

IMPUESTO A LAS NÓMINAS E IMPUESTO AL ACTIVO DE LAS EMPRESAS, ¿INCONSTITUCIONALES?

SUMARIO: I. *Nociones mínimas respecto a la integración de los sistemas fiscales.* 1. *Imposición al consumo.* A. *Impuesto al gasto.* B. *Impuestos a la producción y a las ventas.* C. *Impuestos a las erogaciones por concepto de sueldos.* 2. *Imposición a la riqueza.* II. *El impuesto sobre las nóminas.* 1. *Antecedentes.* 2. *Introducción del impuesto en el Distrito Federal.* 3. *Presunta inconstitucionalidad del impuesto sobre nóminas; Postura de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.* III. *El impuesto al activo de las empresas.* 1. *Antecedentes.* 2. *Elementos del impuesto.* A. *Sujeto* B. *Exenciones.* C. *No causación.* D. *Objeto.* E. *Base.* F. *Tasa y pago del impuesto.* G. *Acreditamiento del gravamen contra el impuesto sobre la renta.* 3. *Presunta inconstitucionalidad del impuesto al activo fijo de las empresas; Postura de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.* A. *Criterio de proporcionalidad de los gravámenes.* B. *Criterio de equidad tributaria.* C. *Criterio de legalidad en materia fiscal.* D. *Exégesis de los varios preceptos constitucionales presuntamente infringidos.* IV. *Interpretación judicial de los conceptos de generalidad, equidad y proporcionalidad.* V. *Conclusión.*

I. NOCIONES MÍNIMAS RESPECTO A LA INTEGRACIÓN DE LOS SISTEMAS FISCALES

Todos los sistemas tributarios modernos se basan en dos preceptos fundamentales: el de la habilidad contributiva y el de la progresividad de la carga fiscal.¹ Es principio de equidad generalmente aceptado que la distribución de la carga fiscal debe hacerse en relación con la capacidad de pago, y asimismo que para disminuir la inequidad originada por la excesiva concentración de riqueza e ingreso en un grupo minoritario la imposición debe ser progresiva. Ambas máximas carecen de fundamento científico, como tampoco lo tuvieron las normas que llevaron a la explotación que por milenios realizó la aristocracia sobre los siervos, esclavos y gente común.

Que esos principios sean o no aceptados depende del punto de vista de la ética social que de acuerdo con su formación moral adopte cada persona; que prevalezcan o no en un grupo social depende de qué tanto

¹ Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, "El *Tax-Appeal* de la progresividad", *Anuario Jurídico*, México, XVI, 1969, pp. 65-80.

se respeten en éste los postulados del sistema democrático, y que por tanto rija o no la opinión de la mayoría —que aún en los países altamente desarrollados está constituida por los pobres—. En el fondo es una cuestión de equilibrio entre fuerzas políticas.

Los indicadores de la dimensión del bienestar económico —que es a lo que se refiere el concepto de capacidad contributiva o de pago— son el ingreso, la riqueza y el consumo; simplemente porque cualquier actividad económica genera ingreso que o bien es consumido —y constituye ingreso para quien proporciona el satisfactor adquirido— o es ahorrado. La porción ahorrada puede destinarse al atesoramiento improductivo o invertirse, caso en el que genera, de nuevo, ingreso que se somete a la misma opción; consumo o ahorro, y así indefinidamente.

Con el mismo nivel de ingresos vive mejor quien cuenta con riqueza acumulada que quien no la tiene; sin embargo, el ingreso más que ningún otro elemento de bienestar determina el nivel de vida porque las variaciones en aquél se correlacionan más estrechamente con éste. Por otra parte, el volumen de consumo —y sobre todo la elección de satisfactores que se haga— también pone de manifiesto la holgura económica de la que goza cada persona.

Este es el motivo por el que los sistemas fiscales se integran con diferentes combinaciones de impuestos que se aplican a cada una de estas tres manifestaciones de la capacidad contributiva: el ingreso, la riqueza y el consumo.

Los países altamente industrializados se apoyan más en una combinación de las dos primeras —con preponderancia de la imposición al ingreso—. Los países subdesarrollados se sustentan más en la imposición al consumo, tanto porque es más fácil de administrar, como para favorecer la formación de capital.

Ségún sus circunstancias lo coloquen en los supuestos que coinciden con el hecho imponible: la obtención de ingresos, la acumulación de riqueza, y los desembolsos por consumo, cada contribuyente es sujeto de los tres tipos de impuestos que constituyen el sistema fiscal.

Dentro de cada tipo de gravámenes hay uno que de acuerdo con normas generales, mide la capacidad contributiva atendiendo a las circunstancias personales de cada individuo, son aquéllos que se pagan mediante la presentación de una declaración y a los que se aplican tasas progresivas: el impuesto sobre la renta, el impuesto a la riqueza neta, y el impuesto al gasto, que corresponden respectivamente a la imposición al ingreso, a la riqueza y al consumo. En los demás casos se atiende a indicadores generales consistentes en el volumen de las erogaciones

efectuadas para la adquisición de satisfactores, y en la propiedad de diferentes tipos de bienes. Aunque el impuesto predial —que es un gravamen directo— en algunos países se recauda con tasas progresivas, por lo común en estos tributos se emplean tasas proporcionales que en algunos casos son diferenciales.

Debe tenerse en cuenta que la incidencia final de un impuesto no depende de la designación en la ley de quién es el sujeto pasivo. El impacto o incidencia legal de un tributo no coincide necesariamente con su incidencia final o económica, porque en respuesta al gravamen los sujetos señalados en la ley tributaria pueden ajustar sus compras o sus precios de venta, trasladando su carga hasta llegar al consumidor final, que es quien en realidad la soporta cuando menos parcialmente.

De los impuestos cuyo comentario va a hacerse, uno, el impuesto a las nóminas, es un gravamen híbrido que participa de las características y efectos de un tributo al ingreso cuando se cobra sobre las percepciones del trabajador, y de un tributo al consumo cuando se recauda sobre las erogaciones por concepto de sueldos,² como es el caso del impuesto del Distrito Federal; el otro, el impuesto al activo de las empresas, es un gravamen sobre la riqueza. Por ese motivo, es pertinente resumir brevemente algunos puntos esenciales sobre la imposición a estos índices de la capacidad contributiva.

