. 44ª. Edición. Editorial. Porrúa, S.A. de C.V. México.2003. Página.332.

o sociales, o los servicios públicos. Si el Estado se aparta de la finalidad que consiste en la obtención de ingresos para el gasto público significaría que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes.

Para que se lleve a cabo lo que dispone el Presupuesto de Egresos de la Federación intervienen el Presidente de la República, los Secretarios de Estado, por lo que se refiere al gasto público de sus respectivos Ramos y Programas intervienen los Subsecretarios y los Directores Generales y Directores y por lo que se refiere a los programas y subprogramas que están bajo su responsabilidad intervienen la Tesorería y la Subtesorería de la Federación así como sus auxiliares.

CAPITULO II. IMPUESTO AL ACTIVO EN MÉXICO.

A. ORIGEN.

Uno de los mayores retos que ha tenido el Estado es poder recaudar los ingresos necesarios para el gasto público. De esta manera el Estado a finales de 1988 plantea el problema de obtener más ingresos ya que la recaudación del Impuesto sobre la Renta apenas alcanzaba un 29% del total de las empresas, pues el 71% de ellas presentaban sus declaraciones en ceros y con pérdida fiscal, situación que no concordaba con la realidad de nuestro país.

Por consiguiente, el Estado crea el Impuesto al Activo con la finalidad de que se obtuvieran más ingresos, dicho impuesto fue creado como un impuesto complementario al Impuesto sobre la Renta, y no obstante que la razón por la que el Estado crea este impuesto fue para obtener más ingresos, en realidad el impuesto en estudio se estableció porque más de la mitad de las empresas no pagaban el Impuesto sobre la Renta y se buscó con dicho impuesto regularizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Es así como en la Primera Lectura del Dictamen que se llevó en la Cámara de Diputados se expresó lo siguiente: “la ley del Impuesto al Activo Neto se incorpora como un impuesto federal complementario del Impuesto sobre la Renta, toda vez que se pretende que a través de este impuesto se generen

ingresos adicionales y que se regularice el cumplimiento de las obligaciones fiscales de las empresas, porque más de la mitad de ellas presentan declaraciones sin pago de impuesto.”²³

De esta manera a partir de 1989 se regula el Impuesto al Activo de las Empresas en el catálogo de disposiciones legales implícitamente integrado a la Ley de Ingresos de la Federación para aquél ejercicio, con la finalidad de que el Estado obtuviera más ingresos, pues lo que se buscó es que las Empresas pagaran un mínimo durante cada ejercicio y se volvieran más eficientes, aunque en realidad lo que pretendió el Estado era recaudar más Impuesto sobre la Renta.

Cobra mayor fuerza lo dicho en el párrafo anterior ya que el Estado estableció que el Impuesto al Activo de las Empresas se acreditará contra el Impuesto sobre la Renta determinado, tal y como se expresa en la exposición de motivos de la iniciativa de ley de fecha 22 de Diciembre de 1988, que se discutió en la Cámara de Diputados que a la letra dice:

“En la iniciativa que se dictamina, se observa el establecimiento de la Ley del Impuesto al Activo Neto de las Empresas, que se incorpora como un impuesto federal complementario del impuesto sobre la renta, toda vez que se pretende que a través de este impuesto se generen ingresos adicionales importantes y se regularice el cumplimiento de las obligaciones fiscales de

²³ Gaceta Parlamentaria. H. Congreso de la Unión. Cámara de Diputados. “Primera lectura del Dictamen de la Nueva Ley del Impuesto al Activo de las Empresas.” México Distrito Federal a 21 de Diciembre de 1988. Página.434.

las empresas, porque más de la mitad de ellas presentan declaraciones sin pago de impuesto. Con el establecimiento de este gravamen, las sociedades mercantiles tendrán que pagar un monto mínimo ya que el impuesto sobre la renta será acreditable contra este impuesto”²⁴

Asimismo se indicó que cuando el Impuesto sobre la Renta a causar fuera igual o mayor al Impuesto al Activo, el contribuyente no tenía afectación alguna, en vista de que este último era acreditable totalmente contra el primero, y si el contribuyente no resultará con Impuesto sobre la Renta a su cargo, tenía que pagar el Impuesto al Activo, mismo que se convertiría en una contribución que se podría acreditar en forma actualizada contra algún Impuesto sobre la Renta futuro que dicho contribuyente causara, de acuerdo con las reglas y plazos que la ley establecía.

Como se puede advertir al principio el objeto de este impuesto era gravar la tenencia de los activos de las empresas pero una vez que se precisó el sentido del impuesto se incluyen como contribuyentes, a las personas que sin ser empresas otorgaran a éstas el uso o goce de bienes, para ser utilizados en la actividad empresarial. Por razones similares se incluyeron también a las asociaciones o sociedades civiles que realizaran actividades mercantiles.

²⁴ Gaceta Parlamentaria. H. Congreso de la Unión. Cámara de Diputados. “Debate del Impuesto al Activo Neto de las Empresas.” México Distrito Federal a 22 de Diciembre de 1988. Página.82.

A partir del establecimiento del Impuesto al Activo éste ha sufrido diversas reformas, dentro de las más importantes tenemos que en 1990 se publica el 30 de marzo el Reglamento del Impuesto al Activo de las Empresas, y se establece que no iban a pagar el impuesto aquellos que no sean contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, así como las empresas que componen el Sistema Financiero, se cambia el nombre de Impuesto al Activo de las Empresas para que los contribuyentes puedan acreditar en contra del Impuesto al Activo una cantidad equivalente al Impuesto sobre la Renta efectivamente pagado.

En 1991 se agregan como sujetos del Impuesto al Activo a los residentes en el extranjero, por los mismos inventarios que mantengan en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados por algún contribuyente de este impuesto.

En 1995 la autoridad, en busca de ser coherente con lo que se estableció en la exposición de motivos de la ley y ante la disminución que sufrió la tasa del 36% al 34% disminuye la tasa del Impuesto al Activo del 2% al 1.8%, se aumentó en un ejercicio el período en el cual no se estará obligado al pago del impuesto, se establece la opción de determinar el impuesto del ejercicio, considerando el impuesto actualizado que le hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior.

En 1996 se modifica la parte de la exención del Sistema Financiero, “para señalar que las empresas que componen el sistema financiero estarán obligadas al pago del impuesto por su activo no afecto a su intermediación financiera, asimismo, se incorporó a la Ley del Impuesto al Activo el artículo 5° B para precisar qué es lo que se considera activo no afecto a su intermediación financiera, qué activos no deben incluirse y que deudas podrán deducirse del valor del activo en el ejercicio, a través de disposiciones transitorias se establecen reglas particulares para las empresas del sistema financiero.”²⁵

En 1997 se precisa en qué casos las personas que otorguen el uso o goce temporal de bienes que se utilicen en la actividad de otro contribuyente del Impuesto al Activo, estarán obligadas al pago del impuesto.

La última reforma que sufrió fue para el ejercicio de 2007 en el que se disminuye la tasa del 1.8% al 1.25% y para determinar la base gravable del impuesto ya no se podrá disminuir del activo en el ejercicio, el promedio de las deudas así como tampoco una cantidad equivalente a 15 veces el salario mínimo general del área geográfica el contribuyente elevado al año.

Es importante mencionar que a partir de 1995 se han publicado en el Diario Oficial de la Federación decretos del Poder Ejecutivo que exime el pago del

²⁵ Barrón Morales, Alejandro. Estudio Práctico de la Ley del Impuesto al Activo 2002. Editorial. ISEF. 12ª. Edición. Editorial. ISEF. México. 2002. Página. 24.

Impuesto al Activo y para gozar de dicho beneficio el contribuyente debió cumplir con ciertos requisitos que el propio decreto establecía, a continuación se mencionan los requisitos que han establecido esos decretos.

En el ejercicio de 1996 no pagaron Impuesto al Activo los contribuyentes cuyos ingresos acumulables para efectos de Impuesto sobre la Renta en el ejercicio de 1995 no hubieran excedido de \$7,000,000.00 (decreto publicado el 1º de noviembre de 1995).

En el ejercicio de 1997 no pagaron Impuesto al Activo los contribuyentes cuyos ingresos acumulables para efectos de Impuesto sobre la Renta en el ejercicio de 1995 no hubieran excedido de \$8,900,000.00 (decreto publicado el 24 de diciembre de 1996).

En el ejercicio de 1998 no pagaron Impuesto al Activo los contribuyentes cuyos ingresos para efectos de Impuesto sobre la Renta en el ejercicio de 1997 no hubieran excedido de \$10,000,000.00 (decreto publicado el 29 de diciembre de 1995).

En el ejercicio de 1999 no pagaron Impuesto al Activo los contribuyentes cuyos ingresos para efectos de Impuesto sobre la Renta en el ejercicio de 1998 no hubieran excedido de \$12,000,000.00 (decreto publicado el 19 de marzo de 1999).

En el ejercicio de 2000 no pagaron Impuesto al Activo los contribuyentes cuyos ingresos para efectos de Impuesto sobre la Renta en el ejercicio de 1999 no hubieran excedido de \$13,500,000.00 (decreto publicado el 21 de febrero de 2000).

En el ejercicio de 2001 no pagaron Impuesto al Activo los contribuyentes cuyos ingresos para efectos de Impuesto sobre la Renta en el ejercicio de 2000 no hubieran excedido de \$14,700,000.00 (decreto publicado el 22 de marzo de 2001).

En el ejercicio de 2002 no pagaron Impuesto al Activo los contribuyentes cuyos ingresos totales en el ejercicio de 2001 no hubieran excedido de \$14,700,000.00 y siempre que el valor de sus activos en el citado ejercicio, calculado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo no hubieran excedido de \$14,700,000.00 (decreto publicado el 31 de mayo 2002).

En el ejercicio de 2003 no pagaron Impuesto al Activo los contribuyentes cuyos ingresos totales en el ejercicio de 2002 no hubieran excedido de \$14,700,000.00 y siempre que el valor de sus activos en el citado ejercicio, calculado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo no hubieran excedido de \$14,700,000.00 (decreto publicado el 23 de abril de 2003).

En el ejercicio de 2004 no pagaron Impuesto al Activo los contribuyentes cuyos ingresos totales en el ejercicio de 2003 no hubieran excedido de

\$14,700,000.00 y siempre que el valor de sus activos en el citado ejercicio, calculado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo no hubieran excedido de \$14,700,000.00 (decreto publicado el 05 de abril de 2003).

En el ejercicio de 2005 no pagaron Impuesto al Activo los contribuyentes personas físicas cuyos ingresos totales en el ejercicio de 2004 no hubieran excedido de \$4,000,000.00.00 (decreto publicado el 11 de octubre de 2005).

De esta manera podemos considerar que al solo reconocer en sentido estricto a los contribuyentes del Régimen Intermedio, como exentos del pago del impuesto, es probable que haya existido una violación del principio de equidad y proporcionalidad tributaria.

En el ejercicio de 2006 no pagaron Impuesto al Activo las personas físicas y las personas morales cuyos ingresos totales en el ejercicio de 2005 no hubieran excedido de \$4,000,000.00 (fracción II del artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2006).

Para el ejercicio de 2007 no pagaran Impuesto al Activo las personas físicas y las personas moral cuyos ingresos totales en el ejercicio de 2006 no hubieran excedido de \$ 4,000.000.00 (decreto publicado el 20 de febrero de 2007 en cumplimiento de lo dispuesto por el artículo 16 fracción XI de la Ley de Ingresos de la Federación).

B. DEFINICIÓN.

El Impuesto al Activo lo definimos como la contribución que de manera general y obligatoria se encuentra obligada a pagar en dinero o en especie las personas físicas y morales por el activo que tengan, de conformidad con lo que la propia ley establece.

C. CLASIFICACIÓN.

La clasificación del Impuesto al Activo es la siguiente:

El Impuesto al Activo es Federal por que lo establece el Congreso de la Unión, y porque es el fisco Federal quien lo recauda.

Es un impuesto directo de conformidad con la clasificación basada en la incidencia del sujeto que dice “son impuestos directos aquellos que el sujeto pasivo no puede trasladar a otras personas, sino que inciden finalmente en su propio patrimonio”²⁶; en el caso concreto el Impuesto al Activo grava los activos propiedad de los sujetos señalados en la ley, por lo que inciden directamente en su patrimonio.

²⁶ De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Op. Cit. Página. 387.

Es un impuesto patrimonial en virtud de que se toma en cuenta el total de su patrimonio, es decir el impuesto recae sobre el total de la capacidad contributiva que tenga el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Es un impuesto subjetivo en virtud de que designa con toda precisión quiénes son los sujetos pasivos de la relación tributaria.

D. ELEMENTOS.

1. Sujetos.

Toda obligación en materia tributaria implica dos sujetos, el sujeto activo y el sujeto pasivo ya que “no puede haber obligación sin sujetos porque toda obligación implica un deber que necesariamente es a cargo de una persona física o moral,”²⁷ ya que sabemos que son los particulares bajo la denominación de contribuyentes quienes tienen la obligación de contribuir al gasto público, de conformidad con lo que establecen las leyes tributarias y por otra parte el Estado es quien puede exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales a los particulares.

De esta manera los sujetos que intervienen en el Impuesto al Activo son:

²⁷ Martínez Alfaro, Jorge. Teoría de las Obligaciones. 7ª. Edición. Editorial. Porrúa, S.A de C.V. México.2000. Página.3.

a. Activo.

El sujeto activo en materia tributaria de conformidad con lo que establece el artículo 31 fracción IV, de la Constitución son la Federación, el Estado (Entidades Federativas) o el Municipio ya que son quienes tienen derecho a cobrar determinada contribución, para el caso del Impuesto al Activo, el sujeto activo es la Federación, quien al representar al titular del Poder Ejecutivo es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público quien a través del Servicio de Administración Tributaria se encarga de determinar, liquidar, recaudar el impuesto correspondiente para cubrir al gasto público.

b. Pasivo.

El sujeto pasivo es la persona quien tiene el deber de realizar determinada conducta, ya sea de dar, hacer o prestar; en materia tributaria el sujeto pasivo son los contribuyentes que tienen la obligación de contribuir al gasto público de acuerdo a los supuestos establecidos en la ley.

Ahora bien con respecto a los sujetos del impuesto el artículo 1° del Código Fiscal de la Federación expresa:

“Artículo 1. Las personas físicas y morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.
(...)”

De lo anterior se desprende que las leyes fiscales de cada impuesto determina quiénes son las personas obligadas a contribuir para los gastos públicos, así los sujetos pasivos del Impuesto al Activo de conformidad con la ley son:

- **Las personas físicas residentes en México que realicen actividades empresariales.**

Las personas físicas que realicen actividades empresariales residentes en México son contribuyentes del Impuesto al Activo que tengan afecto a la actividad empresarial. El artículo 9 del Código Fiscal de la Federación, establece que se son residentes en México las personas físicas que hayan establecido su casa habitación en México, y cuando las personas físicas tengan casa habitación en otro país se considerarán residentes en México, si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales.

De conformidad con este precepto, se considera que el centro de intereses vitales está en territorio nacional, cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año calendario tengan fuente de riqueza en México.

El artículo 3, del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo dice que son actividades empresariales las previstas en el Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de esta manera el artículo 120 de la citada

ley establece cuáles son los ingresos provenientes por actividades empresariales que a la letra dice:

“Artículo 120.

I. Ingresos por actividades empresariales, los provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas.

(...)”

Podemos precisar que del precepto transcrito se desprende que las actividades empresariales son las comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas, las cuales las define el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación.

“Artículo 16. Se entenderá por actividades empresariales las siguientes:

I. Las comerciales que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y no están comprendidas en las fracciones siguientes.

II. Las industriales entendidas como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.

III. Las agrícolas que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos que no hayan sido objeto de transformación industrial.

IV. Las ganaderas, que son las consistentes en la cría y engorda del ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos que no hayan sido objeto de transformación industrial.

V. Las de pesca que incluyen la cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce incluida la acuicultura, así como la captura y extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

VI. Las silvícolas que son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

(...)”

Ahora bien las personas físicas que realizan actividades empresariales pagan el Impuesto sobre la Renta conforme a cualquiera de los siguientes regímenes.

Régimen general de ley.

El Régimen de las Actividades Empresariales, se encuentra regulado en la Sección I del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Las personas físicas que tributan conforme a este régimen son todas aquellas que realicen dichas actividades.

Régimen Intermedio.

De conformidad con lo señalado en el artículo 134 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las personas físicas que realicen exclusivamente actividades empresariales, cuyos ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior por dichas actividades no hubiesen excedido de \$ 4,000,000.00, podrán optar por pagar el Impuesto sobre la Renta conforme al Régimen Intermedio previsto en la Sección II del Capítulo II del Título IV de la referida Ley. El mismo precepto establece que se obtienen ingresos exclusivamente por la realización de actividades empresariales cuando en el ejercicio inmediato anterior éstos hubieran representado por lo menos el 90% del total de sus

ingresos acumulables disminuidos de aquéllos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de esta Ley.

Régimen de pequeños contribuyentes.

El régimen de pequeños contribuyentes está regulado en el artículo 137 de la referida Ley el cual considera que podrán optar por pagar el impuesto conforme a este régimen las personas físicas que únicamente enajenen bienes o presten servicios al público en general y que hubieran obtenido ingresos propios de su actividad empresarial y por intereses en el año de calendario anterior hasta por \$2,000,000.00.

➤ Las personas morales residentes en México.

De conformidad con lo que establece el artículo 1 de la ley del Impuesto al Activo señala que las personas morales residentes en México, están obligadas al pago del Impuesto al Activo, por el activo que tengan cualquiera que sea su ubicación.

Las personas morales con fundamento en el artículo 25 del Código Civil Federal son las siguientes:

- La nación, los estados y los municipios.
- Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la Ley.

- Las sociedades civiles o mercantiles.
- Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás que se refiere la fracción XVI del artículo del artículo 123 de la Constitución Federal.
- Las sociedades cooperativas y mutualistas.
- Las asociaciones distintas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquier otro fin lícito.

Se considera que una persona moral es residente en México aquella que haya establecido en México la administración principal de su negocio o su sede de dirección efectiva de conformidad con el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación.

Es importante recordar que existen personas morales con fines no lucrativos, éstas personas no están obligadas al pago del Impuesto al Activo ya que no son contribuyentes del Impuesto sobre la Renta.

La Ley del Impuesto sobre la Renta en el Título III determina precisamente quienes son las personas con fines no lucrativos las cuales son:

- Las sociedades de inversión especializada en fondos para el retiro.
- Las sociedades de inversión en instrumento de deuda.
- Las sociedades de inversión de renta variable.
- Los partidos y asociaciones políticas legalmente reconocidos.

- La Federación los Estados y los Municipios.

Las instituciones que por Ley estén obligadas a entregar al Gobierno Federal el importe íntegro de su remanente de operación.

