

CENTRO DE INVESTIGACIÓN Y DOCENCIA ECONÓMICAS, A.C.



LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS REFORMAS DE 2007
A LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO

TESINA

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE

LICENCIADA EN DERECHO

PRESENTA

DIANA IMELDA CASTILLO RUIZ

DIRECTORA DE LA TESINA: NORA MORALES RODRÍGUEZ

MÉXICO, D. F. MAYO 2008

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO I.- ANTECEDENTES.....	4
CAPÍTULO II.- MARCO TEÓRICO.....	8
2.1. BREVE TEORÍA DEL IMPUESTO.....	8
2.2. ELEMENTOS DEL IMPUESTO AL ACTIVO.....	9
2.2.1. Sujetos.....	9
2.2.2. Objeto.....	9
2.2.3. Base.....	10
2.2.4. Tasa.....	11
2.2.5. Época de Pago.....	11
2.3. NATURALEZA DEL IMPUESTO AL ACTIVO.....	12
2.3.1. Carácter Complementario del Impuesto.....	12
2.3.2. Carácter Patrimonial del Impuesto.....	13
2.3.3. Efectos Económicos de los Impuestos Patrimoniales.....	15
2.4. LAS REFORMAS DE 2007 A LA LEY.....	17
CAPÍTULO III.- LA REFORMA DE 2007 Y LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA FISCAL.....	22
3.1. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD.....	22
3.2. EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.....	24
3.3. EL PRINCIPIO DE EQUIDAD.....	31
3.4. EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA.....	36
3.5. EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD.....	39
CONCLUSIONES.....	47
BIBLIOGRAFÍA.....	51
ANEXO.....	53

A Dios por acompañarme siempre y llenar mi vida de bendiciones.

*A mis padres por la oportunidad de existir, por darme un gran ejemplo a seguir,
por su amor y apoyo que me han permitido alcanzar todos mis sueños.*

*A mis hermanos por confiar en mí, por ser mi inspiración, por
las valiosas lecciones y por impulsarme a seguir adelante siempre.*

*A mis abuelos por todas sus enseñanzas, consejos, cariño y oraciones, y sobre todo
por marcar la diferencia que hoy me abre las puertas a posibilidades infinitas.*

*A Miguel por apoyarme en cada momento, por las palabras de aliento, la infinita
paciencia, el conocimiento y los desvelos compartidos y por ser parte de mi vida.*

*A Ada, Erika, Alfredo, Ever, Mónica, Frida y Laura por ser una extensión de mi
familia en esta enorme ciudad y por compartir conmigo esta y tantas otras aventuras.*

*A mi asesora Nora Morales, a Daniel de la Parra y a Gustavo Fondevila por su gran
disposición, apoyo y ayuda; sin los cuales este proyecto no hubiera sido posible.*

*A mis amigos, compañeros, profesores y a todos los que de alguna
forma contribuyeron a la realización de este trabajo.*

INTRODUCCIÓN.

Uno de los fines principales del Estado es la satisfacción de las necesidades colectivas. Para cumplir con este objetivo se requiere de recursos económicos. Dichos recursos pueden provenir de diversos orígenes; sin embargo, una de las fuentes más importantes es la recaudación de impuestos a cargo de los contribuyentes. El fundamento legal para que el Estado tenga la facultad de imponer contribuciones a los ciudadanos deriva del Artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), el cual establece:

31. Son obligaciones de los mexicanos:

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

Esta disposición constitucional contiene no sólo el fundamento para que el Estado pueda imponer contribuciones, sino también los principios fundamentales en materia tributaria que son: legalidad, irretroactividad, proporcionalidad y equidad. Estos principios representan tanto límites para el Estado como garantías para los gobernados.

Ahora bien, en México existe también el principio de Supremacía Constitucional; es decir, la CPEUM es la Ley Suprema de la Nación y no puede existir nada por encima de ella. En estrecha relación con este principio se encuentra el de constitucionalidad, el cual establece que todas las leyes tienen su fundamento en la CPEUM. Esto significa que para que una ley tenga validez, debe ajustarse a lo dispuesto en el texto constitucional.

De lo anterior se desprende que toda ley debe apegarse a los principios consagrados en la CPEUM. La Ley del Impuesto al Activo (LIA) como parte integrante del ordenamiento jurídico mexicano, no puede ser la excepción. Sin embargo, las recientes

reformas a la mencionada ley han generado gran controversia pues se cuestiona su constitucionalidad.

Dichas reformas entraron en vigor el 1° de enero de 2007 y, entre las principales modificaciones se encuentran: la reforma al artículo 2 en la que se reduce la tasa del impuesto a un 1.25% y, la derogación del artículo 5 con la cual se elimina la deducción de deudas para la determinación de la base del impuesto. Con esto, las mencionadas reformas provocan un incremento en la base del impuesto, lo cual ha causado descontento entre los contribuyentes pues se grava una parte sustancial del capital.

Con dichas reformas, el Estado logra aumentar la recaudación de manera importante, lo cual le permitirá sufragar los gastos públicos. Sin embargo, es posible que también existan consecuencias económicas desfavorables. Probablemente dichas reformas desincentiven la inversión, provoquen la fuga de capitales y la disminución de las actividades productivas de los contribuyentes. Esto debido a que al absorberse una parte importante del capital, el fisco impide que se genere más riqueza.

En virtud de lo anterior, se considera fundamental determinar si las reformas que entraron en vigor el primero de enero de 2007 tienen validez. La presente investigación tiene como objetivo demostrar que las modificaciones a la LIA de 2007 son inconstitucionales pues contravienen los principios de proporcionalidad, equidad, seguridad jurídica e irretroactividad consagrados en la CPEUM.

Para realizar dicho objetivo se analizará la naturaleza y el funcionamiento del Impuesto al Activo, para lo cual se estudiará la ley, la jurisprudencia y la doctrina referente al tema. Asimismo, se revisarán los criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) y de los doctrinarios al definir los principios de proporcionalidad, equidad, seguridad jurídica e irretroactividad, establecidos en la Constitución. Finalmente, se

establecerá la relación entre ambos y se determinará la constitucionalidad o inconstitucionalidad de las reformas a la LIA.

Para cumplir con los fines de esta investigación este trabajo se encuentra dividido en tres capítulos. Se iniciará por estudiar los antecedentes del impuesto y las inconsistencias que ha mostrado desde su entrada en vigor (**I. Antecedentes**). Después se establecerá el marco teórico de este trabajo y se estudiará la naturaleza y los elementos del impuesto. Asimismo, se mostrarán las reformas que se realizaron a la Ley en 2007 (**II. Marco Teórico**). Posteriormente, se analizarán dichas reformas en relación con los principios constitucionales en materia fiscal para determinar la constitucionalidad de las reformas (**III. Las reformas de 2007 y los Principios Constitucionales en Materia Fiscal**). Finalmente, se presentarán las conclusiones a las que conlleve esta investigación, esperando demostrar la inconstitucionalidad de las reformas de 2007 a la LIA. Expuesto lo anterior, sólo queda iniciar con el desarrollo de esta investigación.

CAPÍTULO I.- ANTECEDENTES.

El primero de enero de 1989 entró en vigor la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas. En principio, dicha ley tenía por objeto gravar la tenencia de los activos de las empresas. Sin embargo, la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados decidió incluir a las personas que, sin ser empresas, otorgarán a éstas el uso o goce de bienes para ser utilizados en la actividad empresarial. Asimismo, se incluyeron las asociaciones o sociedades civiles que realizaran actividades mercantiles.¹

Este impuesto fue concebido como un impuesto complementario al Impuesto Sobre la Renta. Pretendía generar ingresos adicionales para el erario federal y regularizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de las empresas.² La base gravable del impuesto que se consideró fue el valor promedio del activo en el ejercicio, disminuido con el valor promedio de algunas deudas. A dicha base se le aplicaría la tasa del 2%.

La Ley contenía sólo diez artículos y cinco transitorios que no eran del todo claros y que no contemplaron las diversas situaciones que se les presentarían a los contribuyentes. Por esta razón, el 30 de marzo de 1989 se publicó el Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, con la finalidad de aclarar los puntos imprecisos de la Ley y la de proporcionar los elementos necesarios para el adecuado y oportuno cumplimiento de las obligaciones. Sin embargo esto no fue suficiente, por lo que las autoridades fiscales tuvieron que emitir nuevos criterios y disposiciones a través de la Resolución Miscelánea

¹ Alejandro Barrón Morales. Estudio Práctico de la Ley del Impuesto al Activo. Ediciones Fiscales ISEF. México. 2003. p. 21.

² En dicha época, más del 70% de las Empresas en México presentaban declaraciones en ceros, por lo que se hizo necesario poner un impuesto mínimo. (Carlos Sellerier Carbajal. *Análisis de los Impuestos sobre la Renta y al Activo*. Themis. México. 1991).

para 1989. Dicha Resolución Miscelánea modificaba sustancialmente el contenido de la Ley por lo que se creó un ambiente de inseguridad jurídica para el contribuyente.

De lo anterior se puede desprender que desde el nacimiento del impuesto han existido serias deficiencias y lagunas que han atentado contra las garantías constitucionales de los contribuyentes. En este caso en particular, se aprecia una clara violación a la garantía de seguridad jurídica de los ciudadanos debido a la vaguedad e imprecisión de la Ley y a la alteración de la misma por la Resolución Miscelánea de 1989.

En un nuevo intento por subsanar las deficiencias de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, el 28 de diciembre de 1989 se publicaron en el Diario Oficial de la Federación nuevas modificaciones a la mencionada Ley. Éstas tuvieron por objeto incorporar a la Ley todas las disposiciones que se habían emitido a través del Reglamento y de la Resolución Miscelánea, así como cambiar la denominación de la Ley. A partir del primero de enero de 1990 la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas se transformó en la LIA. Este cambio obedeció a que se incorporaron nuevos contribuyentes del impuesto, tales como las personas morales, independientemente de que realizaran actividades empresariales o no.³

De igual forma, es importante señalar que desde la entrada en vigor del Impuesto se interpusieron diversos juicios de amparo solicitando que se decretara la inconstitucionalidad del mismo.⁴ Sin embargo, dichos amparos fueron resueltos en última instancia por la SCJN declarando siempre la constitucionalidad del impuesto. No fue sino hasta el 6 de abril de 1995 que el Pleno de la SCJN adoptó un criterio contrario y, mediante

³ Este cambio estuvo relacionado con la incorporación al título II de la LISR de las personas morales con fines lucrativos que con motivo de la reforma no cubrieron los requisitos para seguir siéndolo.

⁴ Miguel de Jesús Alvarado Esquivel menciona que hasta la fecha, el Impuesto al Activo "...tiene la marca nacional del número de demandas de amparo en su contra, no obstante su relativa juventud". (Miguel de Jesús Alvarado Esquivel *¿Debe suprimirse el Impuesto al Activo? En Conceptos de Reforma Fiscal*. Gabriela Ríos Granados. Instituto de Investigaciones Jurídicas. México. 2002. p. 15).

cinco diferentes tesis aisladas que no integraron jurisprudencia, declaró la inconstitucionalidad del impuesto por violar los principios de proporcionalidad y equidad tributaria.

El 22 de febrero de 1996 el Pleno de la SCJN declaró jurisprudencialmente la inconstitucionalidad de los Impuestos al Activo de las Empresas y al Activo mediante las tesis de jurisprudencia 10/1996 y 11/1996. Dichas tesis establecen la inconstitucionalidad del Impuesto al Activo por violar el principio de equidad tributaria al exentar del pago de dichos tributos a las empresas que componen el sistema financiero.

Después de esta resolución, era evidente que cualquiera que se amparara contra la LIA obtendría la protección de las leyes mexicanas. Por esta razón, se consideró que era necesario que las empresas del sistema financiero estuvieran obligadas al pago del Impuesto al Activo. Fue así que el 26 de marzo de 1996, el Poder Ejecutivo remitió al Congreso de la Unión la iniciativa de “Ley que modifica a las diversas de los Impuestos sobre la Renta, al Activo, Especial sobre Producción y Servicios y Federal de Derechos”, misma que fue publicada el 10 de mayo de 1996 en el Diario Oficial de la Federación.

Las reformas sobresalientes que se hicieron en materia de Impuesto al Activo fueron las relativas a incluir como contribuyentes a las empresas del sector financiero, solamente por el activo no afecto a intermediación financiera. Asimismo, se precisó qué se considera como activo no afecto a intermediación financiera. Además, se definió la forma para determinar el monto original de la inversión de inmuebles, por parte de las personas físicas que otorguen el uso o goce temporal de los mismos, que se utilicen por otro contribuyente del impuesto.

Los intentos por corregir los defectos de la LIA son evidentes. Sin embargo, Miguel de Jesús Alvarado Esquivel afirma que debido a que las reformas hechas al Impuesto al

Activo han tenido un fin meramente recaudatorio, no han podido corregirse los defectos del mismo, observables desde su implementación y evidenciados con su atropellada aplicación.⁵

Desde la entrada en vigor de la LIA se han puesto en riesgo diversos principios constitucionales, tales como el principio de seguridad jurídica y el de equidad. Se piensa que las reformas de 2007 no son la excepción, por lo que en el capítulo IV se intentará esclarecer si las recientes reformas a la Ley han transgredido los principios contenidos en la CPEUM.

⁵ Alvarado Esquivel. *Op cit.* p. 13.

CAPÍTULO II.- MARCO TEÓRICO.

2.1. BREVE TEORÍA DEL IMPUESTO.

Impuesto se define como la

“obligación coactiva y sin contraprestación, de efectuar una transmisión de valores económicos (casi siempre en dinero) a favor del Estado, y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en una ley, siendo fijadas las condiciones de la prestación en forma autoritaria y unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria.”⁶

Asimismo, el artículo 2, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, establece que el impuesto es “una contribución establecida en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma.”

De estos conceptos se desprende el principio de legalidad, el cual establece que no hay tributo sin una ley que previamente lo establezca (*nullum tributum sine lege*). Como se expresa en las definiciones de impuesto, para que haya una contribución tiene que existir antes una ley que la determine. Sin embargo, no basta un acto legislativo para cumplir con este principio. La SCJN ha sostenido que es necesario que los elementos esenciales y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no haya lugar para arbitrariedades por parte del Estado⁷.

Los elementos esenciales del impuesto a los que se hace referencia son: sujeto, objeto, base, tasa y época de pago.⁸ Con base en dichos elementos, se estudiará el Impuesto al Activo.

⁶ Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas. México. 1989.

⁷ Quinta Época. Segunda Sala. Semanario Judicial de la Federación. Tomo CIII. Tesis Aislada. Página 1671. Materia Constitucional, Administrativa.

⁸ Adolfo Ernesto Arrijo Vizcaíno. *Derecho Fiscal*. Themis. México. 2005.