1. *Imposición al consumo*

La imposición al consumo grava los desembolsos efectuados por el contribuyente. Mediante declaraciones puede aplicarse directamente en forma personal conforme al impuesto al gasto; o en forma impersonal, sin considerar las circunstancias individuales de cada contribuyente puede recaudarse en cualquiera o en todas las etapas del proceso de producción y distribución de los satisfactores, caso en el cual el impuesto a cargo del consumidor se obtiene indirectamente a través del vendedor.

² Las necesidades se remedian con dos clases de satisfactores: bienes satisficentes o cosas —bienes mixtos resultado de la aplicación del esfuerzo humano a los bienes naturales o a otros bienes mixtos—, que debido a sus cualidades pueden saciarla directa o inmediatamente, como ropa, alimentos y medicinas; y servicios —bienes humanos consistentes en la ejecución en provecho de otro de la actividad productora del hombre—. El trabajo, como el capital y la tierra, es un bien presatisficente o un factor de la producción, que al concurrir con los otros dos en la elaboración de las cosas, contribuye mediata o indirectamente a satisfacer las necesidades. El salario es el precio al que se vende la mercancía trabajo, y como tal se sujeta a las condiciones del mercado. Zamora, Francisco, *Tratado de teoría económica*, 4a. ed., México, FCE, 1959, pp. 49-58 y 660-682.

A. *Impuesto al gasto*

El impuesto al gasto puede usarse como un sustituto de algún impuesto a las ventas, del impuesto sobre la renta, o como complemento de éste. Se paga mediante la presentación de una declaración en la que a diferencia de la que se prepara para efectos del impuesto sobre la renta, se deducen no las erogaciones efectuadas, sino el incremento neto de los ahorros alcanzado durante el año.

La base impositiva³ está constituida por el gasto gravable, que es el resultado de sumar al gasto neto, la proporción del desembolso en bienes duraderos en el que incurrió el contribuyente en ejercicios anteriores y que es gravable en el año en el que se hace la declaración.

El gasto neto es la resta que queda una vez deducidos los gastos exentos —dependientes económicos, gastos médicos, impuestos pagados— del gasto bruto, que es el resultado de sustraer el dinero pagado por empréstitos anteriores, la compra de inversiones (incluyendo casas), los saldos bancarios y el efectivo al final del año, del monto total de los ingresos; constituido este último por los depósitos bancarios y el efectivo al principio del año, el total de las percepciones recibidas, los préstamos obtenidos, y el producto de la venta de las inversiones (incluyendo casas).

Este impuesto se ha aplicado únicamente en la India y en Ceylán,⁴ y fue derogado a los nueve y cuatro años, respectivamente, porque su rendimiento no fue satisfactorio.

Porque técnicamente el impuesto al gasto es específicamente el gravamen que se ha comentado, y esa denominación no se refiere a ninguna otra forma de imposición al consumo, para no crear confusión en lo sucesivo se omite deliberadamente el empleo de la palabra gasto, relacionada a un tributo, aunque en el lenguaje común sea sinónimo de consumo.

³ Kaldor, Nicholas, *Impuesto al gasto*, México, FCE, 1963, p. 194.

⁴ Bajo la asesoría de Kaldor fue introducido en la India en 1957 y en Ceylán —hoy Sri Lanka— en 1959. Se utilizó como un complemento al impuesto sobre la renta aplicable a los contribuyentes de más altos ingresos —ocho mil personas en la India y dos mil personas en Ceylán—, con tasas que fluctuaban entre el 10% y el 100%. Fue derogado en 1963 en Ceylán y en 1966 en la India. Due, John y Friedlander, Ann, *Government Finance, Economics of the Public Sector*, 6a. ed., Richard D. Irwin inc. Homewood III, 1977, p. 349.

B. *Impuestos a la producción y a las ventas*⁵

Los impuestos al consumo se aplican no sólo a los bienes de consumo, sino a los bienes de capital finales —maquinaria, equipo, materiales de construcción— y en tanto que incluidos dentro del gasto de operación se suman al costo de fabricación o venta para determinar el precio, se trasladan en éste hasta alcanzar a los compradores finales.

La forma de imposición al consumo generalmente empleada en todos los países consiste en gravar las erogaciones efectuadas tanto en relación con el comercio exterior —impuestos a la importación y a la exportación—, como respecto al comercio nacional, y en este caso aplicar el tributo a la producción o venta de productos específicos —gasolina, tabaco, alcohol, refrescos, cerveza—, o a la venta en general de todos los bienes, cobrándolo en forma separada del valor del producto o servicio vendido o incluido en éste, caso en el que dependiendo de las condiciones del mercado es trasladado en el precio al consumidor final.

Puede el gravamen aplicarse en cualquier etapa del proceso de fabricación y comercialización: en la producción, en la venta de mayoreo, en la venta al detalle, o en todas ellas. Este último es el caso de los tributos en cascada —como fue el impuesto sobre ingresos mercantiles— y de las contribuciones al valor añadido —como el impuesto al valor agregado—, conforme a los cuales los vendedores cubren el gravamen en cada fase de la producción o distribución del bien; pero tratándose de los mencionados al último, los enajenantes van acreditando contra el impuesto a su cargo el que durante el mismo periodo hubieran pagado por sus adquisiciones, con lo que se elimina en cada etapa el tributo pagado en la anterior y en definitiva quien soporta la carga es el comprador final.

La imposición al consumo es un elemento fundamental en los sistemas fiscales de los países subdesarrollados, en donde para alcanzar una más eficiente utilización de los recursos se hace que sean los consumidores los que financien la mayor parte de los gastos públicos a través de los gravámenes sobre la fabricación y comercialización de los satisfactores que emplean. Porque estos impuestos son regresivos en relación con el ingreso, suponen una mayor carga absoluta para las personas de bajo nivel económico.

⁵ *Idem*, pp. 340-406, y Somers, Harold M., *Finanzas públicas e ingreso nacional*, 2a. ed., México, FCE, 1961, pp. 262-290.

C. Impuestos a las erogaciones por concepto de sueldos⁶

Dada la naturaleza, características y consecuencias del tributo aplicado a las erogaciones realizadas como pago de salarios —grava el desembolso incurrido para remunerar a uno de los factores empleados en la producción: el trabajo humano— se cataloga como un impuesto al consumo.