Las personas morales que señala el artículo 95 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

- **Las residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país están obligadas al pago del impuesto por el activo atribuible a dicho establecimiento.**

El artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, señala que se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen parcial o totalmente actividades empresariales, o se presten servicios personales independientes.

El propio precepto establece que se entiende como establecimiento permanente: las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas canteras o cualquier lugar de exploración o extracción de recursos naturales.

Así las personas residentes en el extranjero que tengan un negocio en el que se desarrollen parcial o totalmente actividades empresariales, o se presten

servicios personales independientes en México están obligadas al pago del impuesto al activo por dicho establecimiento.

- **Las personas que otorguen el uso o goce temporal de bienes, incluso de aquellos bienes a que se refieren el Capítulo III del Título IV y los artículos 133 fracción XIII, 148, 148-A y 149 de la ley del impuesto sobre la renta que se utilicen en la actividad de otro contribuyente, están obligadas al pago del impuesto, únicamente por esos bienes.**

Para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el otorgamiento del uso o goce temporal de inmuebles por parte de personas físicas residentes en México, no se considera actividad empresarial; sin embargo, cuando estas personas otorguen el uso o goce temporal de inmuebles que se utilicen en la actividad de otro contribuyente del Impuesto al Activo, estarán obligadas al pago del Impuesto únicamente por esos bienes. También las personas físicas que en su carácter de condominio o fideicomisario de un inmueble destinado a hospedaje, otorgado en administración a un tercero a fin de que lo utilice para hospedar a personas distintas del contribuyente, estarán obligadas al pago del Impuesto al Activo, únicamente por esos bienes.

- **Los residentes en el extranjero por los inventarios que mantengan en territorio nacional, para ser transformado o que ya**

hubieran sido transformados por algún contribuyente de este impuesto.

Estos contribuyentes están obligados al pago del Impuesto al Activo sin embargo, van a quedar liberados del pago de dicho impuesto, cuando quien use o goce los bienes, o bien transforme los inventarios, opte por considerarlos como activo propio para efectos de determinar el impuesto a su cargo, así lo establece el artículo 25 del Reglamento del Impuesto al Activo.

- **Las empresas que componen el sistema financiero están obligadas al pago del impuesto por su activo no afecto a su intermediación financiera.**

Con fundamento al artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las personas morales que componen el Sistema Financiero son; las Instituciones de Crédito, Instituciones de Seguros, Instituciones de Fianza, Almacenes Generales de Depósito, Administradoras de Fondos para el Retiro, Casas de Bolsa, Arrendadoras financieras, Empresas de Factoraje Financiero, Sociedades Financieras Populares, Uniones de Crédito, Sociedades Controladoras de Grupos Financieros, Casas de Cambio, Sociedades Financieras de Objeto Limitado, Sociedades de Inversión de Renta Variable, Sociedades de Inversión en Instrumentos de Deuda, Sociedades Financieras de Objeto Múltiple.

Estas personas morales como ya se menciona de conformidad con la Ley del Impuesto al Activo están obligadas al pago del Impuesto al Activo por su activo no afecto a su intermediación financiera.

Al respecto se considera activo no afecto a intermediación financiera los activos fijos, los terrenos, los gastos y cargos diferidos, que no respalden obligaciones con terceros resultando del desarrollo de su actividad de intermediación financiera de conformidad con la legislación aplicable. No se incluirán los activos que por disposición legal no puedan conservar en propiedad, así lo establece el artículo 5-B de la citada Ley.

c. Tercero.

Además de existir el sujeto pasivo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, también se encuentra un tercero quien adquiere la responsabilidad del sujeto pasivo, la doctrina considera que este tipo de responsabilidad es “cuando personas que son terceros ajenos a la situación que dio nacimiento al crédito fiscal, se convierte a su vez en deudores o sujetos del crédito por mandato de la ley, fundado en alguna de las siguientes causas:

1ª. Por voluntad del tercero.

2ª Por disposición de la ley, con el objeto de controlar la percepción del impuesto.

3ª Por incumplimiento de alguna obligación legal.

4ª. Por la tenencia de una cosa que está respondiendo de un crédito fiscal.”²⁸

En el Código Fiscal de la Federación, regula la responsabilidad de un tercero y en específico establece al “responsable solidario” se denomina así, ya que sin ser la persona física o moral que originalmente causó determinada contribución, es quien por disposición de la ley y por tener una relación con el sujeto pasivo adquiere la obligación de cubrir la contribución que inicialmente estaba a cargo del causante directo.

El responsable solidario se encuentra regulado en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación que a la letra establece que lo siguiente:

Artículo 26.- Son responsables solidarios con los contribuyentes:

I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.

II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.

III. Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la sociedad en liquidación cumpla con las obligaciones de presentar los avisos y de proporcionar los informes a que se refiere este Código y su Reglamento.

La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las personas morales, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas personas morales durante

²⁸ Flores Zavala, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. Op.Cit.Página.94.

su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen, cuando dicha persona moral incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

a) No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes.

b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte con motivo de dicho ejercicio, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.

c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

IV. Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.

V. Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.

VI. Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.

VII. Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos.

VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

IX. Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.

X. Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenía tal calidad, en la parte de interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, siempre que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este Artículo, sin que la responsabilidad exceda de la

participación que tenía en el capital social de la sociedad durante el período o a la fecha de que se trate.

XI. Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y enterado, en el caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales, o haber recibido copia del dictamen respectivo y, en su caso, copia de la declaración en la que conste el pago del impuesto correspondiente.

XII. Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.

XIII. Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del Artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Activo, hasta por el monto de dicha contribución.

XIV. Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero hasta el monto del impuesto causado.

XV. La sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero, cuando sean partes relacionadas en los términos de los artículos 106 y 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, hasta por el monto de las contribuciones que se omitan.

XVI. (Se deroga).

XVII. Los asociados, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por el asociante mediante la asociación en participación, cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de la misma, siempre que la asociación en participación incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la aportación hecha a la asociación en participación durante el periodo o a la fecha de que se trate.

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por los actos u omisiones propios.

Así, tenemos al tercero, como responsable solidario y encontramos como ejemplos a los que tienen la facultad para autorizar, aprobar o dar fe respecto de un acto jurídico generador de contribuciones, al que la ley hace responsable de su pago bajo determinadas condiciones, también se encuentran los que afectan algún bien de su propiedad, con el objeto de responder ante el Estado, a nombre y por cuenta del sujeto pasivo del entero de una contribución que originalmente estaba a cargo del causante directo.

Por lo que, el tercero es quien ayuda de manera indirecta al Estado para que se cumplan con las obligaciones tributarias y facilita la recaudación de las contribuciones, sin dejar de mencionar que la persona más indicada para el cumplimiento de dicha obligación es el sujeto pasivo.

Como ejemplo de un tercero que pueda asumir la responsabilidad de la obligación, como responsable solidario sería un accionista respecto de las contribuciones que se hubiera causado por concepto de Impuesto al Activo, en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenía tal calidad, y que la misma no hubiese llevado la contabilidad como lo establecen las disposiciones fiscales.

En ese caso el accionista asumiría la responsabilidad de manera solidaria y sería solamente en la parte de interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad.

2. Objeto.

El objeto de la ley tributaria consiste en señalar que es lo que se va gravar lo cual no se debe confundir con la finalidad del tributo que es el fin que se busca con la imposición.

En el caso particular el objeto del Impuesto al Activo es gravar el activo propiedad de los sujetos señalados en el artículo 1 de la ley del Impuesto al Activo. Para mayor conocimiento en el análisis del presente trabajo, es necesario saber que se entiende por activo.

Se entiende jurídicamente por activo “como el conjunto de bienes que incluyen, derechos, susceptibles de valuarse en dinero. Componen uno de los elementos del patrimonio de la persona jurídica. En su acepción contable se dice que es el conjunto o segmento cuantificable, de los beneficios económicos futuros fundadamente esperados y controlados por una entidad, representados por efectivo, derechos, bienes o servicios, como consecuencia de transacciones pasadas o de otros eventos ocurridos.”²⁹

²⁹ Diccionario Jurídico Mexicano. Tomo A-C. Instituto de Investigaciones Jurídicas. 15ª. Edición. Editorial Porrúa-UNAM. México.2001. Página.966.

Otra definición sobre “activo”, la establece el autor Hugo Carrasco Iriarte y lo define como “conjunto de recurso, bienes, derechos y valores que posee una persona o entidad empresarial que constituye su estructura económica y comprende propiedades, deudas a favor de dicha persona o entidad e inversiones necesarias para desarrollar el fin establecido por las mismas.”³⁰

El artículo 2 de la ley del Impuesto al Activo hace mención a los activos financieros, activos fijos, gastos y cargos diferidos, terrenos e inventarios.

Para efectos de la ley del Impuesto al Activo debemos entender por cada uno de estos conceptos, lo siguiente:

Por activos financieros de conformidad con el artículo 4 de la ley señalada son:

- Las inversiones en títulos de crédito, a excepción de las acciones emitidas por personas residentes en México.

- Las acciones emitidas por sociedades de inversión de renta fija.

³⁰ Carrasco Iriarte, Hugo. Diccionarios Jurídicos Temáticos. Segunda Serie. Derecho Fiscal. Primera Parte. Volumen 2 A-J. 2ª. Edición. Editorial. Oxford University Press S.A. de C.V. México. 2002. Página. 13.

- Las cuentas y documentos por cobrar. Excepto las cuentas por cobrar que sean a cargo de socios o accionistas residentes en el extranjero, ya sean personas físicas o sociedades.
- Los intereses devengados a favor, no cobrados.

Para saber qué se entiende por activo fijo, gastos y cargos diferidos el artículo 14 de la ley del Impuesto al Activo remite a la Ley del Impuesto sobre la Renta.

“Artículo 14. Para los efectos de esta Ley se considera establecimiento permanente, acciones, sistema financiero, monto original de la inversión, activo fijo y gastos y cargos diferidos lo que la Ley del Impuesto Sobre la Renta define o considera como tales.”

Por lo que el artículo 38 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala que:

- Activo fijo. Es el conjunto de bienes tangibles que utilizan los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeritan por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo. La adquisición o fabricación de estos bienes tendrá siempre como finalidad la utilización de los mismos para el desarrollo de las actividades del contribuyente, y no la de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones.

- Gastos diferidos. Son los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación o mejorar la calidad o aceptación de un producto, por un período limitado, inferior a la duración de la actividad del contribuyente. También se consideran gastos diferidos los activos intangibles que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado.

- Cargos diferidos. Son aquellos que reúnan los requisitos de los gastos diferidos, excepto los relativos a la explotación de bienes del dominio público o a la prestación de un servicio público concesionado, pero cuyo beneficio sea por un período ilimitado que dependerá de la duración de la actividad de la contribuyente.

Los terrenos son considerados como “activos que generalmente se utilizan en la actividad del contribuyente, con la característica que no se demeritan con el uso o por el transcurso del tiempo, sino que son susceptibles de una plusvalía o minusvalía.”³¹

Por inventario debemos entender como “al acto a través del cual se determinan los bienes, derechos y obligaciones (activo y pasivo) que

³¹ Barrón Morales, Alejandro. Estudio Práctico de la Ley del Impuesto al Activo 2002. Op. Cit. Página.95.

constituyen un patrimonio, como el documento en el que consta tal determinación.”³²

El activo que se va gravar para efectos del Impuesto al Activo, es aquel que sea susceptible de concurrir a la obtención de utilidades, ya que así se tomaría en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo, la cual es necesariamente esencial como presupuesto esencial de toda contribución. Al respecto es aplicable el siguiente criterio del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

“Localización:
Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
III, Marzo de 1996
Página: 5
Tesis: P./J. 11/96
Jurisprudencia
Materia(s): Constitucional, Administrativa

ACTIVO, IMPUESTO AL. EL ANALISIS DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LOS PRECEPTOS DE LA LEY QUE LO REGULA EXIGE CONSIDERAR QUE SU OBJETO RADICA EN LOS ACTIVOS, CONCURRENTES A LA OBTENCION DE UTILIDADES, COMO SIGNO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, ASI COMO QUE ELLO SE ENCUENTRA VINCULADO A SUS FINES FISCALES (CONTRIBUTIVO Y DE CONTROL) Y A LOS EXTRAFISCALES DE EFICIENCIA EMPRESARIAL. Del contenido de los artículos 25, 28 y 31, fracción IV, de la Constitución y, específicamente, de los artículos 1o., 6o., 9o. y 10, de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas (Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1988) y de la exposición de motivos de la iniciativa correspondiente resulta que para examinar la constitucionalidad de los preceptos de este cuerpo legal es imprescindible considerar que, si bien de la literalidad de su artículo 1o., el objeto de la contribución radica en el "activo" de las empresas, de los demás preceptos

³² Diccionario Jurídico Mexicano. Tomo. I-O. Instituto de Investigaciones Jurídicas. 15ª. Edición. Editorial. UNAM-PORRÚA. México.2001.Página.1809.

que integran el sistema del tributo, se infiere que dicho objeto se encuentra íntimamente vinculado a que dichos activos sean susceptibles de concurrir a la obtención de utilidades, signo de capacidad contributiva que el legislador necesariamente debe tomar en cuenta como presupuesto esencial de toda contribución y que, además, del fin estrictamente fiscal de recaudar recursos para los servicios públicos que exige la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, persigue la finalidad fiscal de contar con un medio eficaz de control en el pago que por impuesto sobre la renta corresponda a los sujetos pasivos, así como la finalidad extrafiscal de estimular la eficiencia de los mismos en el desarrollo de sus actividades económicas.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de febrero en curso, aprobó, con el número 11/1996, la tesis de jurisprudencia que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de febrero de mil novecientos noventa y seis.”

3. Hecho Imponible.

Al ser el hecho imponible la conducta prevista por el legislador para causar una contribución, en otras palabras como lo expresa el autor Sainz de Bujanda es “el hecho, hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse, la obligación tributaria o bien el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta”³³.

El hecho imponible del Impuesto al Activo es tener activos de acuerdo a lo que establece el artículo 1º de la Ley del Impuesto al Activo, el cual señala los supuestos para causar dicha contribución que son:

³³ Cit. por. Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Op. Cit. Página.115.

Las personas físicas residentes en México que realicen actividades empresariales por el activo que tengan, cualquiera que sea su ubicación.

Las personas morales residentes en México por el activo que tengan, cualquiera que sea su ubicación.

Las residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país por el activo atribuible a dicho establecimiento.

Las personas que otorguen el uso o goce temporal de bienes, incluso de aquellos bienes a que se refieren el Capítulo III del Título IV y los artículos 133 fracción XIII, 148, 148-A y 149 de la ley del impuesto sobre la renta que se utilicen en la actividad de otro contribuyente, , únicamente por esos bienes.

Los residentes en el extranjero por los inventarios que mantengan en territorio nacional, para ser transformado o que ya hubieran sido transformados por algún contribuyente de este impuesto.

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

4. Hecho Generador.

El hecho generador es “el hecho material que se realiza en la vida general que actualiza esa hipótesis normativa, por lo tanto, la obligación fiscal nace en el momento que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador,”³⁴ al ser la realización de la conducta prevista en la norma tributaria; en el Impuesto al Activo el hecho generador es que tengan activos las personas físicas y morales que señala el artículo 1º de la ley del Impuesto al Activo.

5. Base.

La base del impuesto es la cantidad que se va a considerar para aplicar la tasa o tarifa del impuesto.

Para determinar la base del Impuesto al Activo resulta de sumar el valor de todos los promedios por concepto de activos fijos, gastos y cargos diferidos así como de terrenos e inventarios de conformidad con el artículo 2 de la Ley del Impuesto al Activo.

³⁴ Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Op. Cit. Página 120.

6. Tasa.

La tasa es el porcentaje que se aplicará sobre la base del Impuesto, en el ejemplo anterior se aplicó la tasa de 1.25% que es al que se aplica sobre el valor al activo de conformidad con el artículo 2 primer párrafo de la ley que a la letra dice:

“Artículo 2. El contribuyente determinará el impuesto por ejercicios fiscales aplicando el valor de su activo en el ejercicio la tasa del 1.25%.
(...)”

Valor promedio de los activos financieros

(+) Valor promedio de los activos fijos, gastos y cargos diferidos.

(+) Valor promedio de terrenos.

(+) Valor promedio de inventarios

(=) BASE DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

(x) Tasa del impuesto. (1.25%)

(=) Impuesto del ejercicio.

Ejemplo:

Promedio de activos financieros \$ 150, 000.00

(+)

Promedio de activos fijos, cargos y gastos diferidos. \$ 650, 000.00

(+)

Promedio de terrenos \$ 180, 000.00

(+)		
Promedio de inventarios	\$	300, 000.00
(=)		
Valor del activo en el ejercicio.	\$	1, 280,000.00
(x)		
Tasa del impuesto		1.25%
IMPUESTO DEL EJERCICIO	\$	16, 000.00

7. Obligaciones.

La obligación más importante que tiene el sujeto pasivo es presentar su declaración anual como lo establece la ley del Impuesto al Activo.

Al respecto es importante analizar lo que establece el artículo 8 de la Ley del Impuesto al Activo que a la letra dice:

“Artículo 8. Las personas morales contribuyentes del impuesto al activo, deberán presentar ante las oficinas autorizada, 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 período 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 en términos del artículo 1, que mantengan activos en el país durante un

período 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 período.”

Del precepto transcrito se desprende que:

- 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.
- Las personas físicas, presentaran la declaración del Impuesto al Activo, se presentará durante el período 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 en términos del artículo 1, que mantengan activos en el país durante un período 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.

Es importante resaltar que contra estos pagos se podrán acreditar las retenciones del impuesto sobre la renta que se les hubieran efectuado en el mismo período.

Lo establecido en dicho precepto es la regla general para presentar la declaración.

Sin embargo existen otras obligaciones generales las cuáles señalan otras disposiciones que tienen relación con la Ley del Impuesto al Activo que son las siguientes:

a) Presentar avisos ante el Registro Federal de Contribuyentes, de conformidad con lo que establecen los artículos 27 del Código Fiscal de la Federación que a la letra establece lo siguiente:

“Artículo 27. Las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, deberán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria, proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y en general sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el Reglamento de este Código. Asimismo, las personas a que se refiere este párrafo estarán obligadas a manifestar al registro federal de contribuyentes su domicilio fiscal; en el caso de cambio de domicilio fiscal, deberán presentar el aviso correspondiente dentro del mes siguiente al día en que tenga lugar dicho cambio salvo que al contribuyente se le hayan iniciado facultades de comprobación y no se le haya notificado la resolución a que se refiere el artículo 50 de este Código, en cuyo caso deberá presentar el avios previó a dicho cambio con cinco días de anticipación. La autoridad fiscal podrá considerar

como domicilio fiscal del contribuyente aquél en que se verifique alguno de los supuestos establecidos en el artículo 10 de este Código, cuando el manifestado en las solicitudes y avisos a que se refiere este artículo no corresponda a alguno de los supuestos de dicho precepto.