2.2. ELEMENTOS DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

2.2.1. Sujetos.

El artículo primero de la LIA establece que son sujetos de este impuesto:

- a) Las personas físicas que realicen actividades empresariales.
- b) Las personas morales residentes en México.
- c) Las residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, por el activo atribuible a dicho establecimiento.
- d) Las residentes en el extranjero, sin establecimiento permanente, que mantengan inventarios en el país.
- e) Las personas físicas o morales que no realicen actividades empresariales y otorguen el uso o goce temporal de bienes inmuebles que se utilicen por otro contribuyente que realice actividades empresariales.
- f) Las empresas que componen el sistema financiero sólo por el activo no afecto a intermediación financiera.

2.2.2 Objeto.

De conformidad con el artículo primero de la LIA, este impuesto tiene por objeto gravar el activo. La ley no define este concepto; sin embargo, para los efectos de esta investigación es necesario precisar el significado de este término. En contabilidad, la palabra ACTIVO se refiere al conjunto de recursos económicos con los que cuenta una persona, sociedad, corporación, entidad, empresa o cualquier organización económica. La

fórmula contable para determinar el activo es: Activo = Pasivo + Capital Contable. En términos jurídicos, puede definirse como “la suma de cosas, bienes y derechos que forman el patrimonio de una persona, física o moral, con deducción del haber pasivo o deudas que afectan al mismo”⁹.

Asimismo, es importante señalar que la SCJN ha señalado que:

“...si bien de la literalidad de su artículo 1o., el objeto de la contribución radica en el "activo" de las empresas, de los demás preceptos que integran el sistema del tributo, se infiere que dicho objeto se encuentra íntimamente vinculado a que dichos activos sean susceptibles de concurrir a la obtención de utilidades, signo de capacidad contributiva que el legislador necesariamente debe tomar en cuenta como presupuesto esencial de toda contribución...”¹⁰

Por lo que es posible afirmar que el objeto del impuesto no son los activos *per se* sino sólo aquellos susceptibles de generar riqueza. Sin embargo, con las reformas a la LIA de 2007, el objeto del impuesto se ha distorsionado. Esto debido a que al no permitir la deducción de deudas únicamente se están tomando los activos como objeto del impuesto, sin importar si estos generan o no una ganancia. Esto causa perjuicio al contribuyente pues, como se verá más adelante, la capacidad contributiva real de un individuo sólo puede conocerse si se toman en cuenta tanto los activos como los pasivos.

2.2.3. Base.

La base del impuesto la integra el valor del activo del contribuyente. Éste se determina sumando los promedios de los activos financieros, el promedio en el ejercicio de activos fijos, los gastos diferidos y cargos diferidos, actualizados; el promedio en el

⁹ Rafael de Pina. *Diccionario de Derecho*. Porrúa. México. 2004.

¹⁰ Tesis: P./J. 11/96. Jurisprudencia. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: III, Marzo de 1996. Página: 5.

ejercicio de inversiones en terrenos, actualizadas; y el promedio en el ejercicio de inventarios, actualizados.

2.2.4. Tasa.

Según el artículo 2 de la LIA, la tasa del impuesto es de 1.25%.

2.2.5. Época de Pago.

El artículo 8 de la LIA establece que las personas morales contribuyentes del impuesto deben presentar conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre la Renta una declaración determinando el impuesto del ejercicio dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que éste termine. Las personas físicas deberán presentar su declaración durante el periodo comprendido entre los meses de febrero a abril del año siguiente a aquél por el que se presenta la declaración.

Asimismo, el artículo 7 de la LIA establece que los contribuyentes deberán efectuar pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio. Dichos pagos deberán ser enterados por las personas físicas y morales a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago.

Expuestos los elementos esenciales del actual impuesto al activo, es importante señalar la naturaleza del mismo.

2.3. NATURALEZA DEL IMPUESTO AL ACTIVO.

2.3.1. Carácter Complementario del Impuesto.

Este impuesto fue concebido como complementario del Impuesto sobre la Renta.¹¹ Por esta razón los contribuyentes tienen el derecho de acreditamiento. Esto significa que “al Impuesto al Activo determinado se le acredita el Impuesto Sobre la Renta del propio ejercicio efectivamente pagado, y la diferencia que resulte, en caso de ser mayor el impuesto al activo que el impuesto sobre la renta, será el impuesto al activo a pagar.”¹²

Arturo Desentis Reyes afirma que “para que un impuesto pueda considerarse complementario de otro, ambos deben gravar la misma materia, difiriendo la forma de determinar una base y otra.”¹³ Por un lado, el Impuesto Sobre la Renta tiene por objeto gravar las rentas generadas por la empresa, es decir, la utilidad. Por otro lado, el Impuesto al Activo se determina con base en el valor de los activos. Por esta razón podría afirmarse que no existe complementariedad entre ambos impuestos pues gravan cosas distintas. En consecuencia, la complementariedad entre ambos impuestos radicaría únicamente en el derecho de acreditamiento que posee el contribuyente.

Al respecto, la SCJN ha señalado que estos tributos son complementarios, a pesar de que tanto el hecho generador como la capacidad contributiva en cada uno de los tributos son diversos., Si bien es cierto que en el impuesto sobre la renta están vinculados a los ingresos y en el impuesto al activo lo están en relación directa con los activos; el impuesto

¹¹ Exposición de Motivos de la Ley del Impuesto al Activo. 1988. Foja 86.

¹² María Antonieta Martín Granados. *Impuesto sobre la Renta e Impuesto al Activo*. Thomson. México. 2006.

¹³ Instituto Mexicano de Contadores Públicos. *Propuesta para un Nuevo Enfoque del Impuesto Mínimo en México*. Academia de Estudios Fiscales. México. 1995.

al activo es jurídicamente complementario del impuesto sobre la renta, pues sus diversas disposiciones se explican y su mecánica sólo se entiende referida a tal contribución.¹⁴

Asimismo, la SCJN ha establecido que el Impuesto al Activo es complementario del de la renta, pero tal característica se limita únicamente al aspecto financiero de los tributos. Es decir, al efecto de la recaudación, sin que esto trascienda a los ordenamientos que los establecen.¹⁵ Por lo que es posible concluir que no obstante que el impuesto al activo es complementario del impuesto sobre la renta, cada uno tiene sus propios elementos y, por ende, diversa naturaleza.¹⁶

2.3.2. Carácter Patrimonial del Impuesto.

Ahora bien, los tributos pueden tener por objeto gravar la renta, el patrimonio o el consumo. Los impuestos patrimoniales son aquellos que gravan el conjunto de bienes y derechos de contenido económico en su aspecto estático, es decir, aquellos cuya titularidad le corresponde al sujeto pasivo en un momento determinado.

En consecuencia puede afirmarse que el Impuesto al Activo es de naturaleza patrimonial. Esto debido a que los activos de los sujetos pasivos, tales como inversiones en títulos de crédito, cuentas y documentos por cobrar, intereses devengados no cobrados; activos fijos relativos a los bienes tangibles que utilizan para la realización de sus actividades y que se demeritan por el uso; gastos y cargos diferidos y terrenos, constituyen bienes de contenido económico de los cuales son titulares los contribuyentes del gravamen.

¹⁴ Novena Época. Pleno. Semanario Judicial de la Federación X. Tesis: P. / J. 119/99. Jurisprudencia. Página: 11. Materia: Constitucional, Administrativa.

¹⁵ Octava Época. Pleno. Semanario Judicial de la Federación VIII, Tesis: P./J. 34/91. Página: 41. Jurisprudencia. Materia: Constitucional, Administrativa. .

¹⁶ Novena Época. Segunda Sala. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIV Tesis: 2a./J. 104/2006. Página: 273. Jurisprudencia. Materia: Constitucional,, Administrativa.

Es importante señalar que los impuestos patrimoniales pueden adoptar diversas modalidades, tales como: impuesto sobre el patrimonio neto, impuesto sobre los bienes personales, impuesto sobre el capital de las empresas, impuesto sobre los activos, sobre los bienes muebles, inmuebles, imposición al enriquecimiento patrimonial a título gratuito e impuesto a la transferencia onerosa de bienes.¹⁷

Breña Cruz y García Martín consideran que este tipo de impuestos son idóneos para ajustar la imposición a la capacidad de pago individual.¹⁸ Asimismo, Vito Tanzi afirma que los impuestos patrimoniales cumplen tanto con la función de generar ingresos como la de forjar la equidad, pues son un instrumento muy poderoso en la redistribución de la renta.¹⁹ Sin embargo, el propio Tanzi concluye que a pesar de las bondades del impuesto, no cabe esperar demasiado de los tributos patrimoniales, pues al personalizarse el impuesto, se han tenido resultados poco satisfactorios en los países en vías de desarrollo.

Respecto al impuesto sobre el patrimonio neto, Domingo Solans afirma que dicho tributo sirve a múltiples objetivos, tales como son la equidad, la eficiencia y el control de otros tributos.²⁰ Asimismo, Laura de Pablos Escobar coincide en que este tipo de impuestos tienen como objetivo luchar contra el fraude y contribuir a la redistribución de la riqueza. Sin embargo, el estudio que la autora realiza sobre el funcionamiento del Impuesto sobre el Patrimonio Neto en España arroja que no se han alcanzado los objetivos mencionados.²¹

¹⁷ Ross. Aspectos generales de la imposición al patrimonio. Bol. DGI 316. P. 311. Citado en José D. Litvak. *El Impuesto sobre los Bienes Personales*. Errepar. Argentina. 2003. p. 5.

¹⁸ Breña Cruz y García Martín. *Impuesto sobre el Patrimonio Neto*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1980.

¹⁹ Vito Tanzi. *Hacienda Pública en los países en vías de desarrollo*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. P. 213.

²⁰ Domingo Solans. *La imposición patrimonial*. Revista del Instituto de Estudios Económicos. No. 1. Madrid. 1990. pp. 57-64.

²¹ Laura de Pablos Escobar. *Incidencia y tipos efectivos del Impuesto sobre el Patrimonio e impuesto sobre sucesiones y donaciones*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 2006.

José D. Litvak afirma que una porción importante, incluso mayoritaria, de los autores desaconseja la aplicación de este tipo de impuestos pues sus efectos económicos son altamente controvertidos.²² En el siguiente apartado se estudiarán los efectos económicos de este tipo de impuestos.

2.3.3. Efectos Económicos de los Impuestos Patrimoniales.

La inversión es un elemento clave para el crecimiento económico de un país. La mayoría de los autores coincide en que los impuestos patrimoniales castigan la inversión. Por esta razón, en regiones donde es necesario promover el crecimiento económico, es un contrasentido establecer este tipo de gravámenes.²³ Esto debido a que en los países en vías de desarrollo, como es el caso de México, “la estructura impositiva se apoya en la necesidad dual de incrementar la formación de capital, público y privado, y de redistribuir el ingreso.”²⁴ Por lo que es claro que en México no deberían existir este tipo de impuestos.

José Litvak afirma que este tipo de impuestos atenta contra las empresas de capital intensivo, contra las empresas nuevas y contra las decisiones en materia de inversión y crecimiento. Esto último, debido a que el inversionista considera el nivel de cuotas impositivas y los mayores o menores alicientes o incentivos fiscales a su inversión, comparando los impuestos de su país con los que existan en el país en que la inversión vaya a hacerse.²⁵

²² José Litvak. *Op. Cit.* p. 4.

²³ Litvak. *Op. Cit.* p. 25.

²⁴ Alfonso Cortina Gutiérrez. *Ensayos Jurídicos en Materia Tributaria.* Themis. México. 1993. p. 107.

²⁵ Cortina. *Op. Cit.* p. 113.

En consecuencia, un inversionista preferirá invertir en el país donde la carga impositiva sea menor. En los países desarrollados, la tendencia en materia fiscal consiste en una simplificación de los tributos acompañada de estímulos e incentivos a las actividades productivas. Por esta razón resulta absurdo que aquellos países en los que más se requiere de inversión, se castigue la misma a través de impuestos patrimoniales.

Ahora bien, Dino Jarach sostiene que los impuestos patrimoniales constituyen un factor de desaliento de las inversiones, particularmente en épocas de recesión económica.²⁶ En el caso de México, es claro que el Impuesto al Activo tuvo un error de diseño pues no se tomó en cuenta la profunda crisis económica por la que atravesaba la economía mexicana en 1988. Dicha crisis afectó la inversión y desaceleró el crecimiento económico del país.

El Impuesto al Activo, contrario a lo que argumentaron los precursores de la iniciativa, no contribuyó a estimular el crecimiento del país ni incentivó el crecimiento de las empresas. Lo que hizo este impuesto fue penalizar la reducida productividad de las empresas, provocada por las circunstancias económicas del país. Quizá este impuesto pueda traer beneficios en países con prosperidad económica; sin embargo, en México no ha funcionado de esa manera.²⁷

Uno de los objetivos de la LIA era estimular la productividad de las empresas. Sin embargo, Jarach afirma que los impuestos patrimoniales desalientan las inversiones productivas, dirigiendo los ahorros hacia la adquisición de activos no gravados. Asimismo, el castigar la inversión con este tipo de impuestos trae como consecuencias que se alteren los planes de capitalización. Esto puede llevar a que se desvíen los recursos a opciones

²⁶ Dino Jarach. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Abeledo-Perrot. Buenos Aires. 2003.

²⁷ Alvarado Esquivel. Op. Cit. p. 8.

ineficientes para los intereses de un país, entre ellos, la economía informal, produciéndose un freno al desarrollo económico transparente.²⁸

Además, si lo que se pretende con este tipo de impuestos es incentivar la productividad de las empresas, existen otros medios para hacerlo. Esto se puede lograr a través de incentivos o exenciones, entre otros, que no implican el sacrificio del patrimonio de los sujetos pasivos del tributo.

Finalmente, Dino Jarach afirma que el tributo sobre el patrimonio de las empresas puede incentivar las medidas que adopten los contribuyentes para racionalizar e incrementar la productividad, mejorando sus rendimientos. Sin embargo, los efectos negativos que se han señalado anteriormente son la causa de que el gravamen no sea aconsejable en la política fiscal para el desarrollo económico.²⁹

De lo anterior se puede concluir que los impuestos patrimoniales no son considerados como la mejor opción para recaudar, incluso cuando recaen sobre el patrimonio neto. Por lo que se puede afirmar que un impuesto que grava el patrimonio bruto es aún menos adecuado y más peligroso para el desarrollo económico.

2.4. LAS REFORMAS DE 2007 A LA LEY.³⁰

Con la reforma de 2007 a la LIA se reformó el artículo 2° de la ley, cambiando la tasa de 1.8 a 1.25%. Esto en un principio parece positivo pues al reducirse la tasa del tributo sería lógico pensar que también la contribución debería verse disminuida. Sin

²⁸ Luis M. Matheu. Trabajo presentado en el 1er Congreso Tributario. Pinamar. 1993. Citado en Litvak. Op. Cit. p. 21.