Debe considerarse que toda carga adicional al precio del factor trabajo encarece la posibilidad de proporcionar empleo. Por una parte, el impuesto sobre las nóminas puede inducir a una sustitución de trabajadores por maquinaria en los procesos donde es posible este reemplazo; por otra, es posible que los patrones que tienen que pagar una erogación por salario más alta —el sueldo más el tributo sobre él— no puedan ocupar tantos obreros como en ausencia del gravamen, aun si no pueden hacer la sustitución por maquinaria. En la medida en la que la demanda de trabajo se reduce puede esperarse que, aunque en donde hay un sindicato eficiente el sueldo bruto pagado a los empleados no puede reducirse, haya cierta tendencia a una baja en el volumen total de salarios. Además, a través de una disminución en el crecimiento de esos estipendios y en una percepción total más baja —pues al decrecer las utilidades de las empresas éstas conceden menos beneficios adicionales, especialmente por lo que hace a la participación de utilidades— el impuesto sobre las nóminas no deja de reflejarse en las percepciones de los trabajadores que conservan su empleo.

Cualquier incremento en los gastos de operación —el impuesto es uno de ellos— induce a una elevación del precio del producto o servicio, atemperada por la fuerza de los sindicatos y el control de precios; sin embargo, en la medida en la que el proceso de traslación funcione, una parte del impuesto a cargo del patrón se retrotraslada a los trabajadores —en la forma de una reducción en la demanda de trabajo, en el crecimiento de los salarios y en los beneficios adicionales— y otra se protraslada a los consumidores por medio del aumento del importe de los bienes producidos o de los servicios prestados.

La protraslación hacia el adquirente opera con mayor rapidez porque es más fácil elevar directamente el precio de los artículos producidos o el de los servicios suministrados, que retrotrasladarlo inmediatamente disminuyendo la demanda de trabajo. Esta combinación de retrotrasla-

⁶. Due y Friedlander, *op. cit.*, nota 4, pp. 298-303, y Somers, *op. cit.*, nota anterior, pp. 298-305.

ción a los trabajadores y de protraslación a los compradores, hace que a través de una reducción en el poder adquisitivo de los salarios a largo plazo los impuestos sobre las nóminas a cargo de los patrones incidan sobre los trabajadores. Este incremento de la desigualdad en la distribución del ingreso se traduce en una baja del nivel de vida.

Porque en los estratos de menor nivel económico se destina al consumo mayor proporción —hasta el total— de los ingresos, la reducción en el poder adquisitivo de los salarios hace disminuir la demanda de artículos de consumo y repercute en la fabricación de los mismos —aparte de lo que la productividad se haya afectado directamente por la elevación de los gastos que el impuesto implica—, y al bajar la producción se reduce la demanda de bienes de capital, lo que restringe la formación de capital y ahorro. En periodos de depresión esto se acentúa al reducirse el nivel de la actividad de los negocios.

De hecho, a menos que la demanda de mercancías en general sea por completo inelástica —que no pueda reaccionar ostensiblemente a sus nuevos precios—, recaudando el impuesto con tasas proporcionales y muy bajas, el alza de los costos originada por este gravamen en el factor trabajo se traduce en todo caso en un leve descenso de la producción y de la ocupación.

La política fiscal es una cuestión de alternativas: una carga adicional al factor trabajo que encarece la posibilidad de proporcionar empleo —cuando ésta es una meta fundamental para tener una mejor distribución del ingreso— y que además va a incidir en el costo de los productos elevando su precio, equilibrada por los efectos benéficos que el impuesto puede coadyuvar a generar a través de los programas sociales o de desarrollo exigidos por la mayoría de la población.

2. Imposición a la riqueza⁷

El impuesto a la riqueza neta es un tributo escasamente aplicado que existe en unos cuantos países industrializados: Alemania Federal, Luxemburgo, Suecia, Suiza, Noruega, Dinamarca, Finlandia, Holanda, Japón, Austria y Francia; y también en algunos países subdesarrollados: India, Sri Lanka, Pakistán, Colombia y Uruguay.

⁷ Musgrave, Richard A. y Musgrave, Peggy B., *Public Finance in Theory and Practice*, 4a. ed., Nueva York, McGraw Hill Book Company, 1984, pp. 459-481; Goode, Richard, *Government Finance in Developing Countries*, Washington, D. C., The Brookings Institution, 1984, pp. 133-140; Due y Friedlander, *op. cit.*, nota 4, pp. 407-442, y Somers, *op. cit.*, nota 5, pp. 291-298.

Conforme a sus postulados teóricos este gravamen se aplica sólo a las personas físicas —no a las sociedades— sobre el valor neto de todos los activos que posean —efectivo, depósitos, valores, propiedad raíz, propiedad mueble— una vez deducidas las deudas sobre ellos. En principio los activos de las sociedades se gravan a través del impuesto a las acciones propiedad de las personas físicas; pero desviándose de la norma general Alemania Federal y la India lo aplican también a las sociedades.

Mientras más general y uniforme es la cobertura del impuesto, menor es la posibilidad de que se eluda cambiando el tipo de bienes poseídos. Este gravamen reduce el ahorro más que un tributo al consumo; pero menos que una contribución al ingreso, pues en tanto que el impuesto sobre la renta grava más a quien más produce, el impuesto a la riqueza afecta por igual a quienes mantienen su capital ocioso que a quienes lo hacen producir; por lo tanto, tiene menos efectos adversos sobre los incentivos a invertir y a trabajar puesto que obtener ganancias no aumenta la obligación fiscal por este concepto, así que facilita alcanzar el empleo pleno. La limitada experiencia debida a la escasa aplicación de este gravamen y a lo reducido de sus tasas —se mantienen así para que el tributo pueda pagarse de los ingresos corrientes— dificultan el conocimiento de la evidencia empírica de sus efectos económicos.

Cierto que el ingreso es el medio más accesible para medir el bienestar económico; pero éste obviamente depende también de lo que ya se ha acumulado, de la riqueza neta, que da prestigio y poder político independientemente de si produce o no ingreso; por eso la fortuna se emplea como un medio complementario para medir la capacidad contributiva. Utilizado junto con el gravamen sobre la renta, y al establecer el impuesto sobre la riqueza una carga adicional a las ventajas derivadas de la propiedad —que no se aplica a las provenientes del esfuerzo personal—, se acerca más al ideal de equidad, y si funciona adecuadamente contribuye a dar efectividad al sistema fiscal.