(...)”

De lo anterior se desprende que tiene que presentar los siguientes avisos ante el Registro Federal de Contribuyentes:

- Solicitud de su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes del Servicio Administrativo Tributario.
- Proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y en general sobre su situación fiscal, así como el cambio de domicilio fiscal dentro del mes siguiente al día en que tenga lugar dicho cambio y cuando exista cambio de la denominación o razón social.
- Cuando se de un aumento o disminución de obligaciones, suspensión o reanudación de actividades.
- Cuando se lleve a cabo la liquidación o apertura de sucesión.
- Efectué la cancelación en el Registro Federal de Contribuyentes.
- En el caso de la apertura o cierre de establecimientos o de locales que se utilicen como base fija para el desempeño de actividades

independientes, dentro del mes siguiente al día en que se realice cualquiera de estos hechos.

- Se realice la escisión de sociedades, el cual será presentado por la sociedad escidente cuando ésta subsista o por la escindida que al efecto se designe, en el caso de que la escidente se extinga, el aviso deberá presentarse dentro del mes siguiente a la fecha en que se lleve a cabo la misma y fusión de sociedades, el cual será presentado por la sociedad que surja o subsista mismo que deberá presentarse dentro del mes siguiente a la fecha en que se lleve a cabo dicho acto, de conformidad con el artículo 5°-A del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

b) Llevar la contabilidad. Las personas sujetas del impuesto están obligadas a llevar la contabilidad en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta así como de su Reglamento dependiendo del tipo de contribuyente que se trate así como en términos del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación y de lo que dispone el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Por contabilidad debemos entender que es el “sistema adoptado para llevar la cuenta y razón de las oficinas; registro e información de las transacciones u operaciones. Constituye una actividad de prestación de servicios cuya función es proporcionar información cuantitativa acerca de las entidades

económicas; dicha información es principalmente financiera, útil en la toma de decisiones de carácter económico.”³⁵

Al respecto el artículo 28 fracción III del Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente:

“Artículo 28. Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas:

(...)

III. Llevarán la contabilidad en su domicilio fiscal. Los contribuyentes podrán procesar a través de medios electrónicos, datos e información de su contabilidad en lugar distinto a su domicilio fiscal, sin que por ello se considere que se lleva la contabilidad fuera del domicilio mencionado.

(...)”

De la disposición transcrita se desprende que las personas que estén obligadas a llevar contabilidad, deberán llevarla en su domicilio y que podrán procesar a través de medios electrónicos, datos e información de su contabilidad en lugar distinto a su domicilio fiscal, sin que por ello se considere que se incumple con la obligación de llevar la contabilidad en su domicilio fiscal.

c) Presentar declaraciones de pago provisional y del ejercicio.

d) Calcular y enterar, en su caso, el impuesto a cargo de terceros.

³⁵ Carrasco Iriarte, Hugo. Diccionarios jurídicos temáticos. Segunda Serie. Derecho fiscal. Primera Parte. Volumen 2 A-J. Op. Cit. Página. 253.

e) Conservar la documentación comprobatoria, los sujetos obligados del Impuesto al Activo se encuentran obligadas a conservar la documentación comprobatoria de los activos y deudas que formen parte de la base gravable de impuesto de esta manera el artículo 30 párrafo segundo del Código Fiscal de la Federación establece que las personas que no estén obligadas a llevar contabilidad deberán conservar en su domicilio a disposición de las autoridades toda la documentación relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales Dicha documentación deberá conservarse en un plazo de cinco años, el cual se contará a partir de la fecha en que se presentaron o debieron presentar las declaraciones con ellas relacionadas.

CAPITULO III. EXENCIÓN TRIBUTARIA Y OTRAS FIGURAS JURÍDICAS.

A. EXENCIÓN TRIBUTARIA.

1. Definición.

La exención tributaria es “aquella figura jurídico-tributaria por virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones gravables por razones de equidad, de conveniencia o de política económica.”³⁶

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la resolución de la Controversia Constitucional 32/2002 consideró a la exención como “la figura jurídica- tributaria que elimina de la regla general de causación ciertos hechos o situaciones gravables por razones de equidad, de conveniencia o de política económica (exención objetiva), o bien, que declara no obligada al pago del tributo a una categoría de personas que, conforme a las disposiciones generales, quedarían comprendidas entre los sujetos pasivos, pero que por razones circunstanciales de índole política, económica o social,

³⁶ Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Fiscal. 17ª. Edición. Editorial Porrúa. México. 2004. Página.315.

se declaran exentos (exención subjetiva); debe constar necesariamente en ley, en sentido formal y material, y está integrada al sistema del tributo.”³⁷

De la citada definición se desprende que existen dos tipos de exenciones la objetiva y la subjetiva.

Al respecto el autor Micheli, Gian Antoni, considera que “las exenciones subjetivas son “cuando se sustrae a ciertos individuos de la disciplina general del tributo y objetivas, cuando se abstrae de tal disciplina a determinadas situaciones generales.”³⁸

2. Fundamento.

En el capítulo primero de este trabajo se expresó que el artículo 31 fracción IV de la Constitución, establece la obligación de los mexicanos a contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, y en el artículo 73 fracción VII se establece la potestad tributaria, es decir la facultad que tiene el Estado de establecer las contribuciones.

De esta forma, si nuestra Carta Magna establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público y la facultad de establecer las contribuciones, también lo es que la propia Constitución establezca la

³⁷ Sentencia relativa a la Controversia Constitucional 32/2002 promovida por la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión en contra del titular del Poder Ejecutivo. Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 13 de Abril de 2002.

³⁸ Cit. por De la Cueva, Arturo. Derecho Fiscal. Op. Cit. Página.75.

posibilidad de regular las situaciones en las que no contemple la obligación de contribuir al gasto público.

Al respecto el autor Ricardo Hernández Salcedo expresa que “la potestad jurídico tributaria conlleva en sí misma, tanto la posibilidad de establecer los tributos como el de fijar reglas específicas en las cuáles no se debe cubrir el mismo, como una manifestación de la soberanía del estado.”³⁹

Así encontramos que el fundamento de la exención tributaria esta en la propia Constitución en el artículo 28, que en su primer párrafo que expresa lo siguiente:

“Artículo 28. En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes.
(...)”

Por lo tanto la exención tributaria de conformidad con lo que establece el artículo 28 constitucional, va estar regulada conforme a la ley que establece la contribución y va señalar los términos y las condiciones en que será procedente.

³⁹ Hernández Salcedo, Ricardo. “Marco Constitucional de la Exención Tributaria.” Revista Indetec. Número 115. Marzo-Abril de 1999. México, Guadalajara Jalisco. Página 137.

Por ejemplo: la ley que regula el Impuesto al Activo, establece en su propio ordenamiento las exenciones, mismos que están contempladas en el artículo 6 que a la letra dice:

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

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

II.- (Se deroga).

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.”

De tal manera que en la exención tributaria “nos encontramos con dos preceptos:

a) Un concepto tributario de sujeción.

b) La disposición exoneradora, cuyo presupuesto de hechos se halla lógicamente comprendido en el del precepto de sujeción.”⁴⁰

Es decir, en la exención tributaria debe existir la disposición legal que obligue a determinado sujeto al pago de la contribución y por otro lado otra disposición que diga que ya no es sujeto obligado del pago de dicha contribución.

⁴⁰ Herrera Molina, Pedro Manuel. La Exención Tributaria. Editorial. Colex. Madrid, España.1990. Página.41.

Aunque para algunos autores la exención es un privilegio que se le otorga a determinados contribuyentes, es necesario que las leyes que lo establezcan cumplan con los principios constitucionales, de tal forma que no se otorguen privilegios indebidos, que puedan favorecer a determinadas personas o grupos de personas, al respecto el autor Adolfo Arrijoa Vizcaíno expresa lo siguiente “para evitar privilegios indebidos y discriminatorios las exenciones y por ende los subsidios deben encontrarse establecidos a través de normas jurídicas que reúnan los requisitos fundamentales de generalidad, abstracción e impersonalidad, de tal manera que no se otorguen para favorecer a tal o cual persona o para beneficiar tal o cual situación,”⁴¹ de esta manera la exención tributaria debe respetar los principios que la constitución establece.

Se ha manifestado en el presente trabajo que la facultad que tiene el Estado para establecer contribuciones, es una manifestación de la soberanía del Estado, misma que esta regulada y limitada en la propia Constitución, al señalar que estas deben estar establecidas en una ley, ser generales, proporcionales y equitativas, de esa manera si el Estado como manifestación de su soberanía puede establecer contribuciones de la misma manera puede establecer exenciones, las cuáles van a estar sometidas de igual forma a los mismos principios y reglas constitucionales que se rigen para el establecimiento de contribuciones ya que al establecerlas también se ejerce la Potestad Tributaria.

⁴¹ Arrijoa Vizcaino, Adolfo. Derecho Fiscal. 18ª. Edición. Editorial Themis. México 2004. Página. 549.

Por lo tanto los principios que van a regir a la exención tributaria son: el de legalidad, generalidad, equidad y proporcionalidad.

Se considera que la exención debe cumplir con el principio de legalidad ya que sí las contribuciones están establecidas en una ley que las regula, la cual señala todos sus elementos y alcances, la exención también debe estar establecida en una ley e incluso como parte del principio de legalidad, es necesario que la norma que establece la exención este en el mismo rango que aquella que estableció la obligación del pago de la contribución, “la ley debe determinar qué categorías de ciudadanos y (en el caso de exenciones objetivas) en razón de qué presupuestos de hecho van a quedar exentos del tributo; así como el ámbito cuantitativo de la exención (total o parcial) y el ámbito aplicativo de la misma (a un determinado tributo o varios).”⁴²

La exención al ser una herramienta con la que cuenta el Estado se reserva a la ley formal y materialmente legislativa, es decir que solo la puede establecer el poder legislativo ya que es considerada como un elemento esencial del tributo. Al respecto es aplicable la siguiente Jurisprudencia:

“Localización:
Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
VII, Junio de1991

⁴² Salinas Arrambide, Pedro. La Exención en la Teoría General del Derecho Tributario. Colección de Estudios Jurídico. Volumen XII. Editorial. Tribunal Fiscal de la Federación. México. 1999. Página.66.

EXENCION DE IMPUESTOS. SOLO COMPETE ESTABLECERLA AL PODER LEGISLATIVO EN UNA LEY, NO AL EJECUTIVO EN USO DE LA FACULTAD REGLAMENTARIA. El establecimiento de exenciones fiscales, es facultad exclusiva del órgano legislativo, por lo que no cabe aceptar su ejercicio por parte del Ejecutivo a través de reglamentos, según se infiere del artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en cuanto prohíbe "las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes", reserva que se confirma por la íntima conexión que la parte transcrita tiene con la fracción IV del artículo 31 constitucional, que al establecer la obligación de contribuir al gasto público, impone la condición de que ello se logre "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". Esta Suprema Corte siempre ha interpretado que en este aspecto, por ley debe entenderse un acto formal y materialmente legislativo, por lo cual ha de considerarse que si la creación de tributos, así como sus elementos fundamentales son atribuciones exclusivas del legislador, también lo es la de establecer exenciones impositivas, que guardan una conexión inseparable con los elementos tributarios de legalidad y equidad, sin que valga en contra de tales disposiciones constitucionales, ningún precepto legal.

Tesis de jurisprudencia 25/91 aprobada por el Tribunal en Pleno en Sesión Privada celebrada el jueves veintitrés de mayo de mil novecientos noventa y uno. Unanimidad de dieciséis votos de los señores ministros: Presidente Ulises Schmill Ordóñez, Carlos de Silva Nava, Ignacio Magaña Cárdenas, Salvador Rocha Díaz, Mariano Azuela Güitrón, Noé Castañón León, Luis Fernández Doblado, José Antonio Llanos Duarte, Santiago Rodríguez Roldán, Atanasio González Martínez, José Manuel Villagordoa Lozano, Fausta Moreno Flores, Carlos García Vázquez, José Trinidad Lanz Cárdenas, Juan Díaz Romero y Sergio Hugo Chapital Gutiérrez. Ausentes: Felipe López Contreras, Samuel Alba Leyva, Victoria Adato Green, José Martínez Delgado y Clementina Gil de Lester. México, D. F., a 7 de junio de 1991."

La exención tributaria, también debe cumplir con el principio de generalidad y equidad tributaria, considerada esta última como la manifestación del principio de igualdad en materia fiscal.

Con relación al principio de generalidad sabemos que el mismo consiste, en que todos los que se encuentren bajo la misma norma tributaria van a ser tratados en igualdad de circunstancias, de no ser así se otorgarían privilegios indebidos, ya que de acuerdo con el autor Pedro Salinas Arrambide expresa “lo que veda el principio de generalidad, es el privilegio, la distinción arbitraria, caprichosa e injustificada,”⁴³ así en la exención tributaria dicho principio también es importante y aplicable, ya que el Estado no puede otorgar la exención solamente a determinados individuos que se encuentren bajo la misma norma tributaria y a otros no.

“Como consecuencia del planteamiento anterior, tendremos que el principio de generalidad exige a la Administración que al aplicar una exención tributaria, debe hacerlo de forma tal que a “todas” las situaciones que tengan cabida en el presupuesto de hecho que la configura se les reconozca su calidad de exentos, sin discriminación alguna; ya que de no hacerlo así se vulnerarían los principios de generalidad e igualdad tributaria.”⁴⁴

El principio de equidad aplicado a la exención tributaria consiste en que todas las personas que no van a estar al sometimiento de la ley por disposición de la misma deben tener las mismas características, darle el trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, es decir que al aplicar una exención

⁴³ Ibidem. Página.93.

⁴⁴ Idem. Página.93.

tributaria, debe hacerse de forma tal, que a “todas las situaciones que tengan cabida en el presupuesto de hecho que la configura se les reconozca su calidad de exentos, sin discriminación alguna; ya que de no hacerlo sí se vulneraría la generalidad e igualdad tributaria.”⁴⁵

Por lo anterior, se considera que el principio de equidad tributaria aplicado a la exención fortalece el argumento de no considerarlas como simples privilegios sino además como un instrumento que ayuda a fortalecer el propio principio de equidad tributaria.

Para explicar el principio de proporcionalidad aplicado en la exención tributaria es necesario que el legislador tome en cuenta la capacidad contributiva y la situación particular del contribuyente, solo así se justificaría, ya que el argumento para otorgar la exención es la injusticia que sería gravar a personas que no perciben altos ingresos, como lo explica el jurista Pedro Salinas Arrambide “serán forzosamente no susceptibles de gravamen aquellos sujetos que perciban rentas tan modestas que apenas sean suficientes para satisfacer elementales necesidades humanas, y de no ser así se estará vulnerando la justicia tributaria, ya que se estaría gravando un situación donde no existen recursos para tributar,”⁴⁶ y por lo tanto se estaría violando el principio de proporcionalidad de las contribuciones, lo cual iría en contra de la justicia tributaria.

⁴⁵ Idem.

⁴⁶ Ibidem. Página.104.

3. Causas de exención.

Las causas por las que se establece la exención tributaria de conformidad con lo que establece la definición son por razones de equidad de conveniencia o de política económica, por lo tanto la exención es un instrumento con el que cuenta el Estado para moderar el interés que tiene para recaudar las contribuciones de los contribuyentes frente a otros intereses que la propia Constitución establece y que también debe proteger el Estado.

Es decir, es el propio Estado quien a través de su potestad tributaria busca satisfacer las necesidades que la sociedad le demanda (fin fiscal) y de la misma manera lograr otros objetivos que la propia Constitución le establece (fin extrafiscal).

Es decir el Estado a través de la potestad tributaria va buscar dos fines, el fin fiscal que consiste en la obtención de recursos con el establecimiento de contribuciones, el cual “se centra en la justicia tributaria o financiera, que consiste en la distribución o reparto del coste de la actividad pública según el poder económico de cada contribuyente,”⁴⁷ y por otra parte el fin extrafiscal

⁴⁷ Ibidem. Página.108.

que va “incidir en el sistema económico y social, a través de la cual se pretenden incrementos del bienestar material y social de la comunidad.”⁴⁸

El término **extrafiscal** lo debemos entender de conformidad con el prefijo **extra** como “fuera de”⁴⁹, por lo tanto significa fuera de lo fiscal.

Así, las causas de la exención tributaria al ir en contra de la obtención de los ingresos que debe percibir el Estado con el establecimiento de contribuciones para que tenga razón de ser, deben ser por causas de **equidad de conveniencia o de política económica**, es decir tener finalidades extrafiscales.

De tal manera que con la exención se lograrían otros objetivos que son importantes para el Estado consagrados en la propia Constitución.

Como ejemplo de esas razones de equidad de conveniencia y de política económica lo encontramos en el salario mínimo en el que el Estado no lo puede gravar debido a que de conformidad con la Constitución en el artículo 123 fracción VI segundo párrafo señala lo siguiente:

“Artículo 123.
(...)
VI.
(...)”

⁴⁸ Idem.

⁴⁹ Diccionario de la Lengua Española. Tomo. I. A-G. 21ª. Edición. Madrid.1992. Página.939.

Los salarios mínimos generales deberán ser suficientes para satisfacer las necesidades normales de un jefe de familia, en el orden material, social y cultural, y para proveer a la educación obligatoria de los hijos. Los salarios mínimos profesionales se fijarán considerando además, las condiciones de las distintas actividades económicas.
(...)”

Es decir el salario mínimo no puede ser gravado en virtud de que representa de conformidad con la Constitución la cantidad mínima que se necesita para satisfacer las necesidades normales de un jefe de familia, en el orden material, social y cultural y para proveer la educación obligatoria de los hijos “ sería muy extraño e ilógico que la Constitución mexicana garantice un salario mínimo suficiente para poder hacer frente a las exigencias del trabajo y de su familia, pero permitiera al Estado establecer tributos sin tener en cuenta las exigencias mínimas individuales como familiares.”⁵⁰

Así, la exención tributaria se utiliza para dejar fuera de la tributación el salario mínimo y se cumpla con lo que dispone y garantiza la propia Constitución que es que las personas que perciben un salario mínimo puedan satisfacer las necesidades que su familia necesita de tal manera que si se gravará el salario mínimo, sería imposible cumplir con lo que la Constitución dispone, por lo que sería contradictorio.

⁵⁰ Salinas Arrambide, Pedro, La Exención en la Teoría General del Derecho Tributario. Op. Cit. Página.226.

De esta manera la exención tributaria es justificada por causas de equidad, de conveniencia o de política económica, al ser éste un instrumento con el que cuenta el Estado para lograr los fines que la Constitución establece.

B. NO SUJECIÓN.

1. Definición.

Cuando una norma tributaria no incluye a determinados sujetos como obligados del pago de una contribución hablamos de “no sujeción”, es decir que estamos ante la presencia del hecho imponible sin que incluya a algunos sujetos para que contribuyan al gasto público, en consecuencia la obligación no nace para ellos.