²⁹ Jarach. *Op. cit.*

³⁰ Diario Oficial de la Federación. 27 de Diciembre de 2006. Cuarta Sección.

embargo, esto no es así pues otra de las reformas consistió en derogar el artículo 5, eliminando con ello la posibilidad de deducir las deudas para calcular la base del impuesto. Con la derogación de este artículo se incrementó considerablemente la base del tributo. Por esta razón, aún con la reducción de la tasa, los contribuyentes tendrán que enterar por concepto de impuesto al activo una cantidad mucho mayor a la que generalmente pagaban.

Asimismo, el legislador, siguiendo el mismo razonamiento, reformó el artículo 5o.-A, primer párrafo. No eliminó la posibilidad de determinar el impuesto del ejercicio con base en el cuarto ejercicio inmediato anterior; sin embargo, se eliminó la posibilidad de reducir las deudas correspondientes a ese ejercicio.

Además, se reformó el artículo 5o.-B; eliminándose el párrafo que les confería a los integrantes del sistema financiero, deducir del valor del activo, las deudas contratadas para la adquisición de los activos mencionados, siempre que reunieran los requisitos a que se refiere el artículo 50 de la Ley. Entonces, las empresas que componen el sistema financiero tampoco podrán deducir las deudas contratadas por la adquisición de activo no afecto a intermediación financiera.

De igual forma, se reformó el artículo 9, último párrafo, referente la escisión de sociedades. Dicha reforma consistió en precisar que en el caso de escisión de sociedades, el acreditamiento y devolución se podrán dividir entre la sociedad escidente y las escindidas, en la proporción en que se divida el valor del activo de la escidente en el ejercicio en que se efectúa la escisión, sin que al valor del activo se le disminuyan las deudas.

Conjuntamente, se derogaron los artículos 12-A y 12-B, eliminándose la forma de cálculo del Impuesto al Activo para los contribuyentes del régimen simplificado hasta el 31 de diciembre de 2001. Esto obedeció a que a partir de 2002, se publicó una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), en la cual se incorporaron nuevos regímenes de

tributación, tanto para las personas morales como para las físicas. Por esta razón ya no resultaba aplicable lo dispuesto en dichos artículos, relativos al cálculo del Impuesto al Activo para los contribuyentes del régimen simplificado.

Se reformaron también los artículos 13, fracciones I, segundo párrafo y fracción V; así como el artículo 13, fracción I, último párrafo. Dichos artículos se refieren al cálculo del valor del Impuesto al Activo para las controladoras que consoliden para efectos del ISR. Se determinó que la controladora que consolide para efectos del ISR, para calcular el IA del ejercicio: (i) no debe incluir las cuentas y documentos por pagar; asimismo, (ii) al valor del activo no se le podrá disminuir las deudas y, además, (iii) se eliminó la obligación de tener a disposición de las autoridades fiscales, la información y documentos que comprueben los valores de los pasivos.

En cuanto al cálculo del valor del impuesto al activo para escisión de sociedades; se reformó el artículo 13-A, fracciones I y III, primer párrafo, estableciéndose que las sociedades escidentes y las escindidas, para el cálculo del valor del IA del ejercicio, (i) no podrán disminuir las deudas del valor del activo y (ii) la sociedad escidente y las escindidas deberán continuar con la opción a que se refiere el artículo 5-A de la LIA, cuando la hubiera ejercido la escidente. En este caso, en el ejercicio en el que se efectúe la escisión y en los tres siguientes, dichas sociedades deberán considerar el impuesto correspondiente a la escidente determinado de conformidad con lo señalado en la citada disposición, en la proporción en que, a la fecha de la escisión, participe cada una de ellas del valor de su activo. En el cuarto ejercicio inmediato posterior al de la escisión, las referidas sociedades dejarán de aplicar la proporción antes referida y considerarán el impuesto que les hubiera correspondido a cada una de ellas en el cuarto ejercicio inmediato anterior de acuerdo con el artículo 5-A de la LIA.

Finalmente, es importante mencionar que en el Transitorio Séptimo de la LIA se establecen, en la fracción I, los lineamientos para la determinación de la base del IA del cuarto ejercicio inmediato anterior. Se determina que los contribuyentes que tomen la opción de determinar el impuesto del ejercicio, considerando el que resulte de actualizar el que les hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior (de acuerdo con el artículo 5-A de la LIA), a partir del ejercicio fiscal de 2007 deberán considerar el impuesto actualizado que les hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior, sin deducir del valor del activo de dicho ejercicio las deudas correspondientes al mismo.

Además, en la fracción II de dicho Transitorio, se establece también que para el cálculo de los pagos provisionales del ejercicio fiscal de 2007, los contribuyentes tomarán como base en el impuesto actualizado que les hubiera correspondido en el ejercicio inmediato anterior (2006), sin deducir del valor del activo de dicho ejercicio las deudas correspondientes al mismo. De igual forma, se precisa que para el cálculo de los pagos provisionales de enero y febrero de 2007, se deberán efectuar en la cantidad que hubiera correspondido para los pagos provisionales del ejercicio inmediato anterior (2006), de no haberse deducido del valor del activo del ejercicio que sirvió de base para dichos pagos, las deudas correspondientes al mismo.

Asimismo, la fracción III del Transitorio Séptimo de la LIA señala que la controladora deberá tener a disposición de las autoridades fiscales, la información y documentos que compruebe los valores de los activos y pasivos que se tomaron como base para calcular el IA consolidado en los ejercicios anteriores al 1 de enero de 2007.

Finalmente, la fracción IV de dicho transitorio señala que para efectos del artículo 13-A, fracción I de la LIA, los contribuyentes determinarán el IA del último ejercicio de 12

meses que le hubiera correspondido a la sociedad antes de la escisión, sin deducir del valor del activo del ejercicio, las deudas correspondientes al mismo.

De lo anterior se desprende que el común denominador de la reforma de 2007 a la LIA es la no deducción de las deudas. Al proponer estas reformas, el Ejecutivo Federal argumentó que derivado de los diversos precedentes emitidos por la SCJN relativos a la inconstitucionalidad de la imposibilidad para deducir ciertas deudas, ha existido un deterioro en el fin perseguido por el Impuesto al Activo e igualmente ha existido una notable reducción de la eficacia de este tributo como un medio de control para efectos del Impuesto Sobre la Renta.

En congruencia con el criterio del Ejecutivo Federal, el Poder Legislativo aprobó dichas reformas con base en que se ha reducido sustancialmente la recaudación por concepto de Impuesto al Activo, pues existen contribuyentes que, a través de la elusión o evasión fiscal, disminuyen indebidamente la base del impuesto al permitirse la reducción de las deudas con el sistema financiero y con residentes en el extranjero.

El objetivo de las reformas de 2007 es lograr una mayor recaudación y evitar la elusión y evasión fiscal. Este objetivo podría alcanzarse con un adecuado sistema de fiscalización. Sin embargo, debido a la ineficiencia de las autoridades fiscales, la solución que resultó más viable para nuestros gobernantes fue modificar la base gravable del Impuesto al Activo. Es decir, los contribuyentes, sacrificando una parte de su patrimonio, deberán subsanar la ineficiencia de la administración tributaria para recaudar y controlar.

Sin embargo, como ya se mencionó, no importa cual sea el fin del impuesto, todos los tributos deben respetar los principios constitucionales consagrados en el artículo 31, fracción IV de nuestra Ley Fundamental. Es decir, no es posible transgredir los derechos y garantías del contribuyente en aras de una mayor recaudación.

En el siguiente capítulo se analizarán las reformas de 2007 a la LIA, a la luz de los principios constitucionales en materia tributaria.

CAPÍTULO III.- LA REFORMA DE 2007 Y LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA FISCAL.

3.1. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

Este principio tiene su fundamento en el artículo 31, fracción IV constitucional que establece la obligación de tributar según “dispongan las leyes” lo cual, como ya se mencionó, significa que no existe más tributo que aquél previsto en la ley. En estrecha relación con este artículo, se encuentra el 73, fracción VII pues le otorga la facultad para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto al Congreso de la Unión. Esto quiere decir que “el único modo de manifestación del poder tributario en sus aspectos esenciales es a través de las leyes aprobadas por el Congreso”.³¹

El legislador es el único facultado para establecer impuestos y al hacerlo, debe definir claramente los elementos, contenido y alcance de la obligación tributaria; todo esto con el fin de brindarle a los gobernados seguridad jurídica y protegerlos de cualquier arbitrariedad que pudieran cometer las autoridades. Respecto a este tema, la SCJN ha establecido que:

“El principio de legalidad tributaria... exige que sea el legislador, y no las autoridades administrativas, quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias, máxime que su cumplimiento

³¹ Mario Volman. Régimen Tributario. La Ley. Buenos Aires. 2005. p. 130.

defectuoso tiende a generar actos de molestia y, en su caso, a la emisión de sanciones que afectan su esfera jurídica.”³²

De lo anterior, se desprende que la carga tributaria debe estar establecida en una ley y que los elementos esenciales de la misma deben ser determinados por el legislador de forma expresa y clara. Asimismo se desprende que el principio de legalidad tiene por objeto otorgarle certeza a los gobernados en cuanto a los tributos que deberán pagar y evitar cualquier arbitrariedad que pudieran cometer los gobernantes.

Abundando sobre este principio, Sergio Francisco de la Garza afirma que el artículo 14 constitucional refuerza el principio de legalidad al establecer que “nadie puede ser privado de sus propiedades si no es conforme con las leyes expedidas por el Congreso de la Unión”. Lo anterior, puede equipararse al aforismo “*nullum tributum sine lege*”; es decir, no hay impuesto sin ley previa.

Ahora bien, los elementos que deben definirse expresa y claramente por el legislador son los hechos imposables, los sujetos pasivos de la obligación, el objeto, la base y la tasa; así como las exenciones. Considerando todo lo anterior, y tomando en cuenta que ya fueron analizados los elementos del impuesto al activo, se puede concluir que las disposiciones de la actual LIA no violan el principio de legalidad pues todos sus elementos se encuentran claramente establecidos en la ley.

³² Tesis P. /J. 106/2006. Novena Época. Pleno. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XXIV, Octubre de 2006. Jurisprudencia. Materia: Constitucional. Administrativa.

3.2. EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.

La CPEUM establece que los mexicanos deben contribuir al gasto público de manera proporcional. El texto constitucional no define dicho término; por lo que para lograr una mejor comprensión del significado de este concepto es necesario acudir a la jurisprudencia. El criterio de la SCJN de rubro PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES establece que la proporcionalidad radica:

“...en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada.”³³

Es decir, 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. En virtud de lo anterior, es conveniente distinguir entre capacidad contributiva y capacidad económica. Esto debido a que, si bien están íntimamente relacionadas, son conceptos distintos.

Por un lado, la capacidad económica se mide en función del haber patrimonial, es decir, la cantidad en que los bienes y derechos exceden del monto de las obligaciones.³⁴ Por otro lado, la capacidad contributiva se define 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”.³⁵

³³ Tesis P. /J. 10/2003. Novena Época. Pleno. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XVII, Mayo 2003. Jurisprudencia. Materia Administrativa.

³⁴ Enrique Calvo Nicolau citado en Enrique Gómez Haro Ruiz. El impuesto sobre la renta mínimo en sustitución del impuesto al activo. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Colegio de Contadores Públicos de México. México. 1997.

³⁵ Op. cit. Tesis P. /J. 10/2003.

En consecuencia, es posible afirmar que la capacidad contributiva presupone la existencia de capacidad económica. Esto es así toda vez que la potencialidad real de contribuir al gasto público sólo se manifestará si los derechos de un individuo son superiores a las obligaciones del mismo. Sin embargo, no es suficiente que los derechos superen el monto de las obligaciones pues además se requiere que la capacidad económica supere ciertos parámetros. Sólo en este caso se puede verificar la existencia de una potencialidad real de contribuir y, si se posee dicha potencialidad, entonces se está en posibilidad de pagar la prestación tributaria que corresponda.

De lo anterior puede desprenderse que en caso de que las obligaciones excedan de los derechos, entonces no se debe pagar tributo alguno. En virtud de lo anterior, es posible concluir que los mexicanos deben contribuir al gasto público sólo en la medida en que sus bienes y derechos excedan el monto de sus obligaciones. Esto, debido a que no puede existir un tributo ante la inexistencia de capacidad contributiva. Es decir, la justificación de la imposición de tributos deriva de la existencia de manifestación de riqueza que la sustente; por lo que la medida de los tributos deberá corresponder a la disponibilidad de esa riqueza.

Entonces, para que un impuesto obedezca al criterio de proporcionalidad, debe atender a la capacidad contributiva del sujeto pasivo del impuesto. Asimismo, la medida de la capacidad contributiva se relaciona con el haber patrimonial. En consecuencia, parece lógico que para que un impuesto atienda correctamente al principio de proporcionalidad, la base imponible del mismo debe determinarse con base en criterios que indiquen la existencia de capacidad contributiva.

Al respecto, Pedro Manuel Herrera Molina señala que debe tomarse como referencia el principio del neto objetivo.³⁶ Dicho principio establece que la base imponible real resulta de calcular el valor del bien tomando en cuenta la diferencia entre activo y pasivo. Asimismo, Francesco Moschetti afirma que en caso de que no se determine la base imponible de esta forma, entonces se estará frente a una base ficticia.³⁷ Esto significa que si se calcula la base imponible sin considerar que existen más obligaciones que derechos y bienes, entonces no se está atendiendo a la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo y, en consecuencia, se viola el principio de proporcionalidad consagrado en el artículo 31 constitucional.

Con las reformas de 2007 al Impuesto al Activo se modificó la mecánica para determinar la base del impuesto, eliminándose la posibilidad de deducir las deudas contraídas. En virtud de lo anterior la base imponible es una ficción pues no se atiende a la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación tributaria. Esto debido a que la reformada LIA considera como única manifestación de la capacidad contributiva la tenencia de activos. Sin embargo, no se toma en cuenta que para adquirir dichos activos probablemente se adquirieron deudas. Por lo que puede afirmarse que la capacidad contributiva real no se manifiesta a través de la simple posesión de activos sino que resulta de la diferencia entre esos activos y las deudas que se contrajeron para adquirir dichos activos.

Ahora bien, la SCJN determinó que el Impuesto al Activo no es sólo un impuesto real que grava la mera detentación de activo, ni únicamente un impuesto directo que se basa

³⁶ Pedro Manuel Herrera Molina. Capacidad Económica y Sistema Fiscal. Análisis del Ordenamiento Español a la Luz del Derecho Alemán. Marcial Pons. Madrid. 1998. p.117.