Pero a menos que se cuente con una excelente administración fiscal, la dificultad para descubrir y valorar los recursos gravados hace impráctico el impuesto a la riqueza neta. Por esta razón, si bien esa forma de tributación se aplica en muy pocos países, en todos se gravan en forma aislada diversos medios de fortuna. El impuesto a la propiedad raíz es un tributo de aplicación general, también lo son los que recaen sobre propiedad mueble fácilmente identificable, como los vehículos. En menos casos la pertenencia de otros bienes tangibles —inventarios, joyas, mobiliario doméstico, obras de arte— es objeto de un impuesto, y en

menor proporción lo es la de los bienes intangibles —los que representan la propiedad de un bien tangible—.⁸

En tanto el impuesto recae sobre bienes empleados en el proceso de producción, se traslada cuando menos parcialmente en el precio de los bienes fabricados o en el de los servicios prestados, lo que no significa necesariamente que se exonere al sujeto legal del gravamen del peso del tributo,⁹ pues aun si logra trasladar éste totalmente, si se reduce el volumen de la demanda con motivo del aumento del precio, las ganancias serán menores que antes de la introducción o de la elevación del impuesto, por lo que el empresario soporta cuando menos parte de la carga de éste. La posibilidad de hecho de trasladarlo depende tanto de las particularidades del impuesto, como de las circunstancias económicas y de las condiciones de la competencia.

II. EL IMPUESTO SOBRE LAS NÓMINAS

1. *Antecedentes*¹⁰

Desde hace tiempo existe en México el impuesto sobre las nóminas. A nivel federal desde 1963, y en 1980 se encontraba establecido en los estados de Baja California, Chihuahua, Hidalgo, México, Nuevo León, Sonora, Tabasco y Tamaulipas, a los que se han sumado Guerrero y Quintana Roo; con tasas que han venido siendo fijadas entre el 0.75% y el 2%. Este es uno de los pocos casos de concurrencia fiscal desde que en 1980 los estados se integraron al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. Dado que son fácilmente administrables son especialmente adecuados para su aplicación a nivel local, y atendiendo a la escasez de fuentes propias de financiamiento para las entidades, es de extrañar que su empleo no se haya difundido más.

2. *Introducción del impuesto en el Distrito Federal*

Desde 1988 se aplica en el Distrito Federal un impuesto a las nóminas¹¹ que grava a las personas físicas o morales que realicen erogacio-

⁸ En mayor o menor grado ambos tipos de bienes se gravan en diversas localidades de Estados Unidos. Due y Friedlander, *op. cit.*, nota 4, p. 433.

⁹ Somers, *op. cit.*, nota 5, pp. 344 y 345.

¹⁰ Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, "Imposición sobre las nóminas en México", *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, nueva serie, año XVII, núm. 51, septiembre-diciembre de 1984, pp. 825-844.

¹¹ Ley de Hacienda del Distrito Federal, título II, capítulo VI, artículos 45-G a 45-I.

nes en dinero o en especie por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado, entendiéndose por tales las que deriven de una relación laboral. El impuesto, consistente en una tasa de 2%, se causa en el momento en el que se realiza el desembolso y por el total de éste.

Al ser deducible para efectos del impuesto sobre la renta y por tanto reducir la base gravada por la Federación, ésta absorbe parte de dicho tributo; y por formar parte —como cualquier gravamen a cargo de las empresas— de los gastos de operación, al sumarse éstos al costo para determinar el precio de venta, dependiendo de las condiciones del mercado se traslada hasta llegar al consumidor final del producto o servicio de que se trate.

3. *Presunta inconstitucionalidad del impuesto sobre nóminas*

Se ha aducido la inconstitucionalidad del impuesto a las nóminas porque es desproporcionado e inequitativo, ya que no grava los ingresos ni el capital de los patrones, sino su empobrecimiento, manifestado en la disminución de su patrimonio por el pago de sueldos, y porque además recae con mayor peso sobre los patrones honestos que cumplen con las disposiciones legales en materia de trabajo.¹²

Al respecto, debe considerarse que todo impuesto al consumo grava la erogación efectuada para la adquisición de una mercancía —que según las circunstancias y finalidades puede ser maquinaria, equipo, materia prima, champaña o frijoles—, y en ningún caso se es más pobre al adquirirla, simplemente se canjea por un artículo que remedia una necesidad concreta, un bien sin valor intrínseco al que una convención social da valor económico: dinero.

La salida de efectivo que implica el pago de salarios queda compensada por la obtención de una mercancía de igual valor —el trabajo humano— que junto con la maquinaria, la materia prima, el capital y el talento empresarial coadyuva a producir los bienes o servicios por cuya venta genera sus ingresos el contribuyente. Quien paga el estipendio no se empobrece, cambia por dinero —un bien que por sí mismo no remedia ninguna necesidad— el elemento concreto que requiere para su proceso de producción, cuyo valor está representado por el efectivo pagado. Esa conversión de dinero por trabajo —la erogación por concepto de salarios— es lo que constituye el objeto del impuesto sobre nóminas.

¹² Amparo en revisión 1718/88, acuerdo del día 25 de mayo de 1989.

Un considerable desembolso en jornales implica necesariamente la utilización de un mayor número de obreros, o el empleo de trabajadores con mejor preparación o altamente especializados que obviamente exigen emolumentos más elevados, lo que es un índice de la importancia económica de la empresa y por tanto de su capacidad de pago. El hecho de que desafortunadamente existan patrones deshonestos que pagan prestaciones inferiores a las que señala la legislación laboral, es una particularidad que el ordenamiento fiscal, que por principio —como toda ley— establece disposiciones generales y abstractas, no puede contemplar.

*Postura de la Suprema Corte de Justicia de la Nación*¹³

La compenetración con los conceptos fundamentales de las finanzas públicas a los que se ha venido haciendo referencia, y el hecho de que la Constitución no señale ningún límite respecto a las materias que pueden ser gravadas, llevó a la Suprema Corte a negarse a declarar la inconstitucionalidad de la ley impugnada.

III. EL IMPUESTO AL ACTIVO DE LAS EMPRESAS

1. *Antecedentes*

Entre ochocientas mil y un millón de empresas —71% del total— habían venido presentando en ceros su declaración del impuesto sobre la renta. Esto fue posible porque había disposiciones que permitían trasladar utilidades a empresas que reportaban pérdidas, y otras que permitían a las empresas deducir los dividendos repartidos —en 1988 se modificó el ordenamiento y en el futuro la carga será para las empresas, por lo que muchas de ellas necesariamente manifestarán rendimientos—. Así fue como empresas que en años no habían generado ganancias y que razonablemente tendrían que haber salido del mercado eran mantenidas en él, y con inversiones muy por arriba de las que podían sostener. Sólo era cuestión de contar con la asesoría de expertos en el arte de no pagar impuestos sin quedar fuera de la ley, situación injusta para el resto de los contribuyentes que cumplían con sus obligaciones fiscales.¹⁴

¹³ *Ibidem*, y tesis de jurisprudencia 4/1989, 9/1989, 11/1989 y 12/1989.