Así, la no sujeción podemos considerarla como “aquella figura jurídica que aun realizándose el hecho generador del tributo, éste nunca nace, porque la norma jurídica establece que determinados sujetos no serán contribuyentes,”⁵¹ por lo tanto al no existir el nacimiento de una obligación tributaria no existe liberación del pago de la contribución como sí sería el caso de la exención.

⁵¹ Hernández Salcedo, Ricardo. “Aspectos Conceptuales de la Exención y Otras Figuras Afines.” Revista. Indetec. Número.116. 30 de Junio de 1999. Guadalajara. Jalisco. Página.131.

Al respecto el autor Luis Humberto Delgadillo expresa que “en la no sujeción el hecho generador sí se realiza pero, por disposición de la ley, las personas que lo efectuaron no quedan sujetas al cumplimiento de la obligación, es decir, que a pesar de haber sido realizada la situación jurídica o de hecho prevista por la ley, la obligación no nace porque el sujeto quedó excluido del ámbito personal de aplicación de la norma, es decir, no queda sujeto a la disposición legal.”⁵²

De esta manera la característica de la no sujeción es que **no nace la obligación fiscal**, ya que por virtud de la propia norma se establece que ciertos sujetos no serán contribuyentes, es decir, sujetos del tributo.

2. Fundamento.

El fundamento de la no sujeción lo encontramos en la propia legislación del tributo ya que ella misma va establecer quienes no van a ser sujetos del impuesto y “quedan fuera de la órbita de aplicación del tributo, puesto que no se necesita norma que lo declare.”⁵³

⁵² Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. 5ª. Edición. Editorial. LIMUSA Noriega-Editores. México.2006. Página.134.

⁵³ Washington, Lanziano. Teoría General de la Exención Tributaria. Editorial. Ediciones Depalma. Buenos Aires.1979. Página.228.

Lo anterior en virtud de que una de las características de la no sujeción radica que no necesita de otra disposición legal que no sea la ley creadora del tributo que determine quienes no van hacer sujetos de una contribución.

El legislador es quien determina quienes van a quedar comprendidos en el hecho imponible y quienes se escapan de su margen.

3. Causas de no sujeción.

La causa de la no sujeción, por la que existe, es simplemente la consideración que pudo haber tomado el legislador al momento de establecer la ley tributaria, ya que es quien determina quienes no quedan comprendidos en el hecho imponible y por lo tanto a su juicio no son idóneos de generar la obligación del pago de determinada contribución.

A diferencia de otras figuras jurídicas como la exención en el que su motivo de ser es por razones de equidad, de conveniencia o de política económica y por lo tanto son más necesarias a la que sería el pago de la contribución, en el caso de la no sujeción no ocurre tal característica sino simplemente el legislador considera no tomar en cuenta a determinados contribuyentes para ser sujetos del impuesto.

Al respecto el autor Carmelo Lozano Serrano expresa con relación a la figura jurídica de la no sujeción, “en éstos, que quedan fuera de los presupuestos

de hecho de los tributos, no hay ningún fin público que se quiera alcanzar, ni ninguna proyección particular de los principios de justicia, sino que la de no darse esos criterios materiales no existe tampoco ese deber de contribuir genuino del derecho Tributario.”⁵⁴

Las causas de la no sujeción son las que el legislador a su juicio considera al establecer en ley determinada contribución.

C. CONDONACIÓN.

1. Definición.

La condonación es considerada como “la figura jurídico tributaria que permite al Estado, dado el caso, renunciar legalmente a exigir el cumplimiento de la obligación fiscal, es la condonación, que consiste en la facultad que la ley concede a la autoridad hacendaria para declarar extinguido un crédito fiscal y, en su caso las obligaciones formales con él relacionadas.”⁵⁵

Ahora bien, en nuestro país existen dos tipos de condonación:

1. La condonación de contribuciones y sus accesorios.

⁵⁴ Lozano Serrano, Carmelo. Exenciones tributarias y derechos adquiridos. Editorial. Tecnos. España. 1988. Página.42.

⁵⁵ Rodríguez Lóbató, Raúl. Derecho Fiscal. Op. Cit. Página.177.

2. La condonación de multas.

Ambas son consideradas como “la figura jurídica tributaria en virtud del cual el Estado unilateralmente y discrecionalmente perdona el pago de un crédito fiscal,”⁵⁶ toda vez, que las contribuciones y sus accesorios, así como las multas son considerados créditos fiscales, lo cuales de conformidad con lo que establece el artículo 4 del Código Fiscal de la Federación, son lo siguiente:

“Artículo 4. Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquéllos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

(...)”

2. Fundamento.

El fundamento de la condonación de contribuciones y sus accesorios lo encontramos en el artículo 39 fracción I del Código Fiscal de la federación que a la letra dice:

“Artículo 39. El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

I. Condonar o eximir, total parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago o plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de

⁵⁶ Hernández Salcedo, Ricardo. “Aspectos conceptuales de la exención fiscal y otras figuras afines”. Op. Cit. Página.131.

impedir que se afecte la situación, de algún lugar o región del país una rama de actividad, la producción o venta de productos o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológico, plagas o epidemias.

(...)”

Por lo anterior se desprende que la condonación de contribuciones y sus accesorios la otorga el Poder Ejecutivo Federal y debe ser mediante resoluciones de carácter general, nunca a título particular, porque de ser a título particular se estaría dando un trato preferencial a determinadas personas al respecto el autor Raúl Rodríguez Lobato señala con relación a la condonación de obligaciones fiscales “sólo debe hacerse a título general y nunca particular, ya que esto implicaría un tratamiento desigual para los contribuyentes, con violación del principio de justicia y podría considerarse como un ejercicio caprichoso del poder por parte de la autoridad hacendaria.”⁵⁷

De igual manera señala el artículo 39 fracción I del Código Fiscal de la Federación que la condonación se debe otorgar cuando se haya afectado o se trate de impedir que se afecte algún lugar del país, a una rama de actividad, a la venta de productos, o a la realización de un tipo de actividad, así como de catástrofes derivadas de fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

⁵⁷ Rodríguez Lóbató, Raúl. Derecho Fiscal. Op. Cit. Página. 178.

Por otra parte el fundamento de la condonación de multas lo encontramos en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación que a letra nos dice:

“Artículo 74. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y, en su caso, los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción.

La solicitud de condonación de multas en los términos de este artículo, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece este Código.

La solicitud dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, si así se pide y se garantiza el interés fiscal.

Solo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.”

En el caso de la condonación de multas debe ser a título particular y le corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la facultad discrecional para otorgar la condonación en el que apreciará las circunstancias que pudo haber tenido la autoridad para imponer dicha sanción.

3. Causas de condonación.

Las causas de la condonación de contribuciones y sus accesorios consiste en que el Estado ayude con la carga tributaria cuando se haya afectado o se trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país una rama de actividad, la producción o venta de productos o la realización de

una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológico, plagas o epidemias.

Es decir que la facultad que se le ha otorgado al Poder Ejecutivo de conformidad con el artículo 39 fracción I del Código Fiscal de la Federación debe entenderse tal y como lo expresa el autor Agustín López Padilla “de carácter extraordinaria y urgente, pues solamente ante casos de fuerza mayor, catástrofes, o por cuestiones económicas, se trate de impedir que se afecte una actividad o rama de la economía, o una región o lugar del país, pudiendo el Ejecutivo condonar o eximir total o parcialmente, ya sea porque el fenómeno se presentó y está causando serios efectos en la economía, o se trate de impedir.”⁵⁸ Es decir, lo que se pretende es evitar que se les incremente el daño que se les ocasionó a los contribuyentes por causas de fuerza mayor ajenas a su voluntad y se les perjudique más en su economía, al tener que cumplir con el pago de las contribuciones a que son sujetos, lo que no significa que Ejecutivo pueda establecer exenciones ya que es una facultad que sólo tiene el Congreso de la Unión.

Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Jurisprudencia P/J 30/2002 de la Novena Época publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, página 999 que expresa lo siguiente:

⁵⁸ López Padilla, Agustín. “Análisis teleológico del artículo 39 del Código Fiscal de la Federación y su vinculación con el Decreto Presidencial del 04 de marzo de 2002.” Revista. ARS. IURIS. Número 28. Editorial. Universidad Panamericana. México. 2002. Página. 391.

“Localización:
Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XVI, Julio de 2002
Página: 999
Tesis: P./J. 30/2002
Jurisprudencia
Materia(s): Constitucional

EXENCIONES FISCALES. EL ARTÍCULO 39, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO FACULTA AL EJECUTIVO FEDERAL PARA ESTABLECERLAS.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 73, fracción VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Congreso de la Unión tiene la facultad de imponer, mediante la expedición de leyes, las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto público, y acorde con el artículo 89, fracción I, del mismo Ordenamiento Fundamental, es obligación del Poder Ejecutivo Federal recaudar tales contribuciones en acatamiento a dichas leyes, por lo que cuando el artículo 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación lo faculta para eximir parcial o totalmente del pago de contribuciones y sus accesorios durante un tiempo determinado a algunos contribuyentes, siempre que se presenten situaciones de emergencia y mediante la expedición de resoluciones de carácter general, esa facultad se limita a liberar de pago a dichos contribuyentes, pero no significa que se le conceda la facultad de establecer exenciones fiscales, puesto que el ejercicio de esta facultad corresponde exclusivamente al Poder Legislativo al establecer los tributos.

Controversia constitucional 32/2002. Cámara de Diputados del Congreso de la Unión. 12 de julio de 2002. Once votos. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Pedro Alberto Nava Malagón.

El Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada hoy doce de julio en curso, aprobó, con el número 30/2002, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a doce de julio de dos mil dos.”

Es decir que el Ejecutivo tiene la facultad de condonar siempre y cuando se presenten situaciones de emergencia y mediante resoluciones de carácter general, el autor Adolfo Arrijo Vizcaino al respecto nos dice con relación a dicha facultad que “lo que se pretende es ayudar a quienes han sido víctimas

de algún trastorno o calamidad ajeno a su voluntad, con el objeto de impedir que se cierren fuentes generadoras de empleo y de impuesto.”⁵⁹

Dicha facultad debe estar debidamente motivada, de lo contrario estaríamos ante una facultad arbitraria del Ejecutivo por lo que también se toma en cuenta lo expuesto en la Jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de la Justicia de la Nación P/J29/2002, de la Novena Época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XVI, Julio de 2002, Página 649.

“Localización.
Novena Epoca
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: XVI, Julio de 2002
Tesis: P./J. 29/2002
Página: 649
Materia: Constitucional
Jurisprudencia.

BENEFICIOS FISCALES. EL EJERCICIO DE LA FACULTAD QUE OTORGA AL EJECUTIVO FEDERAL EL ARTÍCULO 39, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DEBE MOTIVARSE DEBIDAMENTE. El artículo 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación faculta al Poder Ejecutivo Federal, entre otros supuestos, para que mediante resoluciones de carácter general libere temporalmente del pago de contribuciones a ciertas regiones o grupos de personas cuando, a causa de fenómenos naturales, económicos o sociales que el órgano legislativo no estuvo en posibilidad de prever o conocer al establecer el tributo, se haya afectado o pueda afectarse la situación económica de alguna región del país, de una rama de actividad, la producción o venta de productos o la realización de una actividad, pero en virtud de que esa facultad otorgada al Poder Ejecutivo no implica la de establecer exenciones en sentido fiscal, ha de concluirse que la determinación que tome de liberar del pago de una contribución y sus accesorios a determinados contribuyentes o regiones, debe justificarse motivándola en alguno de los supuestos mencionados.

⁵⁹ ARRIOJA Vizcaino, Adolfo. Derecho Fiscal. Op. Cit. Página.562.

Precedentes

Controversia constitucional 32/2002. Cámara de Diputados del Congreso de la Unión. 12 de julio de 2002. Once votos. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Pedro Alberto Nava Malagón. El Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada hoy doce de julio en curso, aprobó, con el número 29/2002, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a doce de julio de dos mil dos.”

Desafortunadamente la facultad que tiene el Poder Ejecutivo para condonar el pago de contribuciones y sus accesorios en ocasiones se ejerce de manera indebida y otorga privilegios a determinados contribuyentes sin que exista algún motivo que lo justifique.

Con relación a las causas que se pudiesen considerar para la condonación de multas no existe alguna en específico ya que la otorga la Secretaría de Hacienda y Crédito Público como una facultad discrecional la cual podrá ejercer apreciando las circunstancias que pudo haber tenido la autoridad para imponer dicha sanción, y la misma se concede a título particular.

D. SUBSIDIO.

1. Definición.

Los subsidios cobraron fuerza cuando el Estado como rector de la economía de nuestro país buscó impulsar empresas y actividades que por sí mismas no

se podían emprender, mantener o desarrollar y por lo tanto en el Presupuesto de Egresos destina ciertas partidas para dichos fines.

El subsidio es considerado de manera gramatical como el “socorro, ayuda o auxilio extraordinario de carácter económico.”⁶⁰ Por lo que respecta a su definición jurídica decimos que el subsidio es “un apoyo de carácter económico que el Estado concede a las actividades productivas de los particulares con fines de fomento durante períodos determinados y que se considera como la especie del género denominado subvención,”⁶¹ la asimilación entre estas dos figuras jurídicas radica en que tanto las subvenciones como los subsidios son ayudas de carácter económico.

Por lo anterior podemos considerar que el subsidio es una ayuda económica que el Estado proporciona a favor de personas ocupadas en la producción como resultado de algún plan, programa, práctica que el gobierno haya implementado.

A diferencia de la exención el subsidio se puede establecer por ley, en ejercicio de la facultad reglamentaria que tiene el ejecutivo o a través de contratos que el gobierno puede pactar con determinada persona ya sea pública o privada. Lo que tienen en común es que al ser el subsidio una ayuda económica que el Estado otorga existe una disminución en los

⁶⁰ Diccionario de la Lengua Española. Tomo. II. H-Z. 21ª. Edición. Madrid. 1992. Página.1912.

⁶¹ Diccionario Jurídico Mexicano. Editorial. Porrúa-UNAM. 13ª. Edición. México.1999. Página.3006.

ingresos públicos y de igual forma con las exenciones hay una disminución de los ingresos que pudiese obtener el propio Estado.

2. Fundamento.

El subsidio tiene su fundamento en la Constitución en el artículo 28 en el último párrafo que a la letra dice:

“(...)

Se podrán otorgar subsidios a actividades prioritarias, cuando sean generales, de carácter temporal y no afecten sustancialmente las finanzas de la Nación. El Estado vigilará su aplicación y evaluará los resultados de está.”

De manera el subsidio se puede establecer mediante el acto legislativo y como caso excepcional el titular del Poder Ejecutivo en uso de sus facultades reglamentarias, con fundamento en el artículo 39 fracción III del Código Fiscal de la Federación que señala:

“Artículo 39. El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

(...)

III. Conceder subsidios o estímulos fiscales.”

3. Causas de subsidio.

Las causas del subsidio podemos considerar que son para lograr fines de carácter extrafiscal, ya que al Estado le corresponde la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, tal y como lo

señala el artículo 25 constitucional, el cual debe ser útil para fortalecer la soberanía nacional y su régimen democrático, en el que se utilice al fomento como un instrumento de crecimiento de la economía, del empleo y para lograr una justa distribución del ingreso y de la riqueza. Asimismo, debe permitir el pleno ejercicio de la libertad y dignidad de los individuos, grupos y clases sociales protegidos por la Constitución Federal.

El artículo 25 constitucional establece lo siguiente:

“Artículo 25. Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución.

El Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional y llevará al cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga la Constitución.

Al desarrollo económico nacional concurrirán, con responsabilidad social, el sector público, el sector social y el sector privado, sin menoscabo de otras formas de actividad económica que contribuyan al desarrollo de la Nación.

El sector público tendrá a su cargo, de manera exclusiva, las áreas estratégicas que se señalan en el artículo 28, párrafo cuarto de la Constitución, manteniendo siempre el Gobierno Federal la propiedad y el control sobre los organismos que en su caso se establezcan.

Asimismo podrá participar por sí o con los sectores social y privado, de acuerdo con la ley, para impulsar y organizar las áreas prioritarias del desarrollo.

Bajo criterios de equidad social y productividad se apoyará e impulsará a las empresas de los sectores social y privado de la economía, sujetándolos a las modalidades que dicte el interés público y al uso, en beneficio general, de los recursos productivos, cuidando su conservación y el medio ambiente.

La ley establecerá los mecanismos que faciliten la organización y la expansión de la actividad económica del sector social: de los ejidos, organizaciones de trabajadores, cooperativas, comunidades, empresas que pertenezcan mayoritaria o exclusivamente a los trabajadores y, en general, de todas las formas de organización social para la producción, distribución y consumo de bienes y servicios socialmente necesarios.

La ley alentará y protegerá la actividad económica que realicen los particulares y proveerá las condiciones para el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico nacional, en los términos que establece esta Constitución.”

Al ser por causas extrafiscales, es decir por política económica, la razón de ser del subsidio, al igual que la exención tributaria, se puede utilizar para orientar dirigir, regular y fomentar ciertas actividades o sectores económicos, que permiten encausar sus objetivos con un equilibrio entre la rectoría estatal y las demandas del interés público.

Por lo tanto, el artículo 25 constitucional, constituye el fundamento de los fines extrafiscales en el que aplicado para los subsidios deben reflejarse en la ley, sus exposiciones de motivos, o bien, en cualquiera de sus etapas de formación.

Los fines extrafiscales, son válidos, siempre que estén justificados expresamente por el legislador ya sea en la exposición de motivos, en los dictámenes o en la misma ley, ya que dichos elementos permitirían determinar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de una disposición en materia tributaria.

E. ESTÍMULO FISCAL.

1. Definición.

En la ciencia se ha demostrado que algunos factores externos como el medioambiente, controlan la conducta de las personas, de manera que pueden incidir en su comportamiento.

De alguna manera, el Estado también busca a través del estímulo, que los contribuyentes realicen determinadas conductas que considera benéficas para el país, ya que, como se ha mencionado no solo con la obtención de ingresos a través del establecimiento de contribuciones se satisfacen las necesidades que la sociedad requiere, sino además cuenta con otros instrumentos con los que puede lograr esas finalidades e incluso obtener mayores beneficios.

Es decir, el Estado al ver que determinada conducta del contribuyente va favorecer a la economía del país, buscara que se realice y para ello utilizara la figura jurídica del “estímulo fiscal” como un factor externo que va provocar que se realice la conducta del contribuyente.