³⁷ Moschetti, Francesco. El principio de capacidad contributiva. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales. 1980. pp. 404 - 405.

en la presunta manifestación de riqueza del contribuyente; sino que el objeto del Impuesto al Activo radica en los activos cuya característica es la susceptibilidad de concurrir a las utilidades de las empresas.³⁸ Al respecto, la SCJN en la tesis de rubro ACTIVO, IMPUESTO AL. EL ANÁLISIS DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LOS PRECEPTOS DE LA LEY QUE LO REGULA EXIGE CONSIDERAR QUE SU OBJETO RADICA EN LOS ACTIVOS, CONCURRENTES A LA OBTENCIÓN DE UTILIDADES, COMO SIGNO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, ASÍ COMO QUE ELLO SE ENCUENTRA VINCULADO A SUS FINES FISCALES (CONTRIBUTIVO Y DE CONTROL) Y A LOS EXTRAFISCALES DE EFICIENCIA EMPRESARIAL, estableció que:

“...que para examinar la constitucionalidad de los preceptos de este cuerpo legal es imprescindible considerar que, si bien de la literalidad de su artículo 1o., el objeto de la contribución radica en el "activo" de las empresas, de los demás preceptos que integran el sistema del tributo, se infiere que dicho objeto se encuentra íntimamente vinculado a que dichos activos sean susceptibles de concurrir a la obtención de utilidades, signo de capacidad contributiva que el legislador necesariamente debe tomar en cuenta como presupuesto esencial de toda contribución”.³⁹

De lo anterior se desprende que el verdadero signo de capacidad contributiva no es la mera tenencia de activos sino que éstos sean susceptibles de producir riqueza como resultado de la actividad empresarial. Es decir, a pesar de que el artículo primero de la LIA establece la obligación de contribuir por el activo que se tenga, la capacidad contributiva no deriva de la sola tenencia de activos. En consecuencia, sólo aquellos activos que concurren de manera real a la obtención de utilidades pueden ser objeto del Impuesto al Activo.

Este criterio se derivó de la reforma publicada el 30 de diciembre de 1996 al artículo 6 de la LIA, mediante la cual se estableció que "no se pagará el impuesto por el período

³⁸ SCJN. *Impuesto al Activo de las Empresas*. Coordinación General de Compilación y Sistematización de Tesis. México. 1996.

³⁹ Tesis P. /J. 11/96. Pleno. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Tomo III. Marzo de 1996.

preoperativo, ni por los ejercicios de inicio de actividades, el subsiguiente y el de liquidación." Del texto del artículo 6 se desprende que no siempre el activo es un elemento que revela capacidad contributiva. Entonces, sólo puede imponerse un gravamen sobre el activo cuando éste es susceptible de generar riqueza. Es decir, sólo el activo en condiciones idóneas para concurrir a la obtención de utilidades revela capacidad contributiva.

Ahora bien, la Segunda Sala de la SCJN estableció que:

“La capacidad contributiva del sujeto pasivo del impuesto al activo, reflejada en los activos de la empresa concurrentes a la obtención de utilidades, se ve afectada por los pasivos (deudas) que tenga registradas, independientemente de la naturaleza o tipo de acreedores con los que hubiera contratado, por lo cual, al impedírsele a las quejas que deduzcan deudas contratadas con empresas extranjeras, que inciden directamente sobre el objeto del impuesto, se contraría el principio de proporcionalidad tributaria, pues la base gravable obtenida sin las deducciones respectivas no refleja la auténtica capacidad económica del contribuyente, a partir de la cual está obligado a contribuir a los gastos públicos.”⁴⁰

Entonces, si los pasivos afectan la capacidad contributiva del sujeto pasivo, es claro que para que un impuesto atienda al principio de proporcionalidad, éste debe determinarse considerando los activos netos, es decir, activo menos pasivo. Esto es así debido a que el aumento patrimonial de una persona adquirido a través de deuda no es real; pues quien tiene activos y pasivos en montos iguales, o mayores pasivos que activos, no ve realmente incrementado su patrimonio con esos activos.

Asimismo, resulta evidente que no tienen la misma capacidad contributiva un sujeto que cuenta con los activos necesarios para cumplir su objeto social y que para obtenerlos se endeudó; que aquel sujeto que tiene activos y no cuenta con pasivos o endeudamientos. Para estimar la verdadera utilidad que se podría generar a favor del sujeto pasivo, en uno u otro caso, deben considerarse los compromisos de pago que éste tendría para restarlos del activo y, de esta forma, ver cuál es la capacidad contributiva real que tiene cada sujeto, con base en su ganancia real. En virtud de lo anterior, el principio tributario de proporcionalidad

⁴⁰ Amparo en Revisión 1443/99. Segunda Sala. SCJN.

sólo podrá ser respetado si se permite la disminución de los pasivos pues únicamente de esta manera podrá conocerse la real capacidad contributiva.

En estrecha relación con lo anterior se encuentra la definición de capacidad contributiva como potencialidad real del sujeto a contribuir. Es decir, la presunta riqueza no indica la existencia de capacidad contributiva. Entonces, si se tiene una empresa con activos pero éstos se adeudan, la riqueza es presunta pues dicha empresa no tiene liquidez y en consecuencia, no puede afirmarse que tiene capacidad contributiva. Por lo anterior, en caso de que un contribuyente enterara un impuesto con base en una riqueza aparente, se estaría gravando una ficción y no la capacidad real del contribuyente, lo cual es claramente inconstitucional.

Los tributos deben ser adecuados y proporcionales a la real capacidad contributiva. Es decir, todos los ciudadanos deben contribuir de acuerdo con su capacidad, y debe evitarse que los tributos se conviertan en ruinosos. Por esta razón, no es suficiente que el contribuyente tenga una riqueza presunta para contribuir al gasto público.

Después del estudio anterior, es posible concluir que si el objeto del Impuesto al Activo es el activo susceptible de concurrir a la obtención de utilidades, entonces la nueva mecánica del Impuesto al Activo va en contra de dicho objeto. Esto debido a que al eliminarse la posibilidad de deducir las deudas contraídas, no se toma en cuenta si los activos concurren directamente en la obtención de riqueza o si éstos se adeudan todavía. En consecuencia, se viola el principio de proporcionalidad tributaria, pues se somete al contribuyente a un tributo que tiene como base una estimación equivocada de su capacidad contributiva.

Ahora bien, es cierto que la mencionada reforma tuvo como fin lograr una mayor recaudación. Sin embargo, el Estado obtendrá cantidades por concepto del impuesto que

exceden de la real capacidad contributiva de los contribuyentes. Por esta razón, aunque el fin primordial de la política fiscal sea mejorar la capacidad recaudatoria del sistema tributario de ningún modo se puede considerar que dicho fin pueda justificar los medios y en consecuencia deba sacrificarse el patrimonio de los particulares en aras de la captación de recursos públicos.⁴¹

La SCJN se ha pronunciado en este sentido al establecer que:

“La existencia de un fin extrafiscal, entendido éste como un objetivo distinto al recaudatorio que se pretende alcanzar con el establecimiento de una determinada contribución no puede convertirse en un elemento aislado que justifique la violación a los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público consagrados por el artículo 31, fracción IV de la Ley Fundamental.”⁴²

Si bien en esta tesis únicamente se hace referencia a fines extrafiscales, los fines meramente fiscales también deben obedecer estos principios constitucionales. Lo anterior debido a que, como se señaló en el capítulo introductorio, los principios consagrados en el artículo 31, fracción IV de la CPEUM representan límites para el legislador y garantías para los contribuyentes. Por esta razón, ninguna ley en materia tributaria y ninguno de los fines perseguidos por ésta pueden contravenir dichos principios constitucionales.

Es decir, no existe justificación alguna para obligar a los mexicanos a contribuir de una manera que no sea proporcional a su capacidad económica. Por lo tanto, sólo se debe obligar a los gobernados a contribuir a los gastos públicos de conformidad con los recursos económicos susceptibles de afectación impositiva. Entonces, en el caso del Impuesto al Activo deberán gravarse sólo los activos concurrentes a la obtención de utilidades.

⁴¹ Fernando Sainz de Bujanda. Hacienda y Derecho. Tomo III. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1963. Pp. 211-212.

⁴² Novena Época. Pleno. Semanario Judicial de la Federación. Tesis: P. CIV/99. Página: 15. Tesis aislada. Materia: Constitucional, Administrativa

Con base en lo anterior, es posible concluir que gravar a los contribuyentes por sus activos sin tomar en cuenta los costos en los que se incurrieron para adquirirlos es inconstitucional. Esto debido a que para obtener un indicador real de riqueza, deben deducirse los pasivos de los activos. Los impuestos patrimoniales deben gravar la riqueza real. Considerando que el Impuesto al Activo es un impuesto patrimonial, entonces debe gravarse la riqueza neta, es decir, a la tenencia de activos se le deben restar los pasivos de la empresa. Por todas estas razones, las reformas de 2007 a la LIA, al eliminar la posibilidad de deducir las deudas, resultan contrarias al principio de proporcionalidad pues grava a los contribuyentes sobre el valor de los activos brutos, con lo cual no se atiende correctamente a su capacidad contributiva.

3.3. EL PRINCIPIO DE EQUIDAD.

El principio constitucional de equidad busca garantizar el mismo tratamiento a quienes se encuentren en situaciones análogas. Dicho principio tiene dos dimensiones: (i) el principio de equidad horizontal, que establece que dos individuos que comparten características similares deben soportar una carga fiscal similar y, (ii) el principio de equidad vertical que se refiere a que dos individuos con características fiscales distintas deben soportar una carga fiscal distinta.⁴³ Al respecto, la SCJN ha establecido que:

“...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...”⁴⁴

⁴³ Martha Pascual. La medición de la Equidad en la Implementación de los Sistemas Impositivos. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 2003. p. 6.

⁴⁴ Tesis: P. /J. 24/2000. Novena Época. Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XI, Marzo de 2000. Página: 35. Jurisprudencia. Materia(s): Constitucional, Administrativa.

El principio de equidad no pretende que todos los ciudadanos paguen lo mismo, sino que todos aquéllos que se encuentren en supuestos iguales contribuyan en igual medida al gasto público. Entonces, no debe existir distinción entre situaciones tributarias que puedan considerarse iguales, sin una justificación objetiva y razonable.

Asimismo, la SCJN determinó 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.”⁴⁵

En virtud de lo anterior, es posible afirmar que una ley tributaria cumple con el principio de equidad cuando ésta crea categorías. Para satisfacer este requisito es necesario que la Ley contemple una variedad de bases, tarifas, hechos e hipótesis de causación, relacionados directamente con los sujetos a los cuales va destinado el hecho generador, de tal manera que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, respecto a la situación jurídica que guardan frente a la ley. Por tanto, aquella ley que determina una contribución en forma rígida e inflexible para todos los sujetos pasivos, sin considerar que algunos de ellos se encuentran en una situación legal diferente respecto de los otros, deberá considerarse como inequitativa.

Ahora bien, la equidad tributaria representa un medio para lograr una igualdad cualitativa. Por esta razón, para determinar una contribución, el órgano legislativo debe valorar las circunstancias especiales en que se encuentra cada grupo de contribuyentes respecto a la hipótesis de causación del impuesto previsto en la ley.

⁴⁵ *Op. Cit.* Tesis: P. /J. 24/2000.

Si se toma en cuenta lo anterior, es posible afirmar que la nueva mecánica de tributación del Impuesto al Activo es inequitativa. Esto debido a que no se toma en cuenta la capacidad económica y contributiva de los contribuyentes, gravándose por igual a quienes no se ubican en el mismo supuesto de hecho.

El Impuesto al Activo toma como base gravable la que se conforma con el valor bruto promedio de los activos que tenga el sujeto pasivo, es decir, el valor promedio de los activos, sin admitir la deducción de deudas. Esto significa que un sujeto que adquirió activos a través de financiamiento y otro que obtuvo los mismos activos pero sin ningún tipo de financiamiento, tendrán el mismo valor bruto promedio pues tienen la misma cantidad de activos y las deudas no son tomadas en cuenta.

Sin embargo, esto es violatorio del principio de equidad pues si bien en todos los supuestos habrá tenencia de activos, no en todos ellos su valor se traduce en un incremento en el aspecto positivo del patrimonio del sujeto pasivo. En algunos casos también se ve incrementado el aspecto negativo, no obstante, esta situación no puede valorarse con la actual configuración del impuesto.

Para estimar la verdadera utilidad que podría generarse a favor del contribuyente, deben considerarse los compromisos de pago que éste tiene. Es decir, al activo debe restarse el pasivo para determinar cuál es la capacidad contributiva que tiene con base en su ganancia real. Si esto no se hace así, se tomaría como base del tributo una mera presunción, lo cual podría llevarnos a tratar igual a dos sujetos que están en distinta aptitud para contribuir. Esto es así toda vez que no cuentan con la misma liquidez para afrontar el impuesto aquellos contribuyentes que cuentan con pasivos que aquellos que no los tienen.

En consecuencia, no tienen la misma capacidad contributiva, ni se encuentran en las mismas circunstancias quienes tengan solamente activos sin tener pasivo alguno, que

aquellos que cuentan con activos pero, a la vez, tienen pasivos a su cargo. Por lo tanto, es evidente la inequidad con que se trata a los sujetos pasivos del Impuesto al Activo. Esto debido a que el pago de dicho tributo no tendrá el mismo impacto económico en todos los contribuyentes del impuesto.

Para que se respete la garantía de equidad tributaria consagrada en la CPEUM, sólo es permisible el sujetar a los contribuyentes a una misma circunstancia contributiva, si éstos realizan actos iguales o tienen similares bienes o riquezas. Sólo tratando igual a los iguales y desigual a los desiguales desde un punto de vista económico, se logra que los contribuyentes aporten al gasto público una parte justa y apegada a su capacidad contributiva. Por lo tanto, se puede afirmar que una ley tributaria que trata a todas las situaciones económicas con el mismo criterio, imponiendo las mismas obligaciones a los sujetos que se encuentran en distintas situaciones económicas, viola el principio de equidad.

En este caso, es evidente que la LIA es contraria al principio de equidad pues, si bien es cierto que los sujetos pasivos del IA se caracterizan por realizar actividades empresariales y tener activos, es claro que su situación económica no es la misma ya que habrá quienes tengan pasivos y quienes no, quienes tengan un pasivo inferior a sus activos e incluso habrá quienes tengan pasivos mayores a sus activos. Por esta razón, los distintos sujetos pasivos del IA no tienen una capacidad contributiva igual; por lo que carece de sentido que se pretenda gravar de la misma forma y se calcule el impuesto bajo la misma base, sin incluir pasivos.

Además, dentro de los activos existen algunos que concurren a la obtención de utilidades y otros que no lo hacen. Por esta razón, debe cuantificarse su valor y confrontarse con los pasivos a fin de arribar a una cifra que indique si efectivamente existió aumento

patrimonial y si existe una capacidad contributiva real. Las utilidades que realmente le reporta la actividad empresarial al sujeto pasivo del Impuesto al Activo se podrán apreciar sólo después de que se disminuyan los pasivos a su cargo. Este activo neto representa la medida en que pueden ser gravados los activos, de manera que se tenga el mismo impacto económico entre en los contribuyentes y se logre con ello la equidad en la recaudación de impuestos.