¹⁴ Alma Rosa Moreno —Directora General de Política de Ingresos de la Secretaría de Hacienda—, y Jesús Patiño —Director del Instituto de Estudios Fiscales y Admi-

Aprovechando la paridad existente entre una carga sobre el ingreso derivado de un activo —que grava el flujo de dinero conforme va generándose— y un tributo equivalente sobre el valor de ese bien —que grava la acumulación del ingreso ganado en periodos ya concluidos—, y que por lo tanto es lo mismo aplicar una contribución del 10% sobre el ingreso corriente derivado de posesiones que producen ingresos anuales que corresponden al 10% de su precio, que establecer un gravamen de 1% sobre el valor de dichas propiedades,¹⁵ el gobierno, con el objeto de regularizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de las empresas que habían venido presentando su declaración del impuesto sobre la renta sin el pago correspondiente, de recuperar lo que conforme a éste había dejado de recaudar, y de desanimar la potencial elusión, decidió en 1989 incorporar a dicho tributo como gravamen complementario el impuesto al activo de las empresas, que por ser acreditable contra el impuesto sobre la renta,¹⁶ sólo sería cubierto por quienes hubieran esquivado y en el futuro soslayaran el pago de éste. Asimismo, quienes causaran el tributo por arrendar inmuebles podrían acreditar su contribución al activo contra el gravamen que por concepto de arrendamiento pagaran conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En tanto que al ser conocida con anterioridad a la generación de utilidades la imposición al ingreso permite al contribuyente hacer ajustes para ser gravado lo menos posible —de lo que muchos empresarios se habían valido para eludir el pago del tributo sobre la renta y acumular activo—, dado que la base gravable de la imposición al capital no emerge de decisiones tomadas en el ejercicio fiscal en curso, sino que es determinada por decisiones pasadas cuyos efectos no se anulan fácilmente, la forma que está en vigor, por su misma naturaleza, no permite ajustes corrientes en el lapso en el que se introduce la carga; pero a futuro sí pueden hacerse arreglos y en etapas subsecuentes disminuir la formación de capital para no presentar base gravable.¹⁷ Por eso la forma más sencilla de eludir el pago del impuesto al activo de las empresas es declarar ingresos afectos al pago del impuesto sobre la renta y cubrir el gravamen correspondiente, que es el efecto buscado al aplicar este tributo.

nistrativos A.C.—, citados por Monjarrás, Jorge, "Un impuesto expuesto", *Exposición*, 1º de marzo de 1989, pp. 44-47.

¹⁵ Brennan, Geoffrey y Buchanan, James, *The Power to Tax*, Cambridge, Cambridge University Press, 1980, p. 85.

¹⁶ Con posterioridad el procedimiento se invirtió, y es el impuesto sobre la renta el que se acredita contra el gravamen al activo.

¹⁷ Brennan y Buchanan, *op. cit.*, nota 15, p. 91.

Hacienda espera que al fortalecer el control de las obligaciones fiscales el impuesto al activo de las empresas mitigue la erosión de la base gravable del impuesto sobre la renta originada por la manipulación de las utilidades; asimismo, que al desanimar la posesión de activos improductivos que no es rentable conservar impulse la inversión productiva. Para la iniciativa privada nunca un impuesto puede estimular la inversión.¹⁸

2. Elementos del impuesto ¹⁹

La Ley del Impuesto al Activo ha sido objeto de varias modificaciones, pero aquí se analiza tal como entró en vigor, ya que fue su texto original el que motivó las solicitudes de protección dirigidas al Poder Judicial.

A. Sujeto

Quedan sometidas a este gravamen las empresas —sociedades mercantiles y personas físicas— residentes en México, así como las asociaciones o sociedades civiles, las asociaciones en participación y los fideicomisos que realicen actividades empresariales. Asimismo están obligadas a pagarlo las empresas residentes en el extranjero que obtengan ingresos de establecimientos permanentes situados en el país.

Conociendo la generalizada práctica de que las empresas operen con activos cuya propiedad les pertenece no a ellas, sino a personas físicas o morales con las que están relacionadas, por razones de control —para evitar que a través del arrendamiento o del comodato se eluda el impuesto al activo de las empresas—, en la Cámara de Diputados se decidió incluir como sujetos del impuesto a las personas físicas y a las asociaciones y sociedades civiles que otorguen el uso o goce temporal de los bienes utilizados en su actividad empresarial por los contribuyentes mencionados en el párrafo anterior. De igual modo se dio este carácter a las personas físicas residentes en el extranjero que estén en la misma situación —como en el caso de las que arriendan condominios

¹⁸ Alma Rosa Moreno y personalidades de la Coparmex, del Colegio de Contadores de México, de la Concanaco y de la Canacinfra, citados por Monjarrás, *op. cit.*, nota 14, pp. 44-47.

¹⁹ Ley del Impuesto al Activo de las Empresas y su Reglamento, según el texto con el que entraron en vigor en 1989.

hoteleros a empresas de ese ramo, o que sin transmitir su propiedad aportan inmuebles a asociaciones en participación—.²⁰

B. Exenciones

No se aplican las disposiciones de esta ley a las empresas que componen el sistema financiero—instituciones de crédito, de seguros y de fianzas; organizaciones auxiliares de crédito; casas de bolsa; sociedades de inversión y cooperativas— porque no puede medirse con exactitud el activo propio afecto a sus actividades empresariales en virtud de que sus activos incluyen valores gubernamentales, y porque al operar con depósitos efectuados por el público comprenden activos de empresas ya sujetas al impuesto.

Tampoco se someten al impuesto que se analiza los contribuyentes menores ni los sujetos a bases especiales de tributación, porque atendiendo a lo reducido de sus ingresos o a las particularidades de su giro de negocios se estableció para ellos en la Ley del Impuesto sobre la Renta un régimen peculiar conforme al cual cubren su gravamen calculándolo sobre una utilidad estimada, lo que los libera de llevar la complicada contabilidad necesaria para mantener los registros previstos por el régimen general de dicho ordenamiento, y sin ellos carecen de los datos indispensables para cumplir con la Ley del Impuesto al Activo.

También se exime a las personas físicas, sociedades y asociaciones civiles que arrienden activos a las personas e instituciones a las que se han hecho referencia en los párrafos anteriores, a quienes realicen actividades empresariales pero estén exceptuados del pago del impuesto sobre la renta—por los bienes afectos a dichas actividades—, y a quienes arrienden activos por los que perciban rentas congeladas.