Así, el *estímulo* es “el incitamiento para obrar o funcionar”⁶² es decir busca obtener de determinada persona una determinada conducta, por lo que el estímulo en materia fiscal es el “beneficio de carácter económico concedido por la ley fiscal al sujeto pasivo de un impuesto con el objeto de obtener de él ciertos fines de carácter parafiscal.”⁶³

De acuerdo con dicha definición para que exista un estímulo se deben cumplir con los siguientes requisitos:

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

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

c) Un objetivo de carácter parafiscal.”⁶⁴

⁶² Diccionario de la Lengua Española. Tomo. II. H-Z. Op. Cit. Página.914.

⁶³ Diccionario Jurídico Mexicano. Tomo. D-H. Editorial. Porrúa-UNAM. 2ª. Edición. México.1987.Página.1339.

⁶⁴Idem.

De esta manera podemos considerar con dicha definición que **los estímulos fiscales procuran una conducta, una respuesta, un comportamiento, para obtener un objetivo de carácter parafiscal** y por lo cual el Estado se allega de medios necesarios para lograrlo, por ejemplo: bonificaciones, reintegros, reducciones de tasas, disminución de las bases de cálculo, pagos diferidos de las deducciones, inversiones, es decir el estímulo fiscal es **un beneficio económico** que incluye a todos los que se mencionan.

2. Fundamento.

Los estímulos fiscales, como ya se ha señalado, se pueden establecer en ley, o bien el Ejecutivo puede otorgarlos de conformidad con lo que establece el artículo 39 fracción III del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice:

“Artículo 39. El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:
(...)
III. Conceder subsidios o estímulos fiscales.”

El legislador ha otorgado estímulos a los contribuyentes, los cuales están en varias leyes, las cuales establecen en qué consiste el estímulo que se otorga, qué es lo que se va estimular y porqué.

Destaco entre otros estímulo fiscales los que en la Ley de Ingresos de la Federación, determina en el artículo 16, y que se van aplicar para el ejercicio

2007, en el establece a quienes se otorgaran dichos estímulos y en qué consisten.

Por otro lado el Ejecutivo Federal como ya se menciona puede otorgar estímulos fiscal en uso de la facultad que le otorga el artículo 39 fracción III, como ejemplo de ese supuesto, lo encontramos en el decreto que otorgo un estímulo fiscal a los contribuyentes personas físicas o morales del impuesto sobre la renta, que empleen a personas que tengan 65 años de edad o padezcan discapacidad motriz, que para superarla requieran usar permanente prótesis, muletas o sillas de ruedas, mental; auditiva o de lenguaje, en un ochenta por ciento o más de la capacidad normal o tratándose de evidentes, de fecha 06 de marzo de 2007, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 08 de marzo de ese mismo año.

El cual establece lo siguiente:

“FELIPE DE JESÚS CALDERON HINOJOSA, Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, en ejercicio de la facultad que me confiere el artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y con fundamento en los artículo 39 fracción III del Código Fiscal de la Federación y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y (...)

DECRETO

ARTÍCULO PRIMERO.- Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes personas físicas o morales del impuesto sobre la renta, que empleen a personas que se encuentren en alguno de los supuestos siguientes:

- I. Tengan 65 años o más de edad, o
- II. Padezcan discapacidad motriz, que para superarla requieran usar permanentemente prótesis, muletas o sillas de ruedas; mental; auditiva o de lenguaje, en un ochenta por

ciento o más de la capacidad normal o tratándose de invidentes.
(...)”

De esta manera el Legislador y el Ejecutivo en ejercicio de la facultad que le confiere el artículo 39, fracción III, del Código Fiscal de la Federación pueden otorgar estímulos fiscales.

3. Causas de estímulo fiscal.

La causa del estímulo fiscal en primer lugar, es conseguir del sujeto pasivo una determinada conducta y en segundo lugar es obtener de la conducta realizada por ese sujeto, objetivos de carácter parafiscal.

Para saber que significa **parafiscal** nos remitimos a lo que significa el prefijo **para** que es “junto a”⁶⁵, por lo tanto se va considerar que el fin parafiscal es otro fin junto al fin fiscal.

De tal manera que el fin parafiscal no va dejar de buscar el fin fiscal, sino que además de dicho fin va buscar otro que va estar junto a el.

Bajo esa óptica, los estímulos fiscales, además de ser útiles o benéficos para el sujeto pasivo, se emplean como instrumentos de política financiera, económica y social en aras de que el Estado, como rector en el desarrollo

⁶⁵Diccionario de la Lengua Española. Tomo. II. H-Z. Op. Cit. Página.1524.

nacional, impulse, oriente, encauce, aliente o desaliente una o varias actividades o usos sociales, con la condición de que sea objetiva la finalidad perseguida con ellos, no arbitraria ni caprichosa, respetando, además, los principios de justicia fiscal que les resulten aplicables cuando incidan directa o indirectamente en alguno de los elementos esenciales del tributo.

Es aplicable al caso la tesis de jurisprudencia cuyo rubro, texto y datos de identificación se citan enseguida:

“Localización.
Novena Época.
Instancia: Segunda Sala.
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.
Tomo: XXI, mayo de 2005.
Tesis: 2a. L/2005.
Página: 530.

ESTÍMULOS FISCALES. DEBEN RESPETAR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL QUE LES SEAN APLICABLES, CUANDO INCIDAN DIRECTA O INDIRECTAMENTE EN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LA CONTRIBUCIÓN. Los estímulos fiscales, además de ser benéficos para el sujeto pasivo, se emplean como instrumentos de política financiera, económica y social en aras de que el Estado, como rector en el desarrollo nacional, impulse, oriente, encauce, aliente o desaliente algunas actividades o usos sociales, con la condición de que la finalidad perseguida con ellos sea objetiva y no arbitraria ni caprichosa, respetando, asimismo, los principios de justicia fiscal que les sean aplicables cuando incidan en los elementos esenciales de la contribución, como sucede en el impuesto sobre la renta en el que el estímulo puede revestir la forma de deducción que el contribuyente podrá efectuar sobre sus ingresos gravables, una vez cumplidos los requisitos previstos para tal efecto. “

Y por lo tanto en el caso en concreto del estímulo fiscal su motivo es que de la conducta realizada por el contribuyente sus efectos trasciendan del ámbito personal al ámbito social.

Para concluir con este capítulo se incluye un cuadro de estas figuras jurídicas, en el que se observan características de cada una de ellas.

FIGURA JURÍDICA	Fundamento	Autoridad que lo puede otorgar	Finalidad	Razones	Característica
EXENCIÓN	Artículo 28 Constitucional.	Legislador.	Eliminar de la regla de causación a ciertos contribuyentes.	De carácter extrafiscal.	Solo e legislador puede otorgar exenciones.
NO SUJECCIÓN	Ninguno	Legislador.	Ninguno	Ninguna.	Simplemente es la no contemplación del legislador a ciertos sujetos como contribuyentes.
CONDONACIÓN	Artículos 39 fracción I y 74 del Código Fiscal de la Federación.	Ejecutivo Federal o la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.	Perdonar las contribuciones y sus accesorios que ya se causaron.	De carácter extrafiscal	La condonación es a contribuciones y accesorios ya causados.
SUBSIDIO	Artículos 25 y 28 Constitucional, último párrafo y 39 fracción III del Código Fiscal de la Federación.	Legislador y Ejecutivo Federal	Ayudar a determinados sujetos.	De carácter extrafiscal.	El Estado por cuenta del sujeto pasivo de la contribución va cubrir la cantidad de dinero a que esta obligado a pagar el contribuyente.
ESTÍMULO FISCAL.	Artículo 25 Constitucional y el artículo 39 fracción III del Código Fiscal de la Federación.	Legislador y Ejecutivo Federal.	Obtener de los contribuyentes determinada conducta.	De carácter parafiscal.	Con el estímulo se busca del contribuyente determinada conducta que favorezca al Estado.

CAPÍTULO IV ESTIMULO FISCAL QUE SE OTORGA EN MATERIA DE
IMPUESTO AL ACTIVO PARA EL EJERCICIO DE 2007.

A. LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN.

A través de la potestad tributaria el Estado busca obtener los ingresos necesarios para satisfacer la necesidades de la sociedad, sin olvidar que “los ingresos públicos, y en particular los impuestos, están regidos por la Constitución, la Ley de Ingresos de la Federación y por el Código Fiscal de la Federación, así como por leyes individuales de cada impuesto en particular.”⁶⁶

En el caso en concreto, la Ley de Ingresos de la Federación es un acto formal y materialmente legislativo que se emite anualmente a iniciativa del Ejecutivo Federal, de conformidad con el artículo 74 fracción IV, segundo párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que a la letra dice:

“Artículo 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:
(...)
IV. Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.

⁶⁶ Ayala Espino, José. Economía del Sector Público Mexicano. Editorial. Esfinge. México.2001. Página. 257.

El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 8 del mes de septiembre, debiendo comparecer el secretario de despacho correspondiente a da cuenta de los mismos.

La Cámara de Diputados deberá aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre.

(...)"

La Ley de Ingresos de la Federación, como se estableció en el Capítulo I del presente trabajo la debemos entender como "el acto legislativo que determina los ingresos que el Gobierno Federal está autorizado para recaudar en un año determinado."⁶⁷

La Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2007, fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de Diciembre de 2006, el cual contiene un catálogo de contribuciones en el que se describe las cantidades que se estiman, va percibir el Estado provenientes de dichos conceptos, de esta manera en el artículo 1º establece:

"Artículo 1º. En el ejercicio fiscal de 2007, la Federación percibirá los ingresos provenientes de los conceptos y en las cantidades estimadas que a continuación se enumeran:
(...)"

Es decir, que en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2007, se enlistaron los ingresos que puede percibir el Estado, sin embargo no solo enlista los ingresos que puede percibir sino incluso los beneficios que se van a otorgar a los contribuyentes.

⁶⁷ De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Op. Cit. Página.109.

De esta forma, en el artículo 16 fracción XI de la Ley de Ingresos de la Federación se establece un estímulo fiscal consistente en el Impuesto al Activo que se cause durante el ejercicio.

1. Artículo 16 fracción XI de la Ley de Ingresos de la Federación en 2007.

El artículo 16, fracción XI del primer párrafo, de la Ley de Ingresos de la Federación establece lo siguiente:

“Artículo 16

(...)

XI. Se otorga un estímulo fiscal a las personas físicas y morales consistente en el impuesto al activo que se cause durante el ejercicio.

Para estos efectos, el Ejecutivo Federal a más tardar el 31 de enero de 2007, atendiendo a la disponibilidad presupuestal determinará las características de los beneficiarios de dicho estímulo.

(...)”

a. Exposición de Motivos.

El establecimiento del artículo 16 fracción XI de la Ley de Ingresos de la Federación, fue propuesto en la Iniciativa del Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito y Público, como proyecto de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2007, de fecha 18 de diciembre de 2006, el cual fue publicado en la Gaceta Parlamentaria el 27 de diciembre de ese mismo año, el cual establece lo siguiente:

“CÁMARA DE DIPUTADOS

DICTAMEN

México, D.F., a 18 de diciembre de 2006.

DICTAMEN DE LA COMISIÓN DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, CON PROYECTO DE LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2007.

Diciembre 16, 2006

HONORABLE ASAMBLEA

Con fundamento en lo dispuesto por los artículos 71, fracción I; 73, fracción VII y 74, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como por el artículo 7 de la Ley de Planeación, el Ejecutivo Federal sometió a la consideración del H. Congreso de la Unión la Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2007, la cual fue turnada el 5 de diciembre de 2006 a la Comisión de Hacienda y Crédito Público para su estudio, análisis y dictaminación.

Los integrantes de esta Comisión de Hacienda y Crédito Público, con base en las facultades que nos confieren los artículos 39, 45 y demás relativos de la Ley Orgánica del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, así como los artículos 60, 65, 87, 88 y demás aplicables del Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, sometemos a la consideración de esta Honorable Asamblea el dictamen relativo a la Iniciativa de Ley antes citada.

El esfuerzo señalado exigió llevar a cabo diversas consultas y reuniones de trabajo con representantes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Colegios e Instituciones Académicas, Organismos y Cámaras Empresariales, Secretarios de Finanzas de diferentes Entidades Federativas, Presidentes Municipales y diversos sectores interesados en la materia.

Con fundamento en lo dispuesto por los artículos 39, 43, 44, 45 y 48 de la Ley Orgánica del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos y 87 y 88 del Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, dicha Iniciativa fue turnada a esta Comisión de Hacienda y Crédito Público para su análisis, discusión y dictamen.

Esta Comisión tomó en consideración los criterios de política económica y finanzas públicas que presentó el Ejecutivo Federal y los que diversos analistas e instituciones especializados estiman para el ejercicio fiscal 2007.

Esta Dictaminadora que suscribe con base en las facultades señaladas, se abocó al análisis de la Iniciativa de referencia,

procediendo a dictaminarla conforme a su articulado y contenido, realizando para tales efectos, reuniones de trabajo con servidores públicos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, así como con diversos sectores interesados en los temas contemplados en la Iniciativa en dictamen, por lo que con base en los resultados de las deliberaciones y el análisis que realizaron los miembros de esta Comisión de Hacienda y Crédito Público reunidos en pleno, se presenta a esta Honorable Asamblea el siguiente:

DICTAMEN

DESCRIPCIÓN DE LA INICIATIVA

La propuesta de Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2007, estima obtener un total de 2 billones 234 mil 374.7 millones de pesos por concepto de ingresos presupuestales, de éstos el Gobierno Federal recibirá ingresos por 1 billón 489 mil 203 millones de pesos, los ingresos de organismos y empresas son por un monto de 725 mil 171.7 millones de pesos y financiamientos por 20 mil millones de pesos. Asimismo, se estima una Recaudación Federal Participable por 1 billón 257 mil 392.6 millones de pesos; en cuanto al endeudamiento neto interno, se propone autorizar al Ejecutivo Federal un monto hasta por 240 mil millones de pesos.

(...)

Como en años anteriores se proponen diversos estímulos que se aplicarán al ejercicio fiscal 2007, así como eliminar aquéllos que ya cumplieron su objetivo.

(...),⁶⁸

(énfasis añadido).

Es decir que el Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, en la Descripción de la Iniciativa establece como propuesta establecer estímulos fiscales para el ejercicio 2007 como en años anteriores, así como eliminar aquéllos que ya cumplieron con su objetivo.

En consecuencia, en las Consideraciones del Dictamen se estableció:

⁶⁸ Sitio oficial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. www.scjn.gob.mx

“(…)

CONSIDERACIONES DE LA COMISIÓN

(…)

Esta dictaminadora, considera conveniente mantener el estímulo fiscal del impuesto al activo a favor de las personas físicas y morales, en los términos siguientes:

Artículo 16.-..

(…)

XI. Se otorga un estímulo fiscal a las personas físicas y morales consistente en el impuesto al activo que se cause durante el ejercicio. Para estos efectos, el Ejecutivo Federal, a más tardar el 31 de marzo de 2007, atendiendo a la disponibilidad presupuestal determinará las características de los beneficiarios de dicho estímulo.

(…)”⁶⁹

Por lo tanto quien consideró conveniente mantener el estímulo fiscal del Impuesto al Activo, fue la Comisión de Hacienda y Crédito Público.

b. Justificación.

Del Dictamen propuesto por la Comisión de Hacienda y Crédito Público, se desprende que solamente se considero necesario mantener el estímulo fiscal del Impuesto al Activo que se había establecido en años anteriores, sin que se hubiera justificado con mayor precisión.

Solamente en la Revisión del Dictamen de la Comisión de la Hacienda y Crédito Público cambió el término que se le daba al Ejecutivo para determinar las características de los beneficiarios de dicho estímulo que era

⁶⁹ Sitio oficial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. www.scjn.gob.mx.

el 31 de marzo de 2007 por el 31 de enero de 2007 y se establece de la siguiente manera:

“Artículo 16

(...)

XI. Se otorga un estímulo fiscal a las personas físicas y morales consistente en el impuesto al activo que se cause durante el ejercicio.

Para estos efectos, el Ejecutivo Federal a más tardar el 31 de enero de 2007, atendiendo a la disponibilidad presupuestal determinará las características de los beneficiarios de dicho estímulo.

(...)”

c. Impacto en la recaudación.

Para otorgar el estímulo fiscal, los legisladores debieron tomar en consideración el impacto que iba a tener en la recaudación del Impuesto al Activo.

Al respecto el artículo 36 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2006, señala lo siguiente:

“Artículo 36. En el ejercicio fiscal de 2006, toda Iniciativa en materia fiscal, incluyendo aquellas que se presenten para cubrir el Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2007, **deberá incluir en su exposición de motivos el impacto recaudatorio de cada una de las medidas propuestas.**

Asimismo, en cada una de las explicaciones establecidas en dicha exposición de motivos de deberá incluir claramente el artículo del ordenamiento de que se trate en el cuál se llevarían a cabo las reformas.

Toda iniciativa en materia fiscal que envíe el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión observará lo siguiente:

1. Que se otorgue certidumbre jurídica a los contribuyentes;
2. Que el pago de los impuestos sea sencillo y asequible;

3. Que el monto a recaudar sea mayor que el costo de su recaudación y fiscalización, y

4. Que las contribuciones sean estables para las finanzas públicas.

Estas disposiciones deberán incluirse en la exposición de motivos de la Iniciativa, la cuales deberán ser tomadas en cuenta en la elaboración de los dictámenes que emitan las Comisiones respectivas en el Congreso de la Unión. La Ley de Ingresos de la Federación únicamente incluirá las estimaciones de la contribuciones contempladas en las leyes fiscales”

(énfasis añadido)

Por lo tanto en la iniciativa de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2007, debió de haber cumplido con dicho precepto, ya que fue presentada durante el año de 2006, cuando estaba vigente el artículo transcrito, sin embargo en el caso en concreto no se cumplió con dicho precepto, toda vez que de la Iniciativa del Dictamen presentada por la Comisión de Hacienda y Crédito Público no se contempla que se haya analizado el Impacto Recaudatorio.

Por lo tanto existe un incumplimiento a lo dispuesto por dicho precepto, en consecuencia se puede considerar ilegal el estímulo fiscal otorgado.

Ahora bien, establecer el impacto recaudatorio que iba a tener el estímulo fiscal era importante en virtud de que en la Exposición de Motivos de la reforma del Impuesto al Activo vigente hasta el ejercicio fiscal de 2006, hecha por el legislador estableció en la misma lo siguiente:

“(…)

C. LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO

La Ley del Impuesto al Activo entró en vigor a partir del 1 de enero de 1989 y su emisión tuvo por finalidad que todas las empresas en México pagaran un impuesto complementario al impuesto sobre la renta, sobre sus activos, en virtud de que se había venido observando que la mayor parte de las empresas presentaban declaraciones del impuesto sobre la renta sin impuesto a cargo.

Con lo anterior, los contribuyentes que no efectuaran el pago del impuesto sobre la renta se encontrarían sujetos al pago del impuesto al activo, por ser éste un impuesto complementario de aquél.