La equidad debe definirse en casos concretos y no generales, de lo contrario se estarían permitiendo contribuciones exorbitantes y ruinosas. En este caso, al gravar con una misma base y tasa a sujetos que están en diferentes circunstancias económicas y de hecho, el pago del IA resulta más ruinoso para unos contribuyentes que para otros. Por lo anterior, es posible concluir que la actual LIA viola el principio de equidad pues trata de manera igual a personas que se encuentran en situaciones distintas debido a que tienen diferente capacidad contributiva, en razón del valor real que tienen sus activos en el patrimonio empresarial.

Ahora bien, la equidad también puede entenderse como redistribución del ingreso. Los impuestos que pagan los contribuyentes son destinados por el Estado, entre otras cosas, a la consecución de un nivel de vida suficiente y digno para todos los individuos dentro del Estado. Al respecto Martha Pascual afirma que

“la pérdida de capacidad económica soportada por los contribuyentes cuando hacen frente a los correspondientes impuestos no debería suponer un problema desde el punto de vista social, puesto que su pérdida personal se debe ver compensada con la ganancia social de la propia realización del gasto público. El problema social aparece cuando el impuesto introduce un exceso de gravamen o pérdida social neta.”⁴⁶

⁴⁶ Pascual. *Op. Cit.* p. 6.

Es decir, debido a que el gasto público es un instrumento redistributivo, se justifica que aquellos que tienen una mayor capacidad económica paguen impuestos, con el fin de alcanzar una sociedad más equitativa.

Sin embargo, tal como la autora lo establece, el impuesto no debe traducirse en un exceso de gravamen. En este caso, podría afirmarse que al gravar por igual a todos los sujetos pasivos del impuesto al activo, sin considerar las deudas contraídas por éstos, dicho impuesto resulta excesivo para algunos de los contribuyentes. En consecuencia, no está justificado imponer gravámenes excesivos, a pesar de que estos pudieran favorecer la redistribución del ingreso.

En virtud de todo lo anterior es posible concluir que las recientes reformas al Impuesto al Activo violan el principio de equidad tributaria, toda vez que dan un trato igual a contribuyentes que se encuentran en situaciones distintas. Asimismo, no existe ningún criterio objetivo que justifique este tratamiento. En consecuencia, las reformas al Impuesto al Activo son inconstitucionales.

3.4. EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA.

El principio de seguridad jurídica establece que la Ley debe garantizar un trato igual de todos ante ella, frente a las frecuentes arbitrariedades y abusos del Estado. La seguridad jurídica tiene dos elementos: (i) la certidumbre del Derecho, que es el principio de seguridad jurídica desde un punto de vista positivo y que se traduce en la importancia de la ley como un vehículo generador de certeza y (ii) la eliminación de la arbitrariedad, que es el punto de vista negativo de este principio y que debe entenderse como el papel que tiene la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del

Estado.⁴⁷ Es decir, el principio de seguridad jurídica pretende tanto dar certeza a los ciudadanos como evitar cualquier arbitrariedad por parte de las autoridades.

El principio de seguridad jurídica señala que todo impuesto debe de poseer fijeza en sus principales elementos o características, para evitar actos arbitrarios por parte de la administración pública. Para cumplir con este principio, el legislador debe precisar con claridad quien es el sujeto del impuesto, su objeto, la base, tasa, cuota o tarifa, exenciones, momento en que se causa, fecha de pago, obligaciones a satisfacer y sanciones aplicables, con el objeto de que el poder reglamentario no altere dichos elementos en perjuicio del contribuyente, introduciendo así incertidumbre jurídica.

Si bien es cierto que los elementos del impuesto se encuentran bien definidos en la LIA, también lo es que con las reformas de 2007 a la Ley se produjo incertidumbre entre los contribuyentes. Independientemente de que el principio de seguridad jurídica ya se había mermado bastante con los continuos ajustes que se le hacen a esta ley; ahora se afecta esta garantía con las nuevas disposiciones referentes al cálculo y pago del impuesto. Esto debido a que no es clara la forma en que los contribuyentes deberán calcular el impuesto, por lo cual hay inseguridad jurídica al momento de cumplir con la obligación tributaria.

En primer lugar, el cálculo de la base opcional del impuesto al activo regulado en el artículo 5- A, no se encuentra correctamente determinado en función a las reformas vigentes para 2007. Esto es así toda vez que se omite considerar, además de la no deducción de pasivos, la reducción en la tasa del impuesto. Es decir, conforme al texto de la reforma, la base aplicable es la vigente a partir de 2007, pero con la tasa aplicable hasta

⁴⁷ Karen Beatriz Chagoyán Celis. *Principios Constitucionales Tributarios y Principios Constitucionales Constitucionalizados*. SCJN. 2007. p. 6.

2006, que es de 1.8%. Esto atenta contra la seguridad jurídica del contribuyente pues no hay claridad en la disposición.

Asimismo, el artículo séptimo transitorio establece que con el propósito de adecuar la determinación del impuesto conforme al valor de los activos brutos se debe recalcular el impuesto correspondiente a ejercicios anteriores. Es decir, se deja de considerar la deducción de pasivos; sin embargo, el impuesto así determinado no corresponde correctamente con el impuesto que se determina a partir de 2007, pues se omitió observar la reducción de la tasa del impuesto, lo que significa que para determinar los pagos provisionales de este año, se actualiza un tributo con la base de 2007 (no deducción de deudas), pero con una tasa de 1.8% (para 2006 y anteriores), lo cual deja en completa inseguridad jurídica al contribuyente.

Como se puede apreciar, estas modificaciones no definen correctamente el cálculo de la base opcional por lo que se atenta contra la seguridad jurídica del contribuyente. En consecuencia, es claro que las reformas de 2007 a la LIA violan el principio de seguridad jurídica en materia tributaria. Esto debido a que no es claro el procedimiento para el cálculo de la base opcional prevista en el artículo 5-A, lo cual no le permite al contribuyente tener la certeza de cómo calcular el impuesto que le corresponde enterar.

Ahora bien, el principio de seguridad jurídica se relaciona estrechamente con la garantía de irretroactividad, pues ésta última es una de las formas en que se garantiza el principio de seguridad jurídica. Por ello es conveniente que se analice también la garantía de irretroactividad a la luz de las reformas de 2007 a la LIA.

3.5. EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD.

El artículo 14 constitucional establece que “a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna”. Este precepto jurídico se conoce como la garantía de irretroactividad de las leyes. El objetivo de dicha garantía es resolver el conflicto de leyes en el tiempo. Este conflicto se presenta cuando existen dos leyes, una vieja derogada o abrogada y una nueva vigente, y debe determinarse cual de ellas es la que rige un hecho, acto o situación que tuvo lugar mientras la ley anterior se encontraba vigente, pero que sus efectos continúan en el tiempo.

Ahora bien, existe otro principio jurídico que establece que “ley posterior deroga ley anterior”. Este principio puede traer aparejada la retroactividad de la ley. La retroactividad ocurre cuando una norma tiene efectos reguladores sobre hechos, actos o situaciones producidas con anterioridad a su entrada en vigor. Para que esto suceda debe impedirse la supervivencia de una ley anterior o debe alterarse un estado jurídico preexistente a falta de esta ley anterior.

Derivado de lo anterior, se presenta el problema de determinar cuando se viola la garantía de irretroactividad de la ley. Existen dos teorías que intentan dar respuesta a esta interrogante. La primera de ellas es la teoría clásica que atiende al concepto de derechos adquiridos. La segunda teoría es la de los componentes de la norma, la cual toma como base los supuestos y consecuencias de la norma.

La teoría clásica parte de la distinción entre derechos adquiridos y expectativas de derechos. De acuerdo con esta teoría, son derechos adquiridos aquellos que han entrado en nuestro patrimonio para formar parte de él y que no pueden ser arrebatados por aquella

persona o entidad que tuvo a bien otorgarlos.⁴⁸ Sobre este tema, la SCJN ha determinado que los derechos adquiridos son aquellos actos realizados que introducen un bien, una facultad o un provecho al patrimonio de la persona, mientras que las expectativas de derecho son las pretensiones de que se realice una situación jurídica concreta, conforme a la legislación vigente en un momento determinado.⁴⁹ Es decir, en el primer supuesto se tiene un derecho que forma parte del patrimonio de una persona y que por tanto no puede arrebatarle. En cambio, en el segundo caso, no existe un derecho sino una mera pretensión de que algo suceda.

Con base en lo anterior, puede afirmarse que las personas que gozan de un derecho adquirido no pueden ser privadas de ese derecho por una nueva ley. Si esto se hiciera, se estaría vulnerando la seguridad jurídica de los individuos. Asimismo, es claro que las meras expectativas de derecho no merecen la misma protección. Esto debido a que aún no configuran derechos por lo que en caso de que se modifique la ley anterior, no se afectarían estas expectativas. Entonces se puede concluir que en presencia de derechos adquiridos debe aplicarse el principio de irretroactividad de las leyes.

En resumen, para que exista un derecho adquirido se requiere (i) la realización de un acto que introduzca una facultad o un derecho al patrimonio de una persona o (ii) la realización de un acto que genere una situación que produzca sus consecuencias a través del tiempo. Por esta razón, podría afirmarse que en caso de que un contribuyente haya realizado un acto conforme a una ley que introdujo un derecho en su patrimonio, generando consecuencias a través del tiempo, tendrá un derecho adquirido. En consecuencia, si el acto que generó el derecho adquirido se realizó conforme a una ley que ha sido derogada y la

⁴⁸ Ignacio Burgoa, *Las Garantías Individuales*, Porrúa, México, 1998, Pág. 508

⁴⁹ Séptima época. Pleno. 145-150 Primera parte. Pág. 53. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tesis aislada Materia(s): Común.

nueva ley desconoce ese derecho, la nueva ley estaría violando la garantía de irretroactividad de las leyes, pues se estaría dando un efecto retroactivo a la nueva ley en perjuicio del contribuyente.

Ahora bien, otra de las teorías utilizadas para solucionar el conflicto de leyes en el tiempo es a través de los "componentes de la norma". Esta teoría establece que toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia. Si se realiza el supuesto debe producirse la consecuencia, generándose así los derechos y obligaciones correspondientes. El problema se presenta cuando el supuesto y la consecuencia no se generan de modo inmediato.⁵⁰ Si este caso se presenta, entonces para resolver sobre la retroactividad o irretroactividad de una ley, deben determinarse las hipótesis que se pueden presentar en relación con el tiempo en que se realicen los componentes de la norma jurídica.

En la jurisprudencia de rubro RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA,⁵¹ se señalan cuatro hipótesis que pueden presentarse. La primera de ellas acontece cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia establecidos en ella. En este caso, ninguna disposición legal posterior podrá variar, suprimir o modificar aquel supuesto o esa consecuencia sin violar la garantía de irretroactividad. Esto debido a que fue antes de la vigencia de la nueva norma cuando se realizaron los componentes de la norma sustituida.

El segundo caso que puede presentarse es que la norma jurídica establezca un supuesto y varias consecuencias sucesivas. Si dentro de la vigencia de esta norma se

⁵⁰ P. /J. 123/2001. Jurisprudencia. Novena Época. Pleno. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XIV, Octubre de 2001. Materia: Constitucional.

⁵¹ *Op. cit.* Tesis P. /J. 123/2001.

actualiza el supuesto y alguna de las consecuencias, pero no todas, ninguna norma posterior podrá variar los actos ya ejecutados sin ser retroactiva.

La tercera hipótesis es que la realización de alguna de las consecuencias de la ley anterior, que no se produjeron durante su vigencia, no dependa de la realización de los supuestos previstos en esa ley, ocurridos después de que la nueva disposición entró en vigor, sino que tal realización estaba solamente diferida en el tiempo, ya sea por el establecimiento de un plazo o término específico, o simplemente porque la realización de esas consecuencias era sucesiva o continuada. En este caso la nueva disposición tampoco deberá suprimir, modificar o condicionar las consecuencias no realizadas. Esto debido a que las consecuencias no están supeditadas a las modalidades señaladas en la nueva ley.

Finalmente, el cuarto caso se presenta cuando la norma jurídica contempla un supuesto complejo, integrado por diversos actos parciales sucesivos y una consecuencia. En este caso, la norma posterior no podrá modificar los actos del supuesto que se haya realizado bajo la vigencia de la norma anterior que los previó, sin violar la garantía de irretroactividad. Pero en cuanto al resto de los actos componentes del supuesto que no se ejecutaron durante la vigencia de la norma que los previó, si son modificados por una norma posterior, ésta no puede considerarse retroactiva. En esta circunstancia, los actos o supuestos habrán de generarse bajo el imperio de la norma posterior y, consecuentemente, son las disposiciones de ésta las que deben regir su relación, así como la de las consecuencias que a tales supuestos se vinculan.

De lo anterior se desprende que existe retroactividad cuando una disposición rige o pretende regir situaciones ocurridas antes de su vigencia. En todos estos casos se estará violando el principio de irretroactividad de la ley. Sin embargo, si un determinado supuesto

no se verificó durante la vigencia de la ley anterior, puede aplicarse la ley posterior sin que esto constituya una violación a la garantía de irretroactividad.

Una vez que se ha establecido que en presencia de derechos adquiridos debe aplicarse la garantía de irretroactividad de las leyes, es importante determinar si los contribuyentes del Impuesto al Activo tenían un derecho adquirido.

Para empezar, es importante señalar que el artículo 5o.-A de la LIA vigente con anterioridad a las reformas de 2007, establecía la opción de determinar el impuesto al activo del ejercicio, considerando el que resultaba de actualizar el que le hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior de haber estado obligado al pago de ese impuesto en dicho ejercicio. Asimismo, debido a que el artículo 5 de la LIA se encontraba vigente, el contribuyente que elegía esta opción podía deducir del valor del activo de ese ejercicio las deudas pertinentes.

Ahora bien, si un contribuyente eligió la opción señalada, entonces tiene el derecho y la obligación de aplicar dicha opción en los siguientes ejercicios. Si bien el texto de la ley establece que es una obligación, lo cierto es que al otorgarle al contribuyente la facultad de elegir la forma de determinar el impuesto, se le está otorgando también un derecho. La elección de esta opción contenida en el artículo 5o.-A de la LIA anterior, representa la realización de un acto que introduce un derecho al patrimonio del contribuyente. Asimismo, debido a que el contribuyente tiene el derecho y la obligación de aplicar la mencionada opción en los ejercicios subsecuentes, dicha elección trascenderá al ejercicio en que se aplicó. En virtud de lo anterior, es claro que el contribuyente tiene un derecho adquirido que no puede serle arrebatado.