C. No causación

El impuesto no se causa durante el periodo preoperativo, en el ejercicio en el que las empresas inicien actividades ni en el que le sigue, y tampoco en el ejercicio de liquidación. Esto no es aplicable a los ejercicios posteriores a la fusión de empresas, a la transformación de sociedades y al traspaso de negociaciones.

²⁰ Arregui Ibarra, Fernando, *Estudio integral del impuesto al activo de las empresas*, México, Ediciones Fiscales, ISEF, 1989, p. 44.

Las sociedades y las asociaciones civiles no causan el impuesto a menos que la mayor parte de sus ingresos provenga de actividades mercantiles.

D. Objeto

Para disminuir el déficit presupuestal el gobierno tenía que aumentar sus recursos, y antes que elevar las tasas de los impuestos ya existentes —algunas de las cuales, por el contrario, las redujo— prefirió ampliar su base imponible aumentando el número de contribuyentes al crear una nueva materia gravable: el activo de las empresas,²¹ de la que planeó recibir 1.5 billones de pesos en 1989.

El objeto del impuesto es la propiedad o posesión del activo de las empresas cualquiera que sea su ubicación en el caso de contribuyentes residentes en el país, y la del activo atribuible al establecimiento permanente situado en el territorio nacional en el caso de las empresas residentes en el extranjero. Tratándose de personas que otorguen el uso o goce de bienes utilizados en actividades empresariales, el objeto está constituido por la propiedad o posesión de dichos bienes.

La ley no proporciona ninguna definición de lo que ha de entenderse por activo, solamente enumera en forma enunciativa algunos de los bienes que lo integran. Hace mención a los activos fijos, gastos y cargos diferidos, terrenos, e inventarios de materias primas y productos semiterminados que el contribuyente utilice en la actividad empresarial. Lista asimismo varios activos financieros: las inversiones en títulos de crédito —excepto en acciones, para impedir la doble tributación—, los documentos y las cuentas por cobrar —sin incluir en este concepto los pagos provisionales, los saldos a favor aplicables al pago de contribuciones, ni los estímulos fiscales por utilizar—, y los intereses devengados aún no cobrados.

E. Base

Por ser la contribución sobre el activo de las empresas un tributo complementario del impuesto sobre la renta, de los conceptos utilizados para determinar su base gravable se extraen los elementos necesarios para calcular la de aquél. La base gravable de dicho impuesto es el valor del activo en el ejercicio fiscal respecto al cual se presenta la de-

²¹ Alma Rosa Moreno, citada por Monjarrás, *op. cit.*, nota 14, pp. 44-46.

claración, que se calcula sumando el valor promedio de los activos sometidos a imposición.

Tratándose de los activos fijos y de los gastos y cargos diferidos, el valor promedio de cada bien es el resultado de multiplicar por el número de meses que éste haya sido utilizado durante el año fiscal, el cociente de dividir entre el número de meses comprendidos en dicho lapso, la cantidad que reste de sustraer del saldo actualizado por deducir para efectos del impuesto sobre la renta, la mitad de la deducción por inversiones de ese ejercicio.

Por cuanto hace a los inventarios de materias primas y productos semiterminados o terminados, su valor promedio es el resultado de dividir entre dos la suma de las existencias al inicio y al cierre del ejercicio. Por lo que toca a los terrenos, su valor promedio es el resultado de multiplicar por el número de meses que cada uno haya sido poseído en el año fiscal, el cociente de dividir su valor original actualizado entre el número de meses comprendidos en dicho ejercicio.

Por lo que hace a los activos financieros, su valor promedio es el resultado de dividir entre el número de meses del ejercicio la suma de los valores promedio mensuales de dichos activos, que se calculan dividiendo entre dos el monto de esos activos al inicio y al final de cada mes. Los activos financieros registrados en moneda extranjera al tipo de cambio controlado se valúan conforme al que se haya fijado el primer día de cada mes; cuando éste no sea aplicable se estará al tipo de cambio promedio para enajenación con el cual inicien operaciones en el mercado las instituciones de crédito de la ciudad de México.

Deducciones

Para impedir la *piramidación* del impuesto se permite restar del valor del activo en el ejercicio, el valor promedio de las deudas en moneda nacional contraídas *con otras empresas residentes en México*, excepto las contratadas con el sistema financiero o con su intermediación.

Se permite la sustracción de esos pasivos sólo porque constituyen activos sujetos al impuesto en las negociaciones que otorgaron los créditos; por consiguiente, las deudas establecidas con empresas residentes en el extranjero, con empresas del sistema financiero o con su intermediación, con personas morales no lucrativas, con personas físicas —accionistas, profesionistas, asalariados— que no funcionen como empresas,

o con el gobierno, no son deducibles por no ser dichas personas contribuyentes de este impuesto.

F. Tasa y pago del impuesto

La tasa no fue fijada arbitrariamente. Según datos de Hacienda las utilidades promedio de las empresas fluctuaban entre el 7% y el 7.5%. A partir de esto se consideró un rendimiento mínimo de 5.8% en el que se compensaban el gravamen sobre la renta con el tributo al activo al acreditar éste contra aquél. Multiplicando dicho porcentaje por la tasa —35%— prevista para el impuesto sobre la renta en el año en el que se introdujo la multicitada contribución, se obtuvo el porcentaje de 2% con el que se grava a los activos.²²

Este gravamen se cubre aplicando dicha tasa a la base gravable calculada como ya se especificó, y presentando la declaración correspondiente junto con la declaración del impuesto sobre la renta dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio.

G. Acreditamiento del gravamen contra el impuesto sobre la renta

Los contribuyentes del gravamen sobre el activo pueden acreditar una cantidad equivalente al efectivamente pagado contra el tributo sobre la renta correspondiente a sus actividades empresariales. En el caso de los contribuyentes de la contribución sobre el activo de las empresas que no lo sean también del impuesto sobre la renta aplicable a ésta sino del relativo a las percepciones por arrendamiento, lo acreditan contra éste.