Además, este impuesto ha cumplido con una función de gran importancia, al permitir hacer más transparente la verdadera capacidad contributiva de los contribuyentes que, en otras circunstancias, no eran susceptibles de ser sujetos del impuesto sobre la renta.

En efecto, antes del establecimiento del impuesto al activo, alrededor del 70% de las empresas reportaban pérdidas fiscales de forma recurrente y, peor aún, por largos periodos, lo que ocasionaba que dejaran de cumplir con su obligación constitucional de contribuir al gasto público, según lo dispone la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Sin embargo, con el establecimiento de este impuesto, se ha notado, a lo largo de su historia, una reducción importante de ese tipo de empresas.

No obstante lo anterior, también **se ha notado un deterioro en el fin perseguido por el impuesto de referencia, a partir de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo declaró inconstitucional, al estimar que se violaba la garantía de equidad tributaria, al no permitir la deducción de ciertas deudas y con la reforma que entró en vigor en 2005, a través de la cual se permitió la deducción de diversas deudas, para determinar la base.**

Aún más, **con la reforma señalada en el párrafo anterior, se provocó una erosión en la base del impuesto, ya que de conformidad con la Ley de Ingresos de la Federación se estimó una recaudación aproximada de 13 mil millones de pesos por este concepto y se espera que para el cierre del ejercicio 2006, sólo se recaudarán 9 mil millones.**

De acuerdo con lo anterior, **el impuesto al activo ha dejado de cumplir con su finalidad primordial debido a la erosión de su base gravable, situación que ha venido acentuándose por la deducción de las deudas contratadas con el sistema financiero y con residentes en el extranjero, lo cual ha traído por consecuencia que los contribuyentes que no tienen a su cargo impuesto sobre la renta, en ocasiones tampoco tengan a su cargo impuesto al activo.**

También, **hay que señalar que los diversos estímulos que se**

han otorgado en esta materia, han reducido notablemente la eficiencia y eficacia de esta contribución, como un medio de control para efectos del impuesto sobre la renta, pues conforme a la información de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores al tercer trimestre de 2006 existe un monto importante por concepto de impuestos diferidos del pasivo de las empresas que cotizan en bolsa.

En este sentido, con el propósito de abreviar el diferimiento del impuesto señalado en el párrafo anterior y de fortalecer y sostener la finalidad que dio origen a la creación del impuesto al activo, se propone a esa Soberanía reformar la Ley del Impuesto al Activo, a efecto de que el cálculo de dicho gravamen se realice únicamente considerando el valor del activo en el ejercicio, sin deducción de las deudas contratadas, con lo cual se estaría atendiendo a la capacidad contributiva, pues se gravarían los activos concurrentes a la obtención de utilidades, criterio reiterado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Adicionalmente, cabe señalar que la reforma que se propone a la vez que salvaguardaría el objeto de creación del impuesto al activo, no vulneraría los principios tributarios consagrados por el artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, puesto que con la misma únicamente se permitiría considerar la capacidad contributiva de los contribuyentes sujetos del impuesto.

Es importante destacar, que la medida propuesta no tiene por objeto elevar la carga fiscal de los contribuyentes, ya que tal medida únicamente tendría por finalidad gravar su capacidad contributiva y evitar prácticas de elusión o evasión fiscales, lo cual traería por consecuencia preservar la finalidad del impuesto al activo al ser un gravamen complementario del impuesto sobre la renta.⁷⁰

(énfasis añadido)

De lo anterior tenemos que el Legislador decidió modificar la Ley del Impuesto al Activo, principalmente por lo siguiente:

1. El **Impuesto al Activo**, fue creado como un **impuesto complementario** del Impuesto sobre la Renta, cuya finalidad radica en obligar a los contribuyentes que busquen erosionar la base de éste último impuesto,

⁷⁰ Sitio oficial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. www.scjn.gob.mx.

contribuyan con una cantidad mínima al gasto público de acuerdo a su real y verdadera capacidad contributiva.

2. Derivado de la declaratoria de inconstitucionalidad hecha por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al no permitir que las Empresas del Sistema Financiero para el cálculo del Impuesto al Activo pudieran deducir sus deudas, el Impuesto al Activo se vio severamente debilitado, ya que los contribuyentes podría deducir ciertas deudas originalmente no contempladas.

3. En consecuencia, con el objeto de reforzar el control del Impuesto al Activo, es que se eliminó la posibilidad de deducir las deudas antes previstas por la Ley, lo cual busca que los contribuyentes no erosionen la base del Impuesto Sobre la Renta y, por ende, contribuyan al gasto público de conformidad con lo establecido por la fracción IV del artículo 31 de la Carta Magna.

4. La recaudación de ingresos por concepto de Impuesto al Activo se disminuyó considerablemente ya que de conformidad con la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2006, se estimaba una recaudación aproximada de 13 mil millones de pesos por este concepto y para el cierre del ejercicio 2006, sólo se recaudó 9 mil millones de pesos lo que representó aproximadamente 4 mil millones de pesos menos de lo que se esperaba.

5. Estableció que los diversos estímulos que se otorgaron en esta materia, han reducido notablemente la eficiencia y eficacia del Impuesto al Activo, como un medio de control para efectos del Impuesto sobre la Renta, pues conforme a la información de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores al tercer trimestre de 2006 existe un monto importante por concepto de impuestos diferidos del pasivo de las empresas que cotizan en bolsa.

Al no haberse establecido el impacto recaudatorio que iba tener el estímulo fiscal contemplado en el artículo 16 fracción XI de la Ley de Ingresos de la Federación, el Legislador tampoco consideró la exposición de motivos que se presentó para la reforma del Impuesto al Activo, que en la misma se estableció la necesidad de hacerlo más eficiente ante el problema de la erosión de su pago y en consecuencia una baja recaudación.

Por lo tanto, se advierte una contradicción del propio legislador, ya que por una lado expresa la necesidad de recaudar mayores ingresos por concepto de Impuesto al Activo a efecto de hacerlo más eficiente, eliminando la posibilidad de deducir las deudas y por otro lado otorga un estímulo fiscal consistente en el monto total del Impuesto al Activo, mismo que no contempló en su exposición de motivos el impacto recaudatorio que iba a tener.

d. Sujetos.

El mencionado precepto establece que el estímulo fiscal consistente en el Impuesto al Activo, va ser otorgado a **personas físicas y personas morales**, y otorga la facultad al Ejecutivo Federal determinar las características de los beneficiarios, atendiendo la disponibilidad presupuestal.

1) Personas físicas.

En el caso de Impuesto al Activo, las personas físicas sujetas del mencionado impuesto son las siguientes:

- Las personas físicas residentes en México que realicen actividades empresariales.
- Las personas físicas residentes en el extranjero que tenga un establecimiento permanente o base fija en el país.
- Las personas físicas residentes en México que otorguen el uso o goce temporal de inmuebles, inclusive los destinados a hospedaje que hayan sido otorgados en administración a un tercero, que se utilicen en la actividad de otro contribuyente del Impuesto al Activo.

- Las personas físicas residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país que otorguen el uso o goce temporal de bienes muebles o inmuebles, inclusive los destinados a hospedaje que hayan sido otorgados en administración a un tercero, que se utilicen en la actividad de otro contribuyente del Impuesto al Activo; o los que mantengan inventarios en el país para ser transformados o que ya hubieran sido transformados por algún contribuyente del Impuesto al Activo.

Por lo tanto el estímulo fiscal, en el artículo 16 fracción XI, de la Ley de Ingresos de la Federación va dirigido a todas las personas físicas del Impuesto al Activo.

2) Personas morales.

Por persona moral debemos entender que son grupos de individuos que persiguen una finalidad lícita y que el derecho les da calidad de personas como conjunto para que puedan alcanzar sus fines bajo el control del marco jurídico.

En el caso del Impuesto al Activo las personas morales sujetas de le mencionado impuesto son las siguientes:

- Las personas morales residentes en México.

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

- Las personas morales residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país que otorguen el uso o goce temporal de bienes muebles o inmuebles, inclusive los destinados a hospedaje que hayan sido otorgados en administración a un tercero, que se utilicen en la actividad de otro contribuyente del Impuesto al Activo; o los que mantengan inventarios en el país para ser transformados o que ya hubieran sido transformados por algún contribuyente del Impuesto al Activo.

Por lo tanto el estímulo fiscal esta dirigido las mencionadas personas morales que son sujetos del Impuesto al Activo.

B. DECRETO QUE SEÑALA LAS CARACTERÍSTICAS DE LOS BENEFICIARIOS DEL ESTIMULO FISCAL POR IMPUESTO AL ACTIVO EN 2007.

1. Fundamento de su emisión.

El Ejecutivo Federal en el Decreto que se publico en el Diario Oficial de la Federación el 20 de febrero de 2007, establece:

“FELIPE DE JESÚS CALDERÓN HINOJOSA, Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, en ejercicio de la facultad que me confiere el artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y con fundamento en los artículos 16, fracción XI, de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2007 y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
(...)”

De esta forma, el fundamento de la emisión del decreto fue de conformidad con lo que establece el artículo 89 fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 16 fracción XI, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2007 y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Es importante resaltar que el artículo 89 fracción I, de la Constitución consagra la facultad reglamentaria del Presidente de la República, el cual a la letra dice:

“Artículo 89. Las facultades y obligaciones del Presidente de la República, son las siguientes:

I. Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia;
(...)”

El precepto transcrito implica, “en lograr “la exacta observancia”, o sea, el puntual y cabal cumplimiento de las leyes que dicte dicho Congreso”⁷¹, lo cual el Ejecutivo, al parecer llevó a cabo, sin embargo es importante aclarar que dicha facultad reglamentaria solo la puede ejercer en el ámbito

⁷¹ Burgoa Orihuela, Ignacio. Derecho Constitucional Mexicano. 9ª. Edición. Editorial. Porrúa, S.A. de C.V. México.1998. Página.783.

administrativo, “no puede desempeñarse en relación con leyes que no sean de contenido material administrativo, es decir, que no se refieran a los diferentes ramos de la administración pública estrictamente considerada.”⁷²

2. Justificación.

La justificación del Decreto se encuentra en su Considerando que a la letra dice:

“CONSIDERANDO

Que es política del Gobierno Federal establecer mecanismos que fortalezcan el crecimiento de los pequeños contribuyentes con el fin de acrecentar la inversión en activos productivos y con ello la creación de fuentes de empleo;

Que la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2007 prevé en su artículo 16, fracción XI, el otorgamiento de un estímulo fiscal para personas físicas y morales, consistente en el monto total del impuesto al activo que se cause en el ejercicio fiscal de 2007 y que el Ejecutivo Federal, a más tardar el 31 de enero de 2007, determinará las características de los beneficiarios de dicho estímulo, atendiendo a la disponibilidad presupuestaria;

Que a efecto de dar cumplimiento a lo dispuesto en la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2007 y de apoyar el crecimiento de contribuyentes de baja capacidad contributiva y administrativa, el Ejecutivo Federal a mi cargo estima conveniente que el estímulo fiscal en materia de impuesto al activo se otorgue, al igual que en el 2006, a los contribuyentes personas físicas y morales cuyos ingresos totales derivados de actividades empresariales y por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, no hubieran excedido en el ejercicio inmediato anterior de cuatro millones de pesos, y

Que la medida señalada en el considerando anterior no implica un desequilibrio financiero para hacer frente a los requerimientos de gasto aprobados en el Presupuesto de Egresos de la Federación para este ejercicio fiscal, ya que su impacto está considerado en el monto del impuesto al activo que se estima recaudar conforme a lo previsto en la citada Ley de Ingresos de la Federación, he tenido a bien expedir el siguiente (...).”

⁷² Ibidem. Página.784.

De la transcripción se desprende que, la finalidad del Decreto fue para fortalecer el crecimiento de pequeños contribuyentes, con la finalidad de acrecentar la inversión en activos productivos y la creación de fuentes de empleo.

De esta manera se analiza la justificación del Decreto de la siguiente manera:

a. Crecimiento de pequeños contribuyentes.

Al considerar que el estímulo otorgado es como un mecanismo para el crecimiento de pequeños contribuyentes, el mismo se entiende que va dirigido a los contribuyentes que tienen una baja capacidad contributiva, con el fin de facilitar su crecimiento.

Entendemos a pequeños contribuyentes exclusivamente a los que señala el artículo 137 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual se refiere a las personas físicas que realicen actividades empresariales, que únicamente enajenen bienes o presten servicios, al público general, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial y los intereses obtenidos en el año anterior, no hubieran excedido de la cantidad de \$2, 000,000.00 (Dos millones de pesos 00/100 M/N).

Sin embargo el estímulo fiscal va dirigido a contribuyentes personas físicas y morales cuyos ingresos totales derivados de actividades empresariales y por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, no hubieran excedido en el ejercicio inmediato anterior de \$4,000,000.00 (Cuatro millones de pesos 00/100 M.N.), por lo tanto el estímulo no sólo se dirige a los pequeños contribuyentes sino incluye a otro tipo de contribuyentes y que el Ejecutivo no describe en la exposición de motivos, en consecuencia es un acto contradictorio.

Aunado, que los efectos de este estímulo pueden ser contrarios, es decir al otorgarles un estímulo fiscal a los pequeños contribuyentes por el monto total del Impuesto al Activo que se cause en este ejercicio, puede alentar a que existan en nuestro país más contribuyentes pequeños, sin que quieran crecer, en virtud de los beneficios que les ocasiona estará bajo este régimen.

b. Inversión en activos productivos.

Se desprende que al otorgar el estímulo fiscal en materia de Impuesto al Activo dirigido a los pequeños contribuyentes, es para que en consecuencia puedan obtener mayores recursos que le permitan continuar invirtiendo en activos que le generen riqueza.

c. Creación de fuentes de trabajo.

Dentro de las finalidades del estímulo otorgado es la creación de fuentes de trabajo, es decir que las personas que van a resultar beneficiadas del mencionado estímulo van a generar fuentes de empleo.

Dicha finalidad es importante, si se toma en cuenta que con la creación de empleos es posible combatir la pobreza que existe en nuestro país, entre otros problemas que la sociedad reclama ya que se ha llegado argumentar que *“las familias en la que uno de sus integrantes trabaja de tiempo completo tienen muchas veces más probabilidades de salir de la pobreza que las familias desempleadas.”*⁷³

Sin embargo también es cierto que muchas ocasiones el generar fuentes de empleo no resuelve los problemas económicos de las familias y en consecuencia el de nuestro país, pues en ocasiones los ingresos que se perciben por dicho empleo, no son suficientes para satisfacer las necesidades personales y de la familia.

Es decir el Estado debe de analizar qué tipo de empleos se pueden crear y que efectos secundarios va tener en la economía de nuestro país, lo cual no acontece en el Decreto en estudio.

⁷³ William, Mc. Eachern. Microeconomía. 6a. Edición. Trad. De José Luis Núñez Herrejón. Editorial. Thomson. México.2004. Página.395.

3. Naturaleza jurídica.

El estímulo fiscal en materia de Impuesto al Activo para el ejercicio fiscal de 2007, en realidad no es un estímulo sino una exención, por lo siguiente:

No lo podemos considerar en realidad como un estímulo fiscal ya que tanto el Legislador como el Ejecutivo, no establecieron qué era lo que se iba estimular, qué conducta que realizan los beneficiarios de dicho estímulo es importante para la economía de nuestro país y en consecuencia el Estado se vea en la necesidad de estimularla, para que se continúe realizando.

Sin embargo, si lo podemos considerar como una exención ya que al ser el monto total del Impuesto al Activo, en realidad el Estado liberó del pago de dicha contribución a ciertos contribuyentes, en consecuencia declaró no obligadas al pago del tributo a una categoría de personas, que estaban comprendidas entre los sujetos pasivos de dicho impuesto.

Además los beneficiarios del estímulo otorgado, se les puede considerar como causantes exentos, de acuerdo con la definición del concepto establecida por la siguiente jurisprudencia que a la letra establece lo siguiente:

“Localización:
Octava Época.
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
LXXII, Diciembre de 1993.
Página: 25
Tesis: 2ª. /J.27/93
Jurisprudencia

IMPUESTOS, CAUSANTES DE Y CAUSANTES EXENTOS, CONCEPTO. Causante es la personas física o moral que, de acuerdo con las leyes tributarias se ve obligada al pago de la prestación determinada a favor del Fisco; esa obligación deriva de que se encuentra dentro de la hipótesis o situación señalada en la ley, eso es, cuando se realiza el hecho generador del crédito. No causante, lógicamente es la persona física o moral cuya situación no coincide con la que la ley señala como fuente de un crédito o prestación fiscal. Sujeto exento es la persona física o moral cuya situación legal normalmente tiene la calidad de causante, pero que no esta obligado a enterar el crédito tributario, por encontrarse en condiciones de privilegio o franquicia.”

Lo anterior en virtud de que los sujetos beneficiarios del estímulo fiscal son quienes tienen activos y por lo tanto se encuentran en la hipótesis o situación señalada en la ley como hecho generador por lo tanto son causantes, sin embargo están exentos por virtud del Decreto en estudio, ya que el mismo los libero de la obligación de enterar el Impuesto al Activo, otorgando en consecuencia un privilegio indebido.

4. Disponibilidad presupuestal.

Al establecer el Legislador que atendiendo a la disponibilidad presupuestal el Ejecutivo Federal, era quien iba a determinar las características de los beneficiarios del estímulo de conformidad con lo que establece el artículo 16 fracción XI, de la Ley de Ingresos de la Federación, en consecuencia así lo expresa el Ejecutivo Federal en el Decreto en estudio. Por lo tanto, el Ejecutivo Federal, debió haber considerado los requerimientos de gastos aprobados en el Presupuesto de Egresos de la Federación para este ejercicio.

Hablar de disponibilidad presupuestal implica que el Ejecutivo Federal debió haber tomado en cuenta los gastos fiscales, que se iban a llevar a cabo para este ejercicio fiscal, los cuales se estimaron en la Iniciativa de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2007 de fecha 05 de diciembre de 2006, misma que él presentó a la Cámara de Diputados y que fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 2006 en el que se estableció lo siguiente:

“Se estima que las disposiciones fiscales relativas a las tasas diferenciadas, exenciones, subsidios y créditos fiscales, condonaciones, facilidades, estímulos, deducciones autorizadas, tratamientos y regímenes especiales que en materia tributaria se aplican a nivel federal, representan un gasto fiscal para 2007 equivalente a 5.38 por ciento del PIB, del cual el 36.1 por ciento corresponde al impuesto al valor agregado: el 34.8 por ciento al impuesto sobre la renta empresarial y el 23.4 por ciento al impuesto sobre la renta de personas físicas. Por otra parte, los

impuestos especiales y los estímulos fiscales, en su conjunto, representan el 5.7 por ciento del total de gastos fiscales.”⁷⁴

El Ejecutivo, al determinar los contribuyentes que iban a ser beneficiados del estímulo fiscal, implicó un gasto contemplado en el Presupuesto de Egresos de la Federación, sin embargo de conformidad con el Decreto no se les recaudó el pago por concepto de Impuesto al Activo, ya que la declaración que tenían que presentar los sujetos beneficiados del estímulo la iban a declarar en ceros, tal y como se expresa en el Artículo Primero, en el segundo párrafo del Decreto que otorga estímulos fiscales en materia de Impuesto al Activo, para el ejercicio 2007 que a la letra dice:

“ARTÍCULO PRIMERO.