Como ya se señaló, una disposición no puede variar las condiciones mediante las cuales legalmente se adquirió un derecho en el pasado. Por esta razón, la fracción primera

del transitorio séptimo de la Ley de Impuesto al Activo 2007 al establecer que los contribuyentes deberán considerar el impuesto actualizado que les hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior, sin deducir del valor del activo de dicho ejercicio las deudas correspondientes al mismo, viola la garantía de irretroactividad de la ley en perjuicio del contribuyente.

Es cierto que el contribuyente sigue teniendo la opción de tributar con base en el cuarto ejercicio anterior. Sin embargo, las condiciones en que se ejercía esta opción han sido modificadas en virtud de las reformas de 2007. En consecuencia, al aplicar el Transitorio Séptimo se le da un efecto retroactivo a la LIA, en perjuicio de los contribuyentes que tienen un derecho adquirido por haber elegido la opción contenida en el artículo 5-A.

Es conveniente hacer una analogía con el régimen de consolidación fiscal. Los contribuyentes tienen la opción de elegir tributar en régimen de consolidación fiscal. Pueden no elegir esta opción pero si lo hacen, tienen la obligación de seguir tributando de acuerdo a este régimen por un periodo de cinco años. Al respecto, la SCJN resolvió que una vez ejercida la opción de consolidar, el contribuyente debe seguir tributando, durante el periodo obligatorio, conforme a las disposiciones vigentes en el momento en que eligió la opción de régimen de consolidación fiscal.⁵²

Por lo anterior, es claro que si los contribuyentes del Impuesto al Activo tienen la obligación de seguir aplicando la opción elegida en los ejercicios subsecuentes, entonces deberán aplicar las disposiciones vigentes en el momento en que se eligió la opción de determinar el impuesto con base en el cuarto ejercicio inmediato anterior. Si esto no fuera

⁵² Tesis: P./J. 95/2001. Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XIV, Agosto de 2001. Página: 5. Jurisprudencia. Materia(s): Constitucional, Administrativa.

así, se estarían variando las condiciones en que se adquirió un derecho en el pasado lo cual es inconstitucional. Esto en virtud de la garantía de irretroactividad de la ley, contenida en el artículo 14 constitucional, de la cual se desprende que las leyes sólo deben regular los hechos o acontecimientos que se produzcan después de su entrada en vigor y, en ningún caso, deberán retrotraerse si modifican las condiciones ya existentes.

Ahora bien, la SCJN ha señalado que leyes fiscales que otorgan una opción para contribuir a los gastos públicos en diversos regímenes no pueden ser impugnadas por ser inconstitucionales, toda vez que la aplicación de las disposiciones jurídicas reclamadas deriva de un acto voluntario de los contribuyentes, consistente en tributar bajo un esquema alternativo de beneficio.⁵³ Entonces, podría afirmarse que siendo el artículo 5.-A de la LIA una norma de beneficio, el contribuyente que optó por tributar bajo este régimen consiente los términos, condiciones y consecuencias de esa norma y acepta voluntaria y espontáneamente todos sus efectos jurídicos.

Sin embargo, esto no implica que consienta también las reformas que con posterioridad se realicen a dicha norma, pues esta información escapa del conocimiento del contribuyente. En este sentido se ha pronunciado la SCJN, al señalar que si los contribuyentes optan por aplicar el procedimiento previsto en una norma de beneficio para calcular el impuesto acreditable, **eligiendo voluntariamente mantenerse dentro del mismo, con pleno conocimiento de los términos, condiciones y consecuencias de las normas que lo regulan en el momento en que se actualizó ese hecho**, tales extremos

⁵³ Tesis: 2a. I/2008. Novena Época. Segunda Sala. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXVII, Enero de 2008 Página: 584. Tesis Aislada. Materia(s): Administrativa.

suponen el consentimiento de las disposiciones jurídicas relativas en su integridad.⁵⁴ Es decir, sólo se consienten aquellas disposiciones vigentes en el momento en que se actualizo el supuesto contenido en la norma de beneficio.

Por otro lado, la SCJN ha establecido, con relación al régimen de consolidación fiscal, que si una sociedad controladora optó por consolidar sus resultados fiscales y al cumplirse los cinco ejercicios fiscales obligatorios que como mínimo establece el artículo 57-A de la LISR, no solicita a la SHCP la autorización para dejar de tributar conforme al régimen de consolidación fiscal, debe inferirse que consintió las reformas que sufrió el capítulo IV del título II de la LISR. Por lo que no puede dicha controladora alegar violación alguna a los principios constitucionales, en virtud de que estando en posibilidad de abandonarlo, decidieron seguir tributando conforme a ese régimen, con base en las nuevas disposiciones que lo regulaban.⁵⁵

Ahora bien, el artículo 5.-A de la LIA establece que una vez ejercida la opción que establece dicho artículo, el contribuyente deberá pagar el impuesto con base en la misma por los ejercicios subsecuentes, incluso cuando se deba pagar este impuesto en el periodo de liquidación. Es decir, nunca puede dejar de tributar bajo este régimen; por lo que no se encuentra bajo el mismo supuesto que las sociedades controladoras. En consecuencia, tampoco se actualiza el supuesto de un consentimiento tácito a las reformas efectuadas a la LIA.

En virtud de lo anterior, es posible concluir que en el momento en que el contribuyente elige tributar bajo un esquema alternativo de beneficio., consiente todas las

⁵⁴ Tesis: P./J. 6/2007. Novena Época. Pleno. Semanario Judicial de la Federación y su GacetaXXV, Febrero de 2007 Página: 11. Jurisprudencia. Materia(s): Administrativa.

⁵⁵ Tesis: P./J. 96/2001. Novena Época. Pleno. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XIV, Agosto de 2001 Página: 6. Jurisprudencia. Materia(s): Constitucional, Administrativa.

disposiciones referentes a dicho esquema mas no las subsecuentes reformas que se hagan a dichas disposiciones; ya que si esto fuera así se violaría la garantía de seguridad jurídica del contribuyente. En consecuencia, no existe impedimento alguno para que el contribuyente pueda impugnar la reforma de 2007 por violar en su perjuicio la garantía de irretroactividad de la Ley.

CONCLUSIONES.

En virtud de las consideraciones anteriores, es posible concluir que las reformas de 2007 a la LIA:

a) Violan el principio constitucional de proporcionalidad

Violan el principio constitucional de proporcionalidad debido a que no se atiende a la capacidad contributiva del sujeto pasivo del impuesto. Esto debido a que se grava a los contribuyentes por el valor de sus activos sin tomar en cuenta las deudas en las que se incurrieron para adquirirlos. Esto no constituye un indicador real de riqueza, pues a pesar de que podría parecer que el patrimonio del contribuyente se ha incrementado con la adquisición de activos, lo cierto es que en muchos de los casos este incremento va aparejado de un aumento en los pasivos.

En consecuencia, si no se toman en cuenta las deudas que el sujeto pasivo del impuesto contrajo para adquirir los activos objeto del gravamen, se está gravando una ficción. Lo anterior, debido a que la sola tenencia de activos no refleja la capacidad

contributiva real del contribuyente, sino que ésta resulta de la diferencia entre los activos y los pasivos con los que cuenta el sujeto del impuesto.

Ahora bien, considerando que el artículo 31 constitucional señala en su fracción IV que los mexicanos están obligados a contribuir al gasto público de manera proporcional y que la SCJN ha definido dicha proporcionalidad en función de la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación tributaria, es claro entonces que las reformas de 2007 a la LIA resultan contrarias al principio de proporcionalidad.

b) Violan el principio constitucional de equidad

Violan el principio constitucional de equidad, pues dan un tratamiento igual a contribuyentes que se encuentran en situaciones distintas. Esto deriva también de la eliminación de la posibilidad de deducir las deudas. Debido a que sólo se toman en cuenta los activos del contribuyentes, dos contribuyentes con la misma cantidad de activos deberán pagar el mismo impuesto, sin importar que uno tenga deudas y el otro no.

Es claro que aquel contribuyente que tenga deudas se encuentra en una situación radicalmente distinta de la de otro contribuyente que no cuenta con pasivos, a pesar de que ambos tengan la misma cantidad de activos. Si se toma en cuenta que el principio de equidad establece que debe darse un trato igual a los iguales y desigual a quienes se encuentran en situaciones distintas, entonces las recientes reformas a la LIA transgreden el principio de equidad tributaria pues se grava de la misma forma a personas en situaciones sustancialmente distintas.

c) Violan el principio constitucional de seguridad jurídica

Violan el principio constitucional de seguridad jurídica, pues no se define correctamente el cálculo de la base opcional con lo cual no se le permite al contribuyente tener la certeza de cómo enterar el impuesto que le corresponde. Este principio señala que todo impuesto debe de poseer fijeza en sus principales elementos o características, para evitar actos arbitrarios por parte de la administración pública.

Si bien se puede afirmar que todos los elementos del impuesto se encuentran definidos en la Ley y que por tanto no hay violación al principio de legalidad; con las reformas de 2007 a la LIA, se dejó al contribuyente en un estado de incertidumbre. Lo anterior debido a que los artículos referentes al cálculo de la base opcional no son lo suficientemente claros. Del texto de la reforma se advierte que no se consideró la reducción de la tasa del impuesto.

En consecuencia, para determinar el impuesto conforme a la opción establecida en el artículo 5-A, tendría que considerarse la base correspondiente a 2007 pero con la tasa de 2006. Esto atenta contra la garantía de seguridad jurídica del contribuyente, consagrada en el artículo 14 constitucional, pues no está claramente definida la mecánica para calcular la base opcional del impuesto. Además, esta indefinición puede provocar que las autoridades fiscales actúen de manera arbitraria, por lo que es de suma importancia que se subsanen los vicios de esta reforma.

d) Violan el principio constitucional de irretroactividad

Violan el principio constitucional de irretroactividad, pues modifican los derechos adquiridos del contribuyente. Este principio establece que las leyes sólo deben regular los hechos o acontecimientos que se produzcan después de su entrada en vigor y, en ningún caso, deberán retrotraerse si modifican las condiciones ya existentes.

En este caso los contribuyentes que eligieron la opción contenida en el artículo 5- A, tienen un derecho adquirido que no puede serles arrebatado. En consecuencia, las reformas de 2007 violan esta garantía pues modifican las condiciones bajo las cuales tributaban los sujetos pasivos del impuesto.

En virtud de lo anterior, se afirma que las reformas de 2007 a la LIA violan los principios de proporcionalidad, equidad, seguridad jurídica e irretroactividad. Dichos principios se encuentran consagrados en la CPEUM.

Ahora bien, el principio de constitucionalidad establece que todas las leyes tienen su fundamento en la CPEUM. Por esta razón, para que una ley tenga validez debe ajustarse a lo dispuesto en el texto constitucional. Considerando que las reformas a la LIA atentan contra los principios consagrados en los artículos 14 y 31, fracción IV de la CPEUM, es claro que dichas reformas carecen de validez toda vez que no se apegan al texto constitucional. Por lo anterior, debe declararse la inconstitucionalidad de las mencionadas reformas, con el fin de salvaguardar las garantías y los derechos de los contribuyentes.

BIBLIOGRAFÍA

- Arrijo Vizcaíno, Adolfo Ernesto. *Derecho Fiscal*. Themis. México. 2005.
- Alvarado Esquivel Miguel de Jesús. *¿Debe suprimirse el Impuesto al Activo?* En Ríos Granados Gabriela. *Conceptos de Reforma Fiscal*. Instituto de Investigaciones Jurídicas. México. 2002.
- Barrón Morales Alejandro. *Estudio Práctico de la Ley del Impuesto al Activo*. Ediciones Fiscales ISEF. México. 2003.
- Breña Cruz y García Martín. *Impuesto sobre el Patrimonio Neto*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1980.
- Burgoa Ignacio. *Las Garantías Individuales*. Porrúa. México. 1998.
- Chagoyán Celis Karen Beatriz. *Principios Constitucionales Tributarios y Principios Constitucionales Constitucionalizados*. SCJN. México. 2007.
- Cortina Gutiérrez Alfonso. *Ensayos Jurídicos en Materia Tributaria*. Themis. México. 1993.
- Diario Oficial de la Federación. 27 de Diciembre de 2006. Cuarta Sección.
- Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas. México. 1989.
- Exposición de Motivos de la Ley del Impuesto al Activo. 1988.
- Gómez Haro Ruiz, Enrique. *El impuesto sobre la renta mínimo en sustitución del impuesto al activo*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Colegio de Contadores Públicos de México. México. 1997.
- Herrera Molina Pedro Manuel. *Capacidad Económica y Sistema Fiscal. Análisis del Ordenamiento Español a la Luz del Derecho Alemán*. Marcial Pons. Madrid. 1998.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos. *Propuesta para un Nuevo Enfoque del Impuesto Mínimo en México*. Academia de Estudios Fiscales. México. 1995.

- IUS 2006. *Jurisprudencia y Tesis Aisladas*. Suprema Corte de Justicia de la Nación. México. 2006.
- Jarach Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Abeledo-Perrot. Buenos Aires. 2003.
- Litvak José D. *et alt. El Impuesto sobre los Bienes Personales*. Errepar. Argentina. 2003.
- Martín Granados María Antonieta. *Impuesto sobre la Renta e Impuesto al Activo*. Thomson. México. 2006.
- Moschetti Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1980.
- Pablos Escobar Laura de, *et alt. Incidencia y tipos efectivos del Impuesto sobre el Patrimonio e impuesto sobre sucesiones y donaciones*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 2006.
- Pina Rafael de. *Diccionario de Derecho*. Porrúa. México. 2004.
- Sainz de Bujanda Fernando. *Hacienda y Derecho*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1963.
- SCJN. *Impuesto al Activo de las Empresas*. Coordinación General de Compilación y Sistematización de Tesis. México. 1996.
- Sellerier Carbajal Carlos. *Análisis de los Impuestos sobre la Renta y al Activo*. Themis. México. 1991.
- Solans Domingo. *La imposición patrimonial*. Revista del Instituto de Estudios Económicos. No. 1. Madrid. 1990.
- Tanzi Vito. *Hacienda Pública en los países en vías de desarrollo*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1996.
- Volman Mario. *Régimen Tributario*. La Ley. Buenos Aires. 2005.

ANEXO I

Quinta Época. Segunda Sala. Semanario Judicial de la Federación. Tomo CIII. Tesis Aislada. Página 1671. Materia Constitucional, Administrativa.

IMPUESTO, PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL.

Examinando atentamente el principio de legalidad establecido en el artículo 31 constitucional, a la luz del sistema general que informan nuestras disposiciones constitucionales en materia administrativa y de su explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que al carga tributaria esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar del poder que, conforme a la Constitución, está encargada de la función legislativa, sino fundamentalmente en los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, siendo consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede al arbitrio de las autoridades exactoras. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en el impuesto, la imprevisibilidad en las cargas tributarias, y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, son anticonstitucionales, sea cual fuere el pretexto con que se pretenda justificar un impuesto.