El acreditamiento —que en ningún caso dará lugar a devolución— se realiza contra el impuesto sobre la renta del mismo ejercicio y de los tres siguientes, ya sea contra los pagos provisionales o contra el que resulte por pagar en la declaración del ejercicio, y si hubiera excedente podrá acreditarse en declaraciones posteriores. Por lo tanto, los contribuyentes del tributo al activo de las empresas que paguen una cantidad cuando menos equivalente por concepto de contribución sobre la renta, no verán incrementada su carga tributaria. Se pierde el derecho a efectuar el crédito si pudiendo realizarse no se verifica en el ejercicio correspondiente. Dicha prerrogativa no puede transmitirse como consecuencia de fusión y no opera respecto de gravámenes retenidos a terceros que deba enterar el contribuyente.

²² *Idem*, pp. 45 y 47.

3. Presunta inconstitucionalidad del impuesto al activo fijo de las empresas

Un sector de la iniciativa privada considera que el tributo fue creado con el único fin de aumentar los ingresos del gobierno —que es un objetivo propio de los impuestos—, y asimismo que es un gravamen patrimonial —nada hay que prohíba establecerlos—, una aberración y una injusticia que crea incertidumbre fiscal. Esta es la clave, es difícil dilucidar hasta qué punto el iracundo rechazo a esta contribución se debe a consideraciones financieras y qué tanto influye en él el factor emocional. Este impuesto hace renacer el temor a la implantación de un gravamen al patrimonio neto, posibilidad que —con base en las recomendaciones que en 1960 hiciera Kaldor— fue estudiada en 1975, pero desechada por la violenta reacción que provocó.²³

También se arguye que el nuevo impuesto es inconstitucional²⁴, argumentando que viola los principios de proporcionalidad, equidad y legalidad, además de que conculca la soberanía local porque restringe la libre administración por parte de los municipios de los inmuebles localizados en su territorio; desalienta la inversión siendo que el Estado como rector del desarrollo económico nacional debe fomentar el crecimiento económico; implica una doble imposición porque bienes gravados por la ley rebatida son objeto de otros impuestos —el predial y el de tenencia de vehículos—; y al declarar exentas a algunas empresas, obstaculiza el derecho a ejercer libremente el comercio a las que sí están obligadas a pagar el impuesto.²⁵

Según los quejosos, trasgrede dicha ley el requisito de proporcionalidad porque no atiende a la capacidad contributiva, ya que no grava los ingresos, utilidades o rendimientos, sino la tenencia o propiedad de bienes, y el hecho de poseerlos no significa que se tenga esa aptitud; y porque grava con una tasa única a personas de distinto nivel económico, cuando por ser un impuesto directo debe establecer tasas progresivas.

Infringe el requisito de equidad porque da un trato distinto a algunos contribuyentes, ya que no se reconocen para efectos de su aplicación los adeudos contraídos en moneda extranjera, ni los contratos con

²³ Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, *Imposición a la riqueza en México*, México, UNAM, 1983, pp. 21-34.

²⁴ Supuestamente viola los artículos 5, 14, 25, 31, fracción IV, y 115, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

²⁵ Amparos en revisión 3108-89, Construcciones y Montajes Especializados, S.A.; y 2865/89, Fabricantes y Vendedores de Productos para el Hogar S.A.

empresas o bancos extranjeros, ni los pactados con el sistema financiero nacional o por su intermediación; y al no poder efectuar dicha deducción se amplía la base del impuesto de los contribuyentes en esas circunstancias y se da un trato desigual a los que se encuentran en la misma situación: haber solicitado un préstamo. Asimismo se excluyen del pago de este tributo a las empresas del sistema financiero, a las sociedades cooperativas y a las de inversión, a los contribuyentes menores, a los sujetos a bases especiales de tributación, a las empresas en periodo preoperativo o de liquidación, y a las que están en fase de iniciación de operaciones.

Contraviene el requisito de legalidad porque no establece con precisión quiénes son los sujetos pasivos del impuesto, pues a pesar de que dicho ordenamiento se denomina *Ley del Impuesto al Activo de las Empresas* incluye entre los obligados a pagarlo a quienes no son empresas; tampoco define los conceptos de activo y pasivo, ni señala con exactitud lo que es el activo financiero, pues se limita a una enunciación que termina con la expresión "entre otros"; y al establecer que si hay un cambio en el método de valuación debe efectuarse cumpliendo con las reglas que establezca la Secretaría de Hacienda, no aclara si se refiere al método contable de valuación de inventarios o a algún otro.

Por otra parte, uno de los elementos necesarios para determinar la base del impuesto —el factor inflacionario para actualizar el valor de los activos— no lo determina la propia ley sino que remite a una ley diversa, la del Impuesto sobre la Renta —que tiene naturaleza y fines distintos—, que a su vez remite al Código Fiscal de la Federación, que es el que establece las reglas para que el Banco de México elabore el índice nacional de precios al consumidor —conforme al cual se fija dicho factor—, lo que hace que la base del tributo no se encuentre establecida en la ley.

Asimismo esta ley se aplica retroactivamente, ya que los pagos provisionales se calculan con base en el impuesto actualizado correspondiente al ejercicio regular inmediato anterior, lo que vulnera el derecho adquirido de realizar planeaciones fiscales y proyectos económicos, ya que los que se programaron para el periodo en el que entró en vigor la ley impugnada, se efectuaron sin tomar en consideración el impuesto a los activos que todavía no existía.

Postura de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

Reconociendo la atingencia de los principios cardinales de la técnica financiera a los que se hizo referencia con anterioridad, y ante la ausencia de restricciones constitucionales a la potestad tributaria del Estado, la Suprema Corte sostuvo la constitucionalidad del impuesto impugnado con base en los razonamientos que a continuación se exponen.²⁶

A. Criterio de proporcionalidad de los gravámenes

Respecto a la imputación de no ser proporcional, la Suprema Corte aclaró que no hay ningún precepto constitucional que establezca como requisito que los gravámenes se impongan sólo sobre el ingreso o las utilidades, y al no existir restricción constitucional en este sentido, el legislador está facultado para seleccionar libremente el objeto del tributo —siempre que sea proporcional, equitativo, establecido en ley, y destinado a cubrir el gasto público— y puede por lo tanto gravar cualquier manifestación de riqueza que revele la capacidad contributiva del sujeto.²⁷

El impuesto que se estudia no grava la capacidad económica total o genérica de los sujetos pasivos sino su capacidad relativa, la que guarda relación con el objeto del gravamen —en este caso la posesión de activos—, y debe inferirse de la congruencia entre el objeto gravado y la base imponible.