(..)

Los contribuyentes a que se refiere este artículo deberán cumplir con las obligaciones formales previstas en la Ley del Impuesto al Activo, debiendo calcular en la declaración del ejercicio el impuesto que les hubiera correspondido en el mismo de no haber estado exceptuados del pago, anotando “cero” en el renglón a pagar. “

Por lo tanto existe una erogación por parte del Estado, y no existe ingreso alguno por parte del Estado.

⁷⁴ Sitio oficial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. www.scjn.gob.mx.

5. Discrecionalidad.

En el artículo 16 fracción XI, de la Ley de Ingresos de la Federación, se estableció con precisión que el Ejecutivo Federal era quien iba a determinar atendiendo la disponibilidad presupuestal, las características de los beneficiarios del mencionado estímulo fiscal.

Por lo tanto, dicho precepto dejó a discreción del Ejecutivo Federal determinar quienes serían los sujetos del estímulo fiscal en materia de Impuesto al Activo para el ejercicio de 2007, en otras palabras el legislador le otorgó un amplio campo de apreciación para determinar libremente quienes iban a ser los beneficiarios del estímulo, a esto doctrinalmente se denomina facultad discrecional.

El autor Miguel Acosta Romero en su obra “Teoría General del Derecho Administrativo” establece que la facultad discrecional “consiste en la facultad que tienen los órganos del Estado para determinar, su actuación o abstención y, deciden actuar, qué limite le darán a su actuación, y cuál será el contenido de la misma; es la libre apreciación que se le da al órgano de la Administración Pública, con vistas a la oportunidad, la necesidad, la técnica, la equidad, o razones determinadas, que puede apreciar circunstancialmente en cada caso, todo ello, con los límites consignados en la ley.”⁷⁵

⁷⁵ Acosta Romero, Miguel Ángel. Teoría General del Derecho Administrativo. 16ª. Edición. Editorial. Porrúa. México.2002.Página.1109.

Como se puede advertir la facultad discrecional es aquella otorgada a una autoridad administrativa, mediante la cual puede decidir, a su arbitrio, lo que considere correcto en una determinada situación, pero siempre ajustándose al orden jurídico aplicable.

El “acto discrecional, en consecuencia, es el que se emite de acuerdo, o usando esa facultad.

De la anterior definición, se desprende los siguientes elementos:

1. Como parte de la competencia del órgano administrativo, la ley (tanto desde el punto de vista formal, como material), debe ser siempre la que la otorgue.
2. Sus límites son los que la propia ley señala a la autoridad.
3. Su objeto, es que, dentro de esos límites, se pueda apreciar por parte del funcionario, una serie de circunstancias que van desde el decidir si se actúa, o no, hasta señalar el límite de esa actuación.”⁷⁶

⁷⁶ Ibidem. Páginas.1109 y 1110.

De esta manera el Ejecutivo Federal en cumplimiento de lo dispuesto por el artículo 16 fracción XI, de la Ley de Ingresos de la Federación, como se ha establecido determinó quiénes iban a ser los beneficiarios del estímulo, por lo tanto el Ejecutivo emitió un acto discrecional.

Así también, el autor Gabino Fraga, en su obra “Derecho Administrativo” señala que “el acto discrecional tiene lugar cuando la ley deja a la Administración un poder libre de apreciación para decidir si debe obrar o abstenerse o en qué momento debe obrar o cómo debe obrar o en fin qué contenido a dar su actuación. Por lo general, de los términos mismos que use la ley podrá deducirse si ella concede a las autoridades una facultad discrecional. Así, normalmente, cuando la ley use términos que no sean imperativos sino permisivos o facultativos se estará frente al otorgamiento de un poder discrecional. Igual cosa ocurrirá en todos aquellos casos en que la ley deje a la autoridad libertad de decidir su actuación por consideraciones principalmente de carácter subjetivo tales como las de conveniencia, necesidad, equidad, razonabilidad, suficiencia, exigencia del interés u orden público, etc, lo mismo que cuando en la ley se prevean dos o más posibles actuaciones en un mismo caso y no se imponga ninguna de ellas con carácter obligatorio.”⁷⁷

⁷⁷ Fraga, Gabino. Derecho Administrativo. 44ª. Edición. Editorial. Porrúa, S.A. de C.V. México.2004. Páginas. 231 y 232.

Sin embargo la facultad discrecional que se le otorga a la autoridad administrativa en ocasiones no la ejerce de manera correcta y en consecuencia actúa arbitrariamente es decir, “no parte de una ley, ni busca, generalmente, la satisfacción de necesidades de interés colectivo, sino la satisfacción de un interés propio; y además puede ser expresión de su capricho o del buen humor o mal humor que, en un momento dado, observe el detentador del poder.”⁷⁸

Para que la autoridad administrativa a quien se le otorgó la facultad discrecional no la ejerza de manera arbitraria, es indispensable que este subordinado al artículo 16 constitucional, ya que es un acto de autoridad.

El artículo 16 constitucional, en su primer párrafo establece lo siguiente:

“Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.
(...)”

Del precepto transcrito, se desprende que el acto de autoridad debe ser por escrito, emitido por autoridad competente, fundado, motivado, en consecuencia el acto discrecional al ser un acto de autoridad, debe cumplir con los requisitos que señala el precepto constitucional.

⁷⁸ Acosta Romero, Miguel Ángel. Teoría General del Derecho Administrativo. Op. Cit. Página.1112.

Emitido por la autoridad competente. Es decir que la facultad discrecional se debe otorgar al funcionario competente para que emita el acto.

Fundamentación. La fundamentación para la emisión del acto discrecional es importante y son los preceptos que sirvan de base para ello.

Motivación. La motivación consiste en que el acto discrecional debe “expresar los antecedentes, orígenes y causas que precedieron y dieron lugar al acto discrecional, es decir, que lo motivaron; y esa motivación debe ser también expresada en el propio acto y los motivos deben darse en la realidad práctico-jurídica, no simplemente manifestados a priori por la autoridad”⁷⁹

Por escrito. El acto discrecional debe ser manifestado por escrito.

El Decreto que emitió el Ejecutivo Federal en cumplimiento de lo dispuesto por el artículo 16 fracción XI de la Ley de Ingresos de la Federación, debió cumplir con todos los requisitos que se señalan en el artículo 16, primer párrafo de la Constitución al ser un acto discrecional por parte del Presidente de la República.

Sin embargo, se puede advertir que el mencionado acto no cumple con dichos requisitos toda vez que lo que se estableció en el artículo 16 fracción

⁷⁹ Idem.

XI, no es un estímulo fiscal sino una exención, en virtud de que no se desprendió en la exposición de motivos de dicho precepto, que era lo que se pretendía estimular, sino solamente se liberó del pago de dicha contribución a determinados sujetos, en consecuencia la autoridad competente para otorgarlo era el propio Legislador.

Por otra parte el Ejecutivo Federal, tampoco señala la motivación que tuvo para determinar a los beneficiarios del estímulo fiscal, es decir no expuso las razones objetivas que pudo haber considerado para determinarlos, sino consideraciones subjetivas como lo es considerar apoyar al Pequeños Contribuyentes, es decir se refirió a cuestiones subjetivas se dirigió a determinados contribuyentes del Impuesto la Activo.

6. Razón de un ingreso para efectos de ISR.

Podemos considerar que el motivo que pudo haber tenido el estímulo fiscal en materia de Impuesto al Activo, mismo que se materializo en el Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 de febrero de 2007, fue en razón de obtener mayores ingresos para efectos de Impuesto Sobre la Renta.

El Impuesto al Activo es un impuesto complementario del Impuesto sobre la Renta, ya que se ha establecido en el Capítulo II del presente trabajo que el Impuesto al Activo fue creado como una contribución de control respecto del

Impuesto sobre la Renta, la cual busca que todos aquellos contribuyentes que no pagaran éste último tributo, si contribuyeran mediante el pago del primero.

De esta manera, si los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, realizaban prácticas elusivas para su no pago, mediante el Impuesto al Activo, dichos contribuyentes estarán obligados a contribuir al gasto público mediante el pago de dicha contribución.

Sin embargo, si el Impuesto sobre la Renta resulta ser mayor que el Impuesto al Activo, el contribuyente estará obligado a pagar el primero al haber sido mayor que el Impuesto al Activo.

Además es importante considerar que el Impuesto al Activo ha tenido una finalidad extrafiscal, ya que se ha constituido como un impuesto de control para combatir la evasión y elusión fiscales y principalmente estimular la eficiencia empresarial de los contribuyentes.

Se mencionó en el Capítulo I que la exposición de motivos de la Iniciativa del Ejecutivo Federal de 1989 determinó la razón fundamental del por qué es un impuesto complementario del Impuesto sobre la Renta, el cual se transcribe a continuación:

“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 los activos netos, respectivamente, pudiendo también acreditarse contra el nuevo impuesto en los tres ejercicios siguientes, con lo cual se logra que los contribuyentes del impuesto sobre la renta que por este gravamen hubieran pagado o paguen una cantidad cuando menos igual al nuevo impuesto que resulte a su cargo, no vean incrementada su carga impositiva.”.

Por lo anterior, la complementariedad con el Impuesto sobre la Renta radica en esencia en el acreditamiento que existe entre este impuesto y el Impuesto al Activo previsto en el artículo 9º de la Ley del Impuesto al Activo que a la letra establece:

“Artículo 9. 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.
(...)”

Es decir, el impuesto que se pagará será el que resulte mayor entre ambos impuestos, según se muestra en el siguiente ejemplo:

	CASO 1	CASO 2
IMPAC DEL EJERCICIO	\$5,000,000.00	\$5,000,000.00
ACREDITAMIENTO DEL ISR (-)	\$4,000,000.00	\$8,000,000.00
IMPUESTO A PAGAR (=)	\$1,000,000.00	0

Nótese que en el caso “1” el total del Impuesto al Activo del ejercicio es de \$5,000,000.00 en consecuencia es mayor que el total del Impuesto Sobre la Renta del ejercicio el cual es de \$4,000,000.00, por lo que se tendría que pagar una cantidad adicional de \$1,000,000.00 por concepto de Impuesto al Activo; por el contrario, en el caso “2” el total del Impuesto al Activo es de \$5,000,000.00 y fue menor al total del Impuesto Sobre la Renta del ejercicio que es de \$8,000,000.00, por lo que no habría cantidad alguna a pagar por concepto del Impuesto al Activo, sin embargo si tendría que pagar Impuesto sobre la Renta por haber resultado mayor que el Impuesto al Activo.

Ahora bien aplicando lo dispuesto en el Decreto que otorga el estímulo fiscal en materia de Impuesto al Activo, las personas físicas beneficiadas por dicho estímulo no pagaran Impuesto al Activo sin embargo sí pagaran Impuesto sobre la Renta, e incluso no habría manera que el sujeto pasivo pudiese acreditar el Impuesto al Activo al Impuesto sobre la Renta o viceversa.

De esta manera podemos considerar que el estímulo puede ser para efectos de obtener ingresos por Impuesto sobre la Renta o bien puede resultar que se obtengan menores ingresos por concepto de dicho impuesto.

7. Sujetos.

El Decreto mediante el cual el Ejecutivo Federal otorga el estímulo fiscal publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 de febrero de 2007, en su artículo primero señala lo siguiente:

“ARTÍCULO PRIMERO.- Para los efectos del artículo 16, fracción XI, de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2007, durante dicho año, los beneficiarios del estímulo fiscal a que se refiere el citado artículo, serán los contribuyentes personas físicas y morales cuyos ingresos totales en el ejercicio fiscal de 2006, derivados de actividades empresariales y por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes que se utilicen en las actividades de otro contribuyente del impuesto al activo, no hubieran excedido de \$4'000,000.00 (cuatro millones de pesos 00/100 M.N.).”

Por lo tanto los sujetos que se van a beneficiar del estímulo fiscal señalado por el artículo 16 fracción XI de la Ley de Ingresos de la Federación, de conformidad con lo que establece el Decreto son:

- Las personas físicas cuyos ingresos totales en el ejercicio de 2006 derivado de actividades empresariales no hubieran excedido de \$4'000,000.00 (Cuatro millones de pesos 00/100 M.N.).

- Las personas morales cuyos ingresos totales en el ejercicio de 2006 derivado de actividades empresariales no hubieran excedido de \$4'000,000.00 (Cuatro millones de pesos 00/100 M.N.).

- Las personas físicas cuyos ingresos totales en el ejercicio de 2006 derivado del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes que se utilicen en las actividades de otro contribuyente del Impuesto al Activo, de actividades empresariales no hubieran excedido de \$4'000,000.00 (Cuatro millones de pesos 00/100 M .N.).

- Las personas morales cuyos ingresos totales en el ejercicio de 2006 derivado del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes que se utilicen en las actividades de otro contribuyente del Impuesto al Activo, de actividades empresariales no hubieran excedido de \$4'000,000.00 (cuatro millones de pesos 00/100 M .N.).

Bajo esos supuestos, el estímulo fiscal otorgado, viola a mi consideración la garantía de equidad consagrada en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que se realiza una distinción injustificada entre contribuyentes del Impuesto al Activo al otorgar el estímulo fiscal por lo siguiente:

1. Establecer que sólo los beneficiarios del estímulo, son los contribuyentes personas físicas y morales que realicen actividades empresariales y otorguen del uso o goce temporal de bienes que se utilicen en las actividades de otro contribuyente del Impuesto al Activo, sin considerar que existen otro otros grupos de contribuyentes que se encuentran bajo el mismo supuesto.

2. Al tomar en cuenta para el otorgamiento del estímulo los ingresos totales en el ejercicio fiscal de 2006, derivados de actividades empresariales y por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes que se utilicen en las actividades de otro contribuyente del Impuesto al Activo, no hubieran excedido de \$4'000,000.00 (Cuatro millones de pesos 00/100 M.N.), sin razonar esta cantidad.

Es injustificada dicha distinción ya que el Ejecutivo Federal no expresa una razón jurídica y razonable para establecer la misma, ya que en la exposición de motivos del Decreto así como de la Ley de Ingresos de la Federación no señalaron la causa del mismo, qué circunstancias objetivas consideraron para otorgar dicho estímulo fiscal considerando que la otorgó respecto de las actividades realizadas por los contribuyentes y de los ingresos totales del ejercicio inmediato anterior, requisitos necesarios para que se otorgue el estímulo fiscal.

Por lo tanto en mi opinión existe violación al principio de generalidad y equidad consagrada en nuestra Constitución.

Existe violación al principio de generalidad, en virtud de que como ya se expuso en el capítulo I del presente trabajo, dicho principio en materia tributaria significa la aplicación de la ley sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma

establece, sin embargo el Ejecutivo Federal no aplica el estímulo a todas las personas que son sujetas del Impuesto al Activo, sino solo a determinadas.

Por otra parte existe violación a la garantía de equidad tributaria, ya que la misma implica dar un trato igual a aquéllos contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias frente a una misma hipótesis de causación establecida en ley y desigual a quienes guardan una situación de desigualdad en dichos términos.

En palabras más sencillas equidad “se refiere a que se debe dar trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.”⁸⁰

En el caso en concreto, el criterio que tomó el Ejecutivo Federal para determinar los beneficiarios del estímulo fiscal, es contraria a lo que establece dicho principio, en la medida en que sin razón alguna que lo justifique en la exposición de motivos del Decreto que otorga el estímulo y del artículo 16 fracción XI de la Ley de Ingresos de la Federación, otorga un trato distinto a personas que se encuentran en igualdad de circunstancias y por esto les exige el pago de la contribución a las demás que no reunieron las características que estableció al ser ambas contribuyentes del Impuesto al Activo.

⁸⁰ Sánchez Miranda, Arnulfo. Estrategias Financieras de los Impuestos. 2ª Edición. Editorial. Gasca-Sicco. México. 2000. Página. 13.

Aunado lo anterior, el Ejecutivo Federal consideró que por el simple hecho de que hayan obtenido cierto monto de ingresos en el ejercicio de 2006 iban a ser beneficiarios del estímulo, lo que resulta incongruente, si se observa que la Ley del Impuesto al Activo señala como objeto del Impuesto al Activo la tenencia de activos, sin que exista un precepto que grave a los ingresos.

Derivado de ello, el Ejecutivo dispuso en el Decreto que otorgó el estímulo fiscal en materia de Impuesto al Activo para el ejercicio de 2007, que del universo de contribuyentes del Impuesto al Activo, unos pagarían el Impuesto y otros no, estableciendo una distinción injustificada entre contribuyentes.

La distinción radica en que sólo toma en cuenta que por el hecho de que en el ejercicio fiscal de 2006, los ingresos totales de las personas físicas y morales hayan excedido o no el monto de \$4, 000,000.00 (Cuatro millones de pesos 00/100 M.N.).

Otra distinción radica en las actividades que realicen las personas físicas y morales, ya que solamente considera las actividades empresariales y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes que se utilicen en las actividades de otro contribuyente del Impuesto al Activo para el otorgamiento del estímulo fiscal y las demás actividades no las toma en cuenta.

Por lo tanto el Ejecutivo al otorgar el estímulo fiscal, hace una clasificación o distinción entre contribuyentes del Impuesto al Activo de la siguiente manera:

- Contribuyentes personas físicas y morales cuyo monto de ingresos en el ejercicio fiscal de 2006 no hayan superado los \$4, 000,000.00 (Cuatro millones de pesos 00/100 M.N.) y se dediquen a las actividades empresariales o al otorgamiento del uso o goce temporal de bienes que se utilicen en las actividades de otro contribuyente del Impuesto al Activo.

- Contribuyentes personas físicas y morales cuyo monto de ingresos en el ejercicio fiscal de 2006 hayan superado los \$4, 000,000.00 (Cuatro millones de pesos 00/100 M.N.) y que no se dediquen a las actividades empresariales o al otorgamiento del uso o goce temporal de bienes que se utilicen en las actividades de otro contribuyente del Impuesto al Activo.