Tesis P. /J. 106/2006. Novena Época. Pleno. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XXIV, Octubre de 2006. Jurisprudencia. Materia: Constitucional. Administrativa.

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO.

El principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que sea el legislador, y no las autoridades administrativas, quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias, máxime que su cumplimiento defectuoso tiende a generar actos de molestia y, en su caso, a la emisión de sanciones que afectan su esfera jurídica. Por ende, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tratándose de la definición de alguno de los componentes del tributo, ha declarado violatorios del principio de legalidad tributaria aquellos conceptos confusos o indeterminables para definir los elementos de los impuestos; de ahí que el legislador no pueda prever fórmulas que representen, prácticamente, la indefinición absoluta de un concepto relevante para el cálculo del tributo, ya que con ellos se dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas las que generen la configuración de los tributos y que se produzca el deber de pagar impuestos imprevisibles, o bien que se origine el cobro de impuestos a título particular o que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público.

Tesis P. /J. 106/2006. Novena Época. Pleno. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XXIV, Octubre de 2006. Jurisprudencia. Materia: Constitucional. Administrativa.

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO.

El principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que sea el legislador, y no las autoridades administrativas, quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias, máxime que su cumplimiento defectuoso tiende a generar actos de molestia y, en su caso, a la emisión de sanciones que afectan su esfera jurídica. Por ende, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tratándose de la definición de alguno de los componentes del tributo, ha declarado violatorios del principio de legalidad tributaria aquellos conceptos confusos o indeterminables

para definir los elementos de los impuestos; de ahí que el legislador no pueda prever fórmulas que representen, prácticamente, la indefinición absoluta de un concepto relevante para el cálculo del tributo, ya que con ellos se dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas las que generen la configuración de los tributos y que se produzca el deber de pagar impuestos imprevisibles, o bien que se origine el cobro de impuestos a título particular o que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público.

Tesis P. /J. 10/2003. Novena Época. Pleno. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XVII, Mayo 2003. Jurisprudencia. Materia Administrativa.

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTOS Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

Tesis P. /J. 123/2001. Novena Época. Pleno. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XIV, Octubre de 2001. Jurisprudencia. Materia: Constitucional.

RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA.

Conforme a la citada teoría, para determinar si una ley cumple con la garantía de irretroactividad prevista en el primer párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe precisarse que toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, de suerte que si aquél se realiza, ésta debe producirse, generándose, así, los derechos y obligaciones correspondientes y, con ello, los destinatarios de la norma están en posibilidad de ejercitar aquéllos y cumplir con éstas; sin embargo, el supuesto y la consecuencia no siempre se generan de modo inmediato, pues puede suceder que su realización ocurra fraccionada en el tiempo. Esto acontece, por lo general, cuando el supuesto y la consecuencia son actos complejos, compuestos por diversos actos parciales. De esta forma, para resolver sobre la retroactividad o irretroactividad de una disposición jurídica, es fundamental determinar las hipótesis que pueden presentarse en relación con el tiempo en que se realicen los componentes de la norma jurídica. Al respecto cabe señalar que, generalmente y en principio, pueden darse las siguientes hipótesis: 1. Cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia establecidos en ella. En este caso, ninguna disposición legal posterior podrá variar, suprimir o modificar aquel supuesto o esa consecuencia sin violar la garantía de irretroactividad, atento que fue antes de la vigencia de la nueva norma cuando se realizaron los componentes de la norma sustituida. 2. El caso en que la

norma jurídica establece un supuesto y varias consecuencias sucesivas. Si dentro de la vigencia de esta norma se actualiza el supuesto y alguna o algunas de las consecuencias, pero no todas, ninguna norma posterior podrá variar los actos ya ejecutados sin ser retroactiva. 3. También puede suceder que la realización de alguna o algunas de las consecuencias de la ley anterior, que no se produjeron durante su vigencia, no dependa de la realización de los supuestos previstos en esa ley, ocurridos después de que la nueva disposición entró en vigor, sino que tal realización estaba solamente diferida en el tiempo, ya sea por el establecimiento de un plazo o término específico, o simplemente porque la realización de esas consecuencias era sucesiva o continuada; en este caso la nueva disposición tampoco deberá suprimir, modificar o condicionar las consecuencias no realizadas, por la razón sencilla de que éstas no están supeditadas a las modalidades señaladas en la nueva ley. 4. Cuando la norma jurídica contempla un supuesto complejo, integrado por diversos actos parciales sucesivos y una consecuencia. En este caso, la norma posterior no podrá modificar los actos del supuesto que se haya realizado bajo la vigencia de la norma anterior que los previó, sin violar la garantía de irretroactividad. Pero en cuanto al resto de los actos componentes del supuesto que no se ejecutaron durante la vigencia de la norma que los previó, si son modificados por una norma posterior, ésta no puede considerarse retroactiva. En esta circunstancia, los actos o supuestos habrán de generarse bajo el imperio de la norma posterior y, consecuentemente, son las disposiciones de ésta las que deben regir su relación, así como la de las consecuencias que a tales supuestos se vinculan.

Tesis: P./J. 95/2001. Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XIV, Agosto de 2001. Página: 5. Jurisprudencia. Materia(s): Constitucional, Administrativa.

CONSOLIDACIÓN FISCAL. LAS REFORMAS A LOS PRECEPTOS QUE REGULAN ESTE RÉGIMEN, QUE INICIARON SU VIGENCIA EL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE, SON VIOLATORIAS DEL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 14 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, Y POR CONSECUENCIA DE LA CERTEZA Y LA SEGURIDAD JURÍDICAS, EN RELACIÓN, EXCLUSIVAMENTE, CON LOS CONTRIBUYENTES QUE EN ESE MOMENTO TRIBUTABAN DENTRO DEL PERIODO OBLIGATORIO DE CINCO EJERCICIOS, SÓLO RESPECTO A LOS PENDIENTES DE TRANSCURRIR.

De lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como del contenido de las teorías de los derechos adquiridos y de los componentes de la norma jurídica que ha adoptado la Suprema Corte de Justicia de la Nación para interpretar el tema de la retroactividad de la ley, se advierte que una norma transgrede el citado precepto constitucional cuando modifica o destruye los derechos adquiridos o los supuestos jurídicos y las consecuencias de éstos que nacieron bajo la vigencia de una ley anterior, lo que no sucede cuando se está en presencia de meras expectativas de derecho o de situaciones que aún no se han realizado, o consecuencias no derivadas de los supuestos regulados en la ley anterior, pues en tales casos sí se permite que la nueva ley las regule. En congruencia con lo anterior, puede concluirse que las reformas a los preceptos que regulan el régimen de consolidación fiscal, vigentes a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y nueve, violan el principio de irretroactividad de la ley, en relación, exclusivamente, con los contribuyentes que en ese momento se encontraban tributando en forma obligatoria en el referido régimen con motivo de la solicitud y de la autorización de inicio que los ubicó en ese supuesto y sólo respecto al periodo pendiente de transcurrir, pues una vez cumplido éste, la obligación de tributar conforme al régimen de consolidación fiscal desaparece y ya no será consecuencia del supuesto surgido conforme a la ley anterior, sino que ello tendrá su origen en la voluntad del contribuyente de continuar tributando conforme al régimen de consolidación fiscal, siendo aplicables las nuevas disposiciones. Lo anterior es así, porque las aludidas reformas modificaron o alteraron en forma desfavorable los derechos adquiridos por el grupo de contribuyentes que se encontraban en el supuesto obligatorio de consolidar sus resultados fiscales por un periodo que no podría ser menor a cinco ejercicios fiscales, en términos de lo dispuesto por el artículo 57-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta (teoría de los derechos adquiridos) o las consecuencias del supuesto de la solicitud y de la autorización emitida por la

Secretaría de Hacienda y Crédito Público (teoría de los componentes de la norma) bajo la vigencia de la ley anterior, ya que introdujeron nuevas obligaciones afectando la certeza y la seguridad jurídicas de las citadas sociedades, pues se acotaron los beneficios de la consolidación fiscal, con respecto a los que se generaron con motivo de la autorización de inicio para consolidar el impuesto sobre la renta.

Tesis P. /J. 11/96. Novena Época. Pleno. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo III. Marzo de 1996. Pág. 5.

ACTIVO, IMPUESTO AL. EL ANALISIS DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LOS PRECEPTOS DE LA LEY QUE LO REGULA EXIGE CONSIDERAR QUE SU OBJETO RADICA EN LOS ACTIVOS, CONCURRENTES A LA OBTENCION DE UTILIDADES, COMO SIGNO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, ASI COMO QUE ELLO SE ENCUENTRA VINCULADO A SUS FINES FISCALES (CONTRIBUTIVO Y DE CONTROL) Y A LOS EXTRAFISCALES DE EFICIENCIA EMPRESARIAL.

Del contenido de los artículos 25, 28 y 31, fracción IV, de la Constitución y, específicamente, de los artículos 1o., 6o., 9o. y 10, de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas (Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1988) y de la exposición de motivos de la iniciativa correspondiente resulta que para examinar la constitucionalidad de los preceptos de este cuerpo legal es imprescindible considerar que, si bien de la literalidad de su artículo 1o., el objeto de la contribución radica en el "activo" de las empresas, de los demás preceptos que integran el sistema del tributo, se infiere que dicho objeto se encuentra íntimamente vinculado a que dichos activos sean susceptibles de concurrir a la obtención de utilidades, signo de capacidad contributiva que el legislador necesariamente debe tomar en cuenta como presupuesto esencial de toda contribución y que, además, del fin estrictamente fiscal de recaudar recursos para los servicios públicos que exige la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, persigue la finalidad fiscal de contar con un medio eficaz de control en el pago que por impuesto sobre la renta corresponda a los sujetos pasivos, así como la finalidad extrafiscal de estimular la eficiencia de los mismos en el desarrollo de sus actividades económicas.

Tesis XCVIII/2007. Primera Sala. Novena Época. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, Mayo de 2007. Página: 792. Tesis Aislada. Materia(s): Constitucional, Administrativa.

DERECHO AL MÍNIMO VITAL. CONSTITUYE UN LÍMITE FRENTE AL LEGISLADOR EN LA IMPOSICIÓN DEL TRIBUTO.

En el marco que corresponde a la materia fiscal, el derecho al mínimo vital constituye una garantía fundada en la dignidad humana y como presupuesto del Estado democrático, de tal manera que los principios especiales que rigen el sistema tributario han de ser interpretados a la luz de los principios fundamentales que informan toda la Constitución. A partir de lo anterior, la capacidad contributiva -concepto capital para juzgar en relación con la proporcionalidad del gravamen, al menos en lo que hace a impuestos directos- ha de apreciarse teniendo en cuenta el contexto real, por lo cual debe precisarse que, si bien el deber de tributar es general, el derecho al mínimo vital exige analizar si la persona que no disponga de los recursos materiales necesarios para subsistir digna y autónomamente puede ser sujeto de ciertas cargas fiscales que ineludible y manifiestamente agraven su situación de penuria, cuando ello puede coexistir con la insuficiencia de una red de protección social efectiva y accesible a los más necesitados. Así, se considera que los causantes deben concurrir al levantamiento de las cargas públicas con arreglo a su capacidad contributiva, en la medida en la que ésta exceda un umbral mínimo que únicamente así podrá considerarse idónea para realizar en el campo económico y social las exigencias colectivas recogidas en la Constitución. El respeto al contenido esencial de este derecho exige que no se pueda equiparar automáticamente la capacidad que deriva de la obtención de cualquier recurso con la capacidad de contribuir al gasto público, todo ello

respecto de las personas que puedan carecer de lo básico para subsistir en condiciones dignas; la acepción negativa del derecho al mínimo vital se erige como un límite que el Estado no puede traspasar en materia de disposición de los recursos materiales necesarios para llevar una vida digna. Esta limitante se ha expresado tradicionalmente en la prohibición de los impuestos confiscatorios, pero también es especialmente relevante para el caso el derecho al mínimo vital, en particular el de las personas que apenas cuentan con lo indispensable para sobrevivir. Lo dicho no implica intromisión alguna en la esfera legislativa dentro de la cual se inscribe la configuración del sistema tributario, dado que la misma, por una parte, no es ilimitada -siendo que corresponde a este Alto Tribunal la verificación del apego a las exigencias constitucionales- y por el otro, no es pretensión de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que legalmente se defina con toda certeza ese mínimo de subsistencia que serviría de punto de partida en la imposición, sino que se reconozca un patrimonio protegido a efectos de atender las exigencias humanas más elementales, lo cual implica excluir las cantidades o conceptos que razonablemente no puedan integrarse a la mecánica del impuesto -ya sea a nivel del objeto o que no puedan conformar su base imponible-, toda vez que dichos montos o conceptos se encuentran vinculados a la satisfacción de las necesidades básicas del titular.

Tesis: P. /J. 24/2000. Novena Época. Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XI, Marzo de 2000. Página: 35. 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.

Séptima época. Pleno. 145-150 Primera parte. Pág. 53. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tesis aislada Materia(s): Común.

DERECHOS ADQUIRIDOS Y EXPECTATIVAS DE DERECHO, CONCEPTO DE LOS, EN MATERIA DE RETROACTIVIDAD DE LEYES.

El derecho adquirido se puede definir como el acto realizado que introduce un bien, una facultad o un provecho al patrimonio de una persona, y ese hecho no puede afectarse, ni por la voluntad de quienes intervinieron en el acto, ni por disposición legal en contrario; la expectativa del derecho es una pretensión de que se realice una situación jurídica concreta, conforme a la legislación vigente en un momento determinado.

Tesis: 2a./J. 104/2006. Novena Época. Segunda Sala. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIV, Agosto de 2006 Página 273. Jurisprudencia. Materia(s): Constitucional, Administrativa.