Por lo tanto dicha distinción ocasiona una violación al principio de equidad tributaria, siendo aplicable la siguiente tesis de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

“Localización:
Novena Época.
Instancia: Primera Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXII, página 672
Tesis: 1ª./J.136/2005

VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 2º.-A, FRACCIÓN I, INCISO C), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL OTORGAR UN TRATAMIENTO DIFERENCIADO A QUIENES ENAJENAN AGUA NO GASEOSA NI COMPUESTA, CUYA PRESENTACIÓN SEA EN ENVASES MAYORES DE DIEZ LITROS, EN RELACIÓN CON QUIENES LO HACEN EN ENVASES MENORES DE ESE VOLUMEN, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004). La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que conforme al principio de equidad tributaria consignado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los contribuyentes que se encuentran dentro del mismo supuesto de causación deben tributar en idénticas condiciones, por lo que cuando se establezca una exención o un trato privilegiado, ya sea en la exposición de motivos de la ley respectiva o en el proceso legislativo correspondiente, deben expresarse las razones particulares por las cuales se estimó necesaria tal distinción, a fin de que el órgano jurisdiccional esté en aptitud de valorarlo, lo que también puede hacer del contenido de los propios preceptos, cuando de ellos derive con toda claridad la justificación del trato privilegiado. En ese tenor, si de la exposición de motivos que originó la reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado publicada en el Diario Oficial de la Federación el 21 de noviembre de 1991, y del procedimiento legislativo correspondiente, no se advierten elementos que justifiquen objetivamente el tratamiento diferenciado que prevé el artículo 2º.-A, fracción I, inciso c), del citado ordenamiento, vigente para el año 2004, es indudable que éste viola el citado principio constitucional al gravar con la tasa del 0% la enajenación de agua no gaseosa, ni compuesta cuando su presentación sea en envases mayores de diez litros, mientras que la propia ley grava con la tasa general del 15% la enajenación de dicho líquido cuando su presentación sea en envases menores de ese volumen.

Tesis de jurisprudencia 103/2000. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del diez de noviembre del año dos mil.”

De la jurisprudencia transcrita aplicable por analogía al estímulo fiscal que se otorgó, se desprende que la clasificación de contribuyentes que se hizo, debió haberse encontrado debidamente justificada en la exposición de motivos o en el proceso de creación, sin que en ninguno de ellos se haya establecido.

Es decir no se señaló la causa por la cual se utilizó determinado criterio que ocasiona distinción entre contribuyente de un mismo impuesto.

De la misma manera el estímulo fiscal viola el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que como se ha establecido dicho principio esta vinculado con la medición o reconocimiento de la auténtica capacidad contributiva de los sujetos.

Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la siguiente tesis de jurisprudencia expresa con relación al principio de proporcionalidad lo siguiente:

“Localización:
Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
III, marzo de 1996
Página 437
Jurisprudencia

IMPUESTO, CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el objeto del tributo establecido por el Estado, guarde relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, entendido ésta que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias

tributarias son medias den función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el objeto del impuesto y la unidad de medida (capacidad contributiva) a la que se aplica la tasa de la obligación. (16).- S.C.J.N. IX Época, T:III; Pleno, marzo 1996, p. 437.”

De lo anterior se desprende que para que se obedezca lo dispuesto por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y las contribuciones se establezcan respetando el principio de proporcionalidad es necesario que el legislador diseñe una norma que vincule estrechamente el objeto y la base, para que al ocurrir el hecho generador de la obligación fiscal, se cuantifique ésta mediante la determinación de una base gravable consistente con el objeto del impuesto.

En el caso en concreto el criterio que aplicó el Ejecutivo Federal para otorgar el estímulo fiscal considera el monto total de los ingresos que se hubieran obtenido en el ejercicio de 2006 y que éstos no fueran superiores a 4, 000,000.00 (Cuatro Millones de Pesos 00/100 M.N.) va en contra del principio de proporcionalidad, ya que el objeto del Impuesto al Activo es gravar el activo, por lo tanto es evidente que no debería influir al momento de calcularse el mencionado impuesto, los ingresos que hayan obtenido los contribuyentes en el ejercicio fiscal anterior.

Es decir, el monto de ingresos que tengan los contribuyentes es un elemento ajeno al objeto del tributo, lo que implica que al estar condicionado el pago del Impuesto al Activo a los ingresos que se tengan en el ejercicio inmediato

anterior, no se está respetando el principio de proporcionalidad tributaria, puesto que, lejos de estar atendiendo al verdadera capacidad contributiva, con base en el valor de los activos del particular, se están tomando en cuenta elementos ajenos al impuesto.

Por lo tanto, por qué la obtención de cierta cantidad de ingresos, fue necesaria para el otorgamiento del estímulo fiscal, si se ha determinado que el Impuesto al Activo es un Impuesto Federal que grava la tenencia de activos, sin distinguir para la causación del impuesto el monto de los ingresos que tenga el sujeto pasivo.

La violación del principio de proporcionalidad, se puede demostrar con el siguiente ejemplo:

Sujetos	Hecho Generador	Ingresos totales en el ejercicio inmediato anterior.	Resultado
1	Tenencia de Activos.	\$4, 000,000.00 (cuatro millones de pesos).	Sin pago de Impuesto al Activo aplicando el estímulo fiscal.
2	Tenencia de Activos.	\$4, 000,001.00 (cuatro millones, un pesos).	Pago de Impuesto al Activo.

Del anterior ejemplo se desprende que existen dos contribuyentes que se encuentran dentro de la hipótesis normativa, ambos tienen ingresos en el ejercicio de 2006, a uno se le libera de pago por el estímulo fiscal que se otorgó ya que sus ingresos totales fueron iguales a \$4,000,000.00 y al otro se le obliga a pagar el Impuesto al Activo, sólo porque de las operaciones derivadas de la propia ley, resultó que el monto de sus ingresos totales fueron mayor de \$4,000,000.00, lo cual, como se puede observar no existe justificación.

“Dicho en términos simples: si una ley fiscal no es proporcional y equitativa en todos sus contenidos, es ella en tales condiciones específicos, la que se convierte en inconstitucional.”⁸¹

Por lo tanto, el estímulo fiscal que se otorgó a determinados contribuyentes, es contrario a las garantías de generalidad, equidad y proporcionalidad consagradas en nuestra Carta Magna.

8. Obligaciones.

No obstante que con el estímulo fiscal en materia de Impuesto al Activo se liberó del pago de dicho tributo el contribuyente tiene que cumplir con las

⁸¹ 10. Diep Diep, Daniel. El tributo y la Constitución. Editorial. PAC. S.A. de C. V. México.1999. Página.45.

obligaciones formales del Impuesto al Activo tal y como se desprende del segundo párrafo del primer artículo del Decreto en estudio que a la letra señala:

“ARTÍCULO PRIMERO.

(..)

Los contribuyentes a que se refiere este artículo deberán cumplir con las obligaciones formales previstas en la Ley del Impuesto al Activo, debiendo calcular en la declaración del ejercicio el impuesto que les hubiera correspondido en el mismo de no haber estado exceptuados del pago, anotando “cero” en el renglón a pagar. “

Es decir, que el contribuyente tiene la obligación de calcular en la declaración del ejercicio el impuesto que le hubiera correspondido en el mismo de no haber estado exceptuados del pago, anotando “cero” en el renglón a pagar.

De esta manera al contribuyente aún cuando se le liberó de la obligación tributaria más importante que consiste en dar la cantidad que tiene que enterar al fisco por concepto de Impuesto al Activo, es decir efectuar el pago correspondiente, tiene que cumplir con otra obligación la cual para algunos autores es considerada como una obligación secundaria.

CONCLUSIONES.

PRIMERO. La potestad tributaria implica tanto la facultad que tiene el Estado a través del Poder Legislativo para establecer contribuciones, como la facultad para establecer exenciones respetando los principios tributarios que consagra el artículo 31 fracción IV, de nuestra Carta Magna.

SEGUNDO. Al crearse el Impuesto al Activo a finales de 1988 como un impuesto complementario del Impuesto sobre la Renta con la finalidad de que se regularizara el cumplimiento del pago de dicho impuesto e incluso el Estado busca obtener mayores ingresos, es decir el Impuesto al Activo tiene una finalidad de carácter extrafiscal.

TERCERO. A partir de 1995, el Estado ha expedido decretos en los que libera el pago del Impuesto al Activo a ciertos contribuyentes que reúnan las características que el propio decreto señala, los cuales en su mayoría han sido con fundamento en el artículo 39 fracción I, en ejercicio de la facultad del Ejecutivo para eximir contribuciones.

CUARTO. Es importante distinguir entre la exención y otras figuras jurídicas de esta manera:

- a) La distinción entre la exención y la facultad de eximir radica en que la exención la puede establecer solamente el Legislador mientras que la facultad de eximir es exclusiva del Poder Ejecutivo.

- b) Por otro lado la no sujeción y la exención tampoco son análogos ya que en la no sujeción no es necesario que exista otra norma tributaria que determine quienes no van a ser contribuyentes de un impuesto sino simplemente el legislador no los contempla, mientras que en la exención es necesario establecer en una norma quienes van a quedar exentos del pago del impuesto.

- c) La distinción entre el subsidio y la exención consiste en que el subsidio implica un flujo de dinero entre el ingreso que se percibe del contribuyente y la ayuda que el Estado le otorga, mientras que en la exención no existe ese flujo de dinero ya que el Estado simplemente no percibe ingresos del contribuyente.

- d) La distinción entre el estímulo fiscal y la exención radica en que en el estímulo fiscal se busca una conducta del contribuyente que trascienda del ámbito personal al social, mientras que en la exención son por razones de equidad, conveniencia y política económica.

QUINTO. Finalmente, la distinción entre el subsidio y el estímulo fiscal consiste en que el subsidio busca ayudar a ciertos contribuyentes sin que su finalidad sea esperar de él determinada conducta, lo que si se pretende con el estímulo.

SEXTO. La Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio de 2007 en el artículo 16 fracción XI, otorgó un estímulo fiscal, consistente en el monto total del Impuesto al Activo, lo que implica en sí, una exención ya que ha liberado del pago de la contribución a ciertos contribuyentes, dejando al Ejecutivo la responsabilidad de determinar las características de los beneficiarios de dicho estímulo.

SÉPTIMO. El decreto que determinó las características de los beneficiarios del estímulo fiscal en materia de Impuesto al Activo, en esta ocasión se fundamentó en el artículo 89 fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en cumplimiento a los dispuesto al artículo 16 fracción XI, de la Ley de Ingresos de la Federación, lo que representa un hecho inédito que el propio legislador le haya otorgado una facultad discrecional al Ejecutivo Federal para determinar quienes iban a ser los beneficiarios del estímulo fiscal que el propio legislador estableció.

OCTAVO. Al ser en realidad una exención tributaria, la naturaleza jurídica del estímulo fiscal que se otorgó en materia de Impuesto al Activo, el legislador era la autoridad competente para determinar los beneficiarios de dicho

estímulo, ya que el Poder Legislativo es quien tiene la potestad tributaria, la cual no solo implica la facultad de establecer contribuciones sino también la de establecer exenciones.

NOVENO. La facultad discrecional, al ser un acto de autoridad debe someterse a lo que dispone el artículo 16 primer párrafo de nuestra constitución, de lo contrario es inconstitucional, tal es el caso del estímulo fiscal que se otorgó en materia de Impuesto al Activo en el que no se fundamentó ni motivo debidamente.

DÉCIMO. El estímulo que se otorgó va en contra del objeto del Impuesto al Activo ya que toma en consideración el monto total de los ingresos del ejercicio inmediato anterior, lo que ocasiona que no se tome en cuenta, la verdadera capacidad contributiva del contribuyente con relación al objeto de dicho impuesto.

DÉCIMO PRIMERO. El estímulo fiscal motivo de éste trabajo, no señala el impacto recaudatorio que iba a tener con relación al Impuesto al Activo, lo que implica que sea ilegal, ya que no cumplió con lo dispuesto en el artículo 36, de la Ley de Ingresos de la Federación disposición que era vigente al momento de establecerse dicho estímulo.

DÉCIMO SEGUNDO. El legislador al otorgar el estímulo fiscal desconoce lo que buscó en la última reforma del Impuesto al Activo, que consiste en

hacerlo más eficaz, recaudando más ingresos por concepto de dicho impuesto, en consecuencia es incongruente el estímulo fiscal con la exposición de motivos del impuesto.

DÉCIMO TERCERO. El estímulo fiscal en materia de Impuesto al Activo para el ejercicio de 2007, al no estar debidamente fundado y motivado, con base en los principios tributarios es arbitrario y en consecuencia no tiene razón de ser ya que va en contra de la finalidad del Estado como rector de la economía de nuestro país.

DÉCIMO CUARTO. El Estado al emplear figuras jurídicas tales como la exención, condonación, subsidio y estímulo fiscal, debe hacerlo de manera adecuada con respeto a los principios tributarios consagrados en el artículo 31 fracción IV, de la Constitución, de lo contrario ocasionaría un sistema tributario ineficaz provocando un alto costo político, social y jurídico al país, que realmente redundaría en detrimento de la imagen de las instituciones y consecuentemente desalienta el ánimo del contribuyente de cumplir cabalmente con sus obligaciones

BIBLIOGRAFÍA.

A) LIBROS.

1. ACOSTA ROMERO, Miguel Ángel. Teoría General del Derecho Administrativo. 16ª. Edición. Editorial. Porrúa, S .A. de C.V. México.2002. Página.1112.
2. ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. Derecho Fiscal. 18ª. Edición. Editorial. Themis. S.A. de C.V. México. 2004.
3. AYALA ESPINO, José. Economía del Sector Público Mexicano. Editorial. Esfinge. México. 2001.
4. BARRÓN MORALES, Alejandro. Estudio Práctico de la Ley del Impuesto al Activo. 12ª. Edición. Editorial. Porrúa, S.A. de C.V. México.2002.
5. BURGOA ORIHUELA, Ignacio. Derecho Constitucional Mexicano.9ª. Edición. Editorial. Porrúa, S.A. de C.V. México.1998.
6. BURGOA ORIHUELA, Ignacio. Garantías Individuales. 37ª. Edición. Editorial. Porrúa, S.A. de C.V. México.2004.
7. DE LA CUEVA, Arturo. Derecho Fiscal. 2ª. Edición. Editorial. Porrúa, S.A. de C.V. México. 2003.
8. DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario.5ª. Edición. Editorial. Noriega Editores Limusa. México. 2006.
9. DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano.19ª. Edición. Editorial. Porrúa, S.A. de C.V. México.2001.
10. DIEP DIEP, Daniel. El tributo y la Constitución. Editorial. PAC. S.A. de C. V. México.1999.
11. FRAGA, Gabino. Derecho Administrativo. 44ª. Edición. Editorial. Porrúa, S.A. de C.V. México.1998.
12. FLORES ZAVALA, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas.34ª. Edición. Editorial. Porrúa. México.2004.
13. GARZA SERVANDO, J. Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano. Tomo II. México.
14. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. La exención tributaria. Editorial. COLEX. Madrid. 1990.

15. LOZANO SERRANO, Carmelo. Exenciones tributarias y derechos adquiridos. Editorial. Tecnos. España.1988.
16. MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario. 17ª. Edición. Editorial. Porrúa, S.A. de C.V. México. 2004.
17. MARTINEZ ALFARO, Jorge. Teoría de las Obligaciones.7ª. Edición. Editorial. Porrúa, S.A. de C.V.México.2000.
18. ORRANTIA ARELLANO, Fernando. Las Facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal.2ª. Edición. Editorial. Porrúa, S.A de C.V. México.2001.
19. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal.2ª. Edición. Editorial. Oxford University Press, México S.A. de C.V. México.1998.
20. SALINAS ARRAMBIDE, Pedro. La exención en la Teoría General del Derecho Tributario. Colección de Estudios Jurídicos. Volumen XII. Editorial. Tribunal Fiscal de la Federación. México.1990.
21. SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. 2ª. Edición. Editorial. Porrúa, S. A. de C.V. México.2001.
22. SÁNCHEZ MIRANDA, Arnulfo. Estrategias Financieras de los Impuestos.2ª Edición. Editorial. Gasca- Sicco. México.2000.
23. WASHINGTON Lanziano. Teoría General de la Exención Tributaria. Editorial. Ediciones Depalma. Buenos Aires.1972.
24. WILLIAM, Mc. Eachern. Microeconomía. 6a. Edición. Trad. De José Luis Núñez Herrejón. Editorial. Thomsón. México.2004.

B) DICCIONARIOS.

1. Carrasco Iriarte, Hugo. Diccionario Jurídico Temático. Segunda Serie. "Derecho Fiscal". Primera Parte. Volumen 2. A-J. 2ª. Edición. Editorial. University Oxford Press S.A. de C.V. México. 2002.
2. Diccionario Jurídico Mexicano. Tomo D-H. Instituto de Investigaciones Jurídicas. 2ª. Edición.1987. Editorial. Porrúa-UNAM. México.1987.
3. Diccionario Jurídico Mexicano. Tomo I-O. Instituto de Investigaciones Jurídicas. 15ª. Edición. Editorial. Porrúa-UNAM. México.2001.

4. Diccionario Jurídico Mexicano. Tomo P-Z. Instituto de Investigaciones Jurídicas.13ª. Edición. Editorial. Porrúa-UNAM. México.1999.

5. Diccionario de la Lengua Española. Tomo I. A-G. 21ª. Edición. Madrid. 1992.

6. Diccionario de la Lengua Española. Tomo II. H-Z. 21ª. Edición. Madrid.1992.

7. Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano. Tomo A-C. Instituto de Investigaciones Jurídicas. 12ª. Edición. Editorial. Porrúa-UNAM. México 1998.

C) LEGISLACIÓN.

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

2. Código Fiscal de la Federación.

3. Ley de Ingresos de la Federación.

4. Ley del Impuesto sobre la Renta.

5. Ley del Impuesto al Activo.

6. Ley del Impuesto al Valor Agregado.

7. Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo.

D) HEMEROGRAFÍA.

1. Gaceta Parlamentaria. H. Congreso de la Unión. Cámara de Diputados. "Primera Lectura del Dictamen de la Nueva Ley del Impuesto al Activo de las Empresas." México, Distrito Federal a 21 de Diciembre de 1988.

2. Gaceta Parlamentaria. H. Congreso de la Unión. Cámara de Diputados. "Debate del Impuesto al Activo Neto de las Empresas." México, Distrito Federal a 22 de Diciembre de 1988.

3. Hernández Salcedo, Ricardo. "Marco Constitucional de la Exención Tributaria." Revista Indetec. Número 115. Marzo-Abril. México, Guadalajara Jalisco. 1999.

4. Hernández Salcedo, Ricardo. "Aspectos Conceptuales de la Exención y otras Figuras Afines" Revista Indetec. Número.116. Junio. México, Guadalajara Jalisco. 1999.

5. López Padilla, Agustín. "Análisis teleológico del artículo 39 del Código Fiscal de la Federación y su vinculación con el Decreto Presidencial de 04 de marzo de 2002." Revista. ARS IURIS. Número 28. Editorial. Universidad Panamericana. México.2002

E) INTERNET.

Sitio Oficial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación www.scjn.gob.mx

Sitio Oficial de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público www.schp.gob.mx

Sitio Oficial del Diario Oficial de la Federación www.dof.gob.mx