ACTIVO. EL HECHO DE QUE LA TASA ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2005) SE HAYA REDUCIDO, NO IMPLICA QUE LA DEL ARTÍCULO 2o. DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO TAMBIÉN DEBÍA DISMINUIRSE EN LA MISMA

PROPORCIÓN, POR LO QUE ÉSTE NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

Los artículos 1o. y 2o. de la Ley del Impuesto al Activo prevén que las personas físicas que realicen actividades empresariales y las morales, residentes en México, están obligadas al pago del impuesto al activo a una tasa del 1.8% por el activo que tengan, cualquiera que sea su ubicación. Por su parte, en las tesis de jurisprudencia P./J. 34/91 y P./J. 119/99, de rubros: "ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. SI PARA EFECTOS DE RECAUDACIÓN, ESTE IMPUESTO ES CONSIDERADO COMPLEMENTARIO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, ESTO NO IMPLICA QUE LAS LEYES QUE ESTABLECEN AMBOS TRIBUTOS PARTICIPEN DE LA MISMA NATURALEZA, POR LO QUE ES INADMISIBLE QUE LAS SUPUESTAS INCONGRUENCIAS OBTENIDAS DE LA COMPARACIÓN DE SUS ELEMENTOS PRUEBEN LA VIOLACIÓN A LA FRACCIÓN IV, DEL ARTÍCULO 31 CONSTITUCIONAL." y "ACTIVO. EL IMPUESTO QUE ESTABLECE LA LEY RELATIVA NO CONSTITUYE UNA CONTRIBUCIÓN ADICIONAL O SOBRETASA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.", el Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció que no obstante que el impuesto al activo es complementario del impuesto sobre la renta, cada uno tiene sus propios elementos y, por ende, diversa naturaleza, razón por la cual aquel tributo no constituye una contribución adicional o sobretasa del impuesto sobre la renta. En congruencia con lo anterior, se concluye que el hecho de que la tasa fijada en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se haya reducido del 35% al 30% para el ejercicio fiscal de 2005, de conformidad con el artículo segundo transitorio del decreto de reformas a esta ley, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1o. de diciembre de 2004, no implica que la tasa del 1.8% contenida en el artículo 2o. de la Ley del Impuesto al Activo debía disminuirse en la misma proporción, por lo que este último precepto legal no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que tanto el hecho generador como la capacidad contributiva en cada uno de los tributos son diversos, pues mientras en el impuesto sobre la renta están vinculados a los ingresos, en el impuesto al activo lo están en relación directa con los activos.

Tesis: P./J. 119/99. Novena Época. Pleno. Semanario Judicial de la Federación y su GacetaX, Noviembre de 1999 Página: 11. Jurisprudencia. Materia(s): Constitucional, Administrativa.

ACTIVO. EL IMPUESTO QUE ESTABLECE LA LEY RELATIVA NO CONSTITUYE UNA CONTRIBUCIÓN ADICIONAL O SOBRETASA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

La interpretación relacionada de los diversos artículos de la Ley del Impuesto al Activo, concretamente del 2o.-A, 6o., 8o. y 9o., así como de su exposición de motivos, permiten concluir que el tributo relativo es jurídicamente complementario del impuesto sobre la renta, pues sus diversas disposiciones se explican y su mecánica sólo se entiende referida a tal contribución, al establecerse el derecho a la reducción de los pagos provisionales, así como el del impuesto del ejercicio cuando los contribuyentes tengan el derecho a la reducción en el impuesto sobre la renta y en una cantidad igual (artículo 2o.-A); al exentarse del impuesto a quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta (artículo 6o.); al establecer la presentación de la declaración del impuesto conjuntamente con la del impuesto sobre la renta (artículo 8o.); al consignarse el derecho a acreditar contra el impuesto del ejercicio una cantidad equivalente a la que se hubiere pagado en el impuesto sobre la renta y el derecho a la devolución de las cantidades actualizadas que se hubieren pagado en el impuesto al activo, cuando el impuesto sobre la renta sea en una cantidad que exceda al impuesto al activo del ejercicio que, en ningún caso, podrá ser mayor a la diferencia entre ambos impuestos y, finalmente, al establecer que no podrá solicitarse la devolución del impuesto sobre la renta pagado en exceso cuando en el mismo ejercicio el impuesto al activo sea igual o superior al impuesto sobre la renta, caso en el cual se considerará como pago del impuesto al activo del mismo ejercicio, y cuando su acreditamiento dé lugar a la devolución del impuesto al activo (artículo 9o.). En tales condiciones, el activo es un tributo que normalmente no produce afectación económica a los contribuyentes, dado que los que por impuesto sobre la renta paguen una cantidad cuando menos igual al impuesto al activo que resulte a su cargo, no verán incrementada su carga

impositiva teniendo, inclusive, derecho a la devolución antes mencionada. Por consiguiente, el impuesto al activo no constituye en forma alguna una tasa adicional o sobretasa del impuesto sobre la renta, en razón de que no significa una carga adicional para el contribuyente sino un tributo complementario, por lo que no transgrede el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que consagra el principio de proporcionalidad tributaria.

Tesis: P./J. 34/91. Octava Época. Pleno. Semanario Judicial de la Federación VIII, Julio de 1991 Página 41. Jurisprudencia. Materia(s): Constitucional, Administrativa.

ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. SI PARA EFECTOS DE RECAUDACION, ESTE IMPUESTO ES CONSIDERADO COMPLEMENTARIO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, ESTO NO IMPLICA QUE LAS LEYES QUE ESTABLECEN AMBOS TRIBUTOS PARTICIPEN DE LA MISMA NATURALEZA, POR LO QUE ES INADMISIBLE QUE LAS SUPUESTAS INCONGRUENCIAS OBTENIDAS DE LA COMPARACION DE SUS ELEMENTOS PRUEBEN LA VIOLACION A LA FRACCION IV, DEL ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL.

Es cierto que en la exposición de motivos de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas se asienta que dicho tributo es complementario del de la renta, pero tal característica se limita al aspecto financiero de los tributos, al efecto de la recaudación, sin que trascienda a los ordenamientos que los establecen, puesto que no existe fundamento jurídico que apoye el concepto de leyes complementarias; en consecuencia, la pretensión de la quejosa de que, con motivo de la alegada "complementariedad" mencionada, la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas participe de la misma naturaleza y tenga los mismos elementos que la Ley del Impuesto sobre la Renta, resulta infundada, puesto que la primera señala como sujetos pasivos a las sociedades mercantiles y a las personas físicas que realicen actividades empresariales residentes en México, a los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, a las personas distintas de las anteriores que otorguen el uso o goce temporal de bienes que se utilicen en la actividad empresarial de otro contribuyente y a las asociaciones o sociedades civiles que lleven a cabo actividades mercantiles; establece que el objeto del impuesto lo constituye el activo de los contribuyentes; que la base gravable se integra por el valor de los activos en el ejercicio y que la tarifa única es la proporcional del 2%. En cambio, en la Ley del Impuesto sobre la Renta, los sujetos son las personas físicas y morales que obtienen los ingresos que señala, constituyendo estos ingresos el objeto del impuesto; la base gravable son los ingresos percibidos, menos las deducciones permitidas por dicha ley, estableciéndose diversas tarifas, algunas progresivas. Por tanto, tratándose de dos leyes tributarias con elementos propios y distintos entre sí, no cabe aceptar como violaciones al principio de proporcionalidad tributaria las pretendidas incongruencias basadas en la suposición de que estos ordenamientos se confunden entre sí y tienen la misma naturaleza.

Tesis: P./J. 6/2007. Novena Época. Pleno. Semanario Judicial de la Federación y su GacetaXXV, Febrero de 2007 Página: 11. Jurisprudencia. Materia(s): Administrativa.

VALOR AGREGADO. LOS ARGUMENTOS DE INCONSTITUCIONALIDAD DE LA OPCION PREVISTA POR EL ARTICULO 4o.-B DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, RESULTAN INOPERANTES (DECRETO PUBLICADO EL 1o. DE DICIEMBRE DE 2004).

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que los argumentos relativos a la inconstitucionalidad de leyes fiscales que otorgan opción para tributar en diversos regímenes devienen inoperantes, en tanto que la aplicación de las disposiciones jurídicas reclamadas deriva de un acto voluntario realizado por los contribuyentes, consistente en la decisión de tributar bajo un esquema alternativo de beneficio. En ese tenor, si el mecanismo regulado por el artículo 4o.-B de la Ley del Impuesto al Valor Agregado constituye un procedimiento simplificado opcional que puede aplicarse a elección de los contribuyentes para facilitar el cálculo del impuesto al valor agregado acreditable, resulta evidente que los argumentos sobre la inconstitucionalidad de dicha opción son inoperantes, ya que si los contribuyentes optan por aplicar el procedimiento previsto por el referido artículo 4o.-B para calcular el impuesto acreditable, eligiendo

voluntariamente mantenerse dentro del mismo, con pleno conocimiento de los términos, condiciones y consecuencias de las normas que lo regulan en el momento en que se actualizó ese hecho, tales extremos suponen el consentimiento de las disposiciones jurídicas relativas en su integridad, tal como sucede con figuras procesales como el desistimiento de la acción intentada.

Tesis: P./J. 96/2001. Novena Época. Pleno. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XIV, Agosto de 2001 Página: 6. Jurisprudencia. Materia(s): Constitucional, Administrativa.

CONSOLIDACIÓN FISCAL. LOS ARGUMENTOS RELATIVOS A LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS REFORMAS QUE ENTRARON EN VIGOR EL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE, POR VIOLACIÓN A LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS, PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, RESULTAN INOPERANTES.

Si la sociedad controladora que optó por consolidar sus resultados fiscales en términos de lo dispuesto en el artículo 57-E de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al cumplirse los cinco ejercicios fiscales obligatorios que como mínimo establece el artículo 57-A de la propia ley, no solicita a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la autorización para dejar de tributar conforme al régimen de consolidación fiscal, debe inferirse que consintió las reformas que sufrió el capítulo IV del título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a partir del uno de enero de mil novecientos noventa y nueve, por lo que no pueden, válidamente, alegar violación alguna a los principios de proporcionalidad, equidad y legalidad tributarias que consagra el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que estando en posibilidad de abandonarlo, decidieron seguir tributando conforme a ese régimen, con base en las nuevas disposiciones que lo regulaban. En consecuencia, los argumentos que las sociedades controladoras hagan valer en relación con la inconstitucionalidad de las aludidas reformas, por violación a los señalados principios constitucionales, resultan inoperantes, pues al no encontrarse aquéllas dentro de los cinco ejercicios fiscales a que se refiere la autorización inicial, la aplicación de las disposiciones jurídicas reclamadas se lleva a cabo porque así lo solicitaron de manera tácita, ya que a partir del primer día del sexto ejercicio fiscal, los causantes que continúan dentro de aquél, eligieron voluntariamente mantenerse dentro del régimen, que supone el consentimiento pleno de las normas que lo regulan, vigentes en el momento en que se actualiza ese hecho. Además, de concederse el amparo y la protección de la Justicia de la Unión, por considerar que el régimen de consolidación fiscal vigente a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y nueve es violatorio de los indicados principios, su efecto sería que las sociedades controladoras dejaran de tributar conforme al mencionado régimen, que es de beneficio, y, en su lugar, quedarían obligadas a tributar conforme al régimen general de la ley, lo que desde luego rompería con la finalidad misma del juicio de garantías, pues ello implicaría un perjuicio para ese tipo de empresas.

Tesis: 2a./J. 24/2007. Novena Época. Segunda Sala. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, Marzo de 2007. Página: 608. Jurisprudencia. Materia(s): Administrativa.

TRATO PREFERENCIAL ARANCELARIO. SI EL QUEJOSO CONTRIBUYENTE OPTÓ POR ESTE BENEFICIO, SE ACTUALIZA EL CONSENTIMIENTO EXPRESO DE LAS NORMAS QUE REGULAN LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS POR DIFERENCIAS DE TRIBUTOS AL COMERCIO EXTERIOR.

La regla 2.3.3. de la Resolución en materia aduanera de la Decisión 2/2000 del Consejo Conjunto del Acuerdo Interino sobre Comercio y Cuestiones Relacionadas con el Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos y la Comunidad Europea y anexos 1 y 2, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de junio de 2000, dispone que cuando se trate de declaraciones en factura expedidas por el exportador una vez realizada la operación de comercio exterior, y que por este motivo el importador no haya solicitado el trato preferencial contenido en dicha Decisión, este último tendrá derecho, entre otros, a solicitar la devolución de las cuotas

arancelarias pagadas en exceso dentro del plazo de 12 meses contado a partir de la fecha de importación del producto originario, para lo cual debe presentar la forma fiscal para devoluciones, acompañada de la copia del pedimento de importación, de la rectificación de los pedimentos correspondientes con base en la cuota arancelaria preferente y exhibir tal declaración en factura. Por otra parte, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el quejoso consiente expresamente las normas que regulan el trato preferente arancelario, en términos del artículo 73, fracción XI, de la Ley de Amparo, cuando elige pagar el impuesto a la importación con arreglo a ese trato opcional, porque acepta voluntaria y espontáneamente sus efectos jurídicos, lo cual le impide que después pueda impugnar dicho mecanismo en el juicio de garantías. En ese tenor, son inoperantes los conceptos de ilegalidad que se planteen en el amparo directo contra la citada regla en materia aduanera, fundamentalmente, sobre el plazo para solicitar la devolución respectiva, porque si el quejoso optó por tributar bajo el trato arancelario preferente contenido en el Acuerdo Interino sobre Comercio y Cuestiones Relacionadas con el Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos y la Comunidad Europea y su Decisión 2/2000 expedida por el Consejo Conjunto, mediante la rectificación de los pedimentos de importación, ello implica su conformidad con los requisitos que deben cumplirse para solicitar dicha devolución, ya que la elección de tributar en condiciones preferenciales conduce al sometimiento expreso de todo el sistema normativo que lo desarrolla, siendo inconcuso que el origen de las diferencias de contribuciones al comercio exterior dimana del trato arancelario que el contribuyente adoptó por convicción propia.

Tesis: 2a. I/2008. Novena Época. Segunda Sala. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXVII, Enero de 2008 Página: 584. Tesis Aislada. Materia(s): Administrativa.

VALOR AGREGADO. SON INOPERANTES LOS ARGUMENTOS VERTIDOS EN EL AMPARO SOBRE LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA OPCIÓN PREVISTA POR EL ARTÍCULO 2o.-C DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO (DECRETO PUBLICADO EL 23 DE DICIEMBRE DE 2005).

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que los argumentos vertidos en el amparo, relativos a la inconstitucionalidad de leyes fiscales que otorgan una opción para contribuir a los gastos públicos en diversos regímenes devienen inoperantes, en razón de que la aplicación de las disposiciones jurídicas reclamadas deriva de un acto voluntario de los contribuyentes, consistente en tributar bajo un esquema alternativo de beneficio. En ese tenor, si el mecanismo previsto en el artículo 2o.-C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, reformado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 23 de diciembre de 2005, constituye un régimen simplificado que puede aplicarse a elección de las personas físicas que reúnan los requisitos a que se refiere el artículo 137 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para determinar el pago del impuesto mediante estimativa que practiquen las autoridades fiscales, en tanto las obligaciones que impone al atender a su escasa capacidad económica y administrativa son notablemente menores y más sencillas en comparación con las exigidas por el sistema general previsto por aquella ley, es evidente que los argumentos vertidos en el amparo sobre la inconstitucionalidad de esa opción son inoperantes, pues los contribuyentes se sujetan a las disposiciones del referido artículo 2o.-C con pleno conocimiento de los términos, condiciones y consecuencias de las normas que regulan dicho régimen de beneficio en el momento en que se actualiza ese hecho.