La proporcionalidad²⁸ se determina analizando la naturaleza y las características de cada contribución. Tocante al impuesto sobre la renta la proporcionalidad se cumple fijando tasas progresivas, principio que no necesariamente rige a tributos distintos de éste. El hecho de que la tasa sea única no implica que todos los contribuyentes deban cubrir la misma cantidad, puesto que el monto del impuesto depende de la cuantía de la base gravable —constituida por el valor de los activos—, por lo que cada sujeto tributará en proporción directa a su propia capacidad en cumplimiento del requisito de proporcionalidad y sometido al mismo trato dado a quienes tienen activos del mismo precio.

²⁶ *Ibidem*.

²⁷ Tesis de jurisprudencia 18/90; tesis jurisprudencial núm. 4, Informe de Labores de 1989, primera parte; y amparos en revisión 937/84, 1101/87, 1718/88, 2159/88 y 143/89.

²⁸ Tesis ejecutoria núm. 69, Informe de Labores de 1989, primera parte; y tesis jurisprudencial núm. 4/1990, aprobada el 18 de enero de 1990.

B. Criterio de equidad tributaria

En cuanto al principio de equidad tributaria establece la Corte que consiste en que las leyes impositivas den un trato igual a quienes se encuentran en idéntica situación; pero no implica un trato similar a quienes por la naturaleza de sus actividades, su forma de operación, o el volumen de sus ingresos están en situaciones objetivas diferentes que justifiquen un trato desigual.²⁹

Como agentes intermediarios de crédito las empresas del sistema financiero están en posesión de activos propios difícilmente diferenciables de los activos ajenos provenientes de depósitos —que son objeto del impuesto— que a su vez se convierten en activos —gravados— de quienes obtienen los préstamos. De no eximirlos los mismos recursos se gravarían como activos del depositante, de la entidad financiera, y de quien obtiene el préstamo. Por otra parte estas empresas están sujetas a control estricto por parte de los órganos encargados de la inspección y vigilancia del sector financiero, por lo que es dudoso que puedan tener capitales improductivos, circunstancia a la que se hace referencia expresa en la exposición de motivos de la ley impugnada.

Por cuanto hace al régimen de contribuyentes menores y de contribuyentes sometidos a bases especiales de tributación, se estableció precisamente porque dichos sujetos carecen de capacidad administrativa y contable suficiente para responder a las exigencias de la Ley del Impuesto sobre la Renta; por lo mismo no están en condiciones de valuar su activo para calcular el monto del gravamen por pagar. El trato desigual procede de la existencia de circunstancias distintas, que también se dan en el caso de los contribuyentes en periodo preoperativo, en fase de iniciación de operaciones, o en lapso de liquidación, que por tener escasos ingresos o por no tener utilidades, no cubrirían el impuesto sobre la renta o sería éste tan exiguo que no permitiría la acreditación del impuesto al activo. Y tocante a las sociedades de inversión y a las sociedades cooperativas, gravarlas sí entrañaría una violación al principio de equidad tributaria, ya que por no ser contribuyentes del impuesto sobre la renta no estarían en condiciones de acreditar su tributo al activo.

Eximir a los contribuyentes a los que se ha hecho referencia en los párrafos anteriores no viola el principio de equidad tributaria porque la exención está formulada atendiendo a categorías abstractas de sujetos colocados en situaciones objetivamente distintas, que por razones de

²⁹ Amparos en revisión 2517/89, 2679/89, 2738/89, 3108/89 y 3151/89.

orden técnico jurídico, económico y social, ameritan un tratamiento distinto precisamente para asegurar la justa distribución de la carga pública.

Por lo que hace a la imposibilidad de deducir las deudas contraídas en moneda extranjera, y los adeudos contratados con no residentes o con el sistema financiero —regla que se aplica a todos los contribuyentes que se encuentran en esos supuestos, sin excluir a ninguno—, no distingue la ley entre una categoría y otra de sujetos pasivos —tener débitos no deducibles no excluye la posibilidad de tenerlos también descontables— sino entre las clases de cargos que puedan figurar en su contabilidad. Se trata de dos hipótesis diferentes, una en la que tanto el acreedor como el deudor están sujetos al pago del impuesto reclamado, y otra en la que el acreedor o no es sujeto de él, o siéndolo está exento de su pago.

Si se permite sustraer del monto del activo en el ejercicio el valor promedio de las deudas en moneda nacional contraídas con empresas residentes en México, es para evitar la *piramidación* del impuesto que ocurriría al gravar las dos fases correlativas de la misma operación, ya que los activos que constituyen el objeto del impuesto que deberá pagar el deudor son la expresión financiera de su adeudo, que a su vez es un activo financiero de la empresa acreedora por el que también se causa el gravamen. La disposición que se impugna impide que ambos contratantes paguen el impuesto por aspectos diferentes del mismo trato comercial. Al no ser sujetos del impuesto las empresas extranjeras residentes en el extranjero, y al estar exentas del pago del mismo las empresas del sistema financiero, ni los acreedores ni los deudores pagarían esa contribución, lo que desvirtuaría el propósito del gravamen.

C. Criterio de legalidad en materia fiscal

Respecto al principio de legalidad, manifiesta la Corte que para evitar la arbitrariedad de la autoridad recaudadora, el tributo debe establecerse en una ley en la que consten sus elementos esenciales; pero que la garantía de legalidad tributaria³⁰ no exige que tales naciones se encuentren contenidas en la denominación de dicha ordenanza. Este requisito se cumple con el señalamiento que de ellos se haga en el texto del estatuto, siendo irrelevante que su título no coincida con los elementos definidos en sus artículos.

³⁰ Tesis jurisprudencial 86, compilación de 1988, primera parte.

Y si bien el legislador está obligado a establecer los elementos esenciales del tributo —sujeto, objeto, tasa, exenciones, formas de pago—, no lo está a definir cada uno de los conceptos que utiliza, basta que tengan una connotación precisa en las áreas que la ley regula para que se salvaguarde el principio de legalidad. Respecto al activo, el ordenamiento impugnado señala las figuras contables y los bienes que se comprenden dentro del concepto genérico del mismo, además de que cataloga como tal el que la Ley del Impuesto sobre la Renta considere en esa categoría, por lo que es improcedente afirmar que el objeto de la contribución es impreciso.

Tampoco es correcto aseverar que deja al arbitrio de la autoridad administrativa la facultad de determinar lo que debe entenderse por activos financieros. La expresión “entre otros” empleada por el legislador, revela únicamente su intención de enumerar las especies componentes de dicha categoría no de manera limitativa, sino enunciativa, a guisa de ejemplo. Aun suponiendo que este concepto diera lugar a calificaciones erróneas —algo inverosímil ya que la figura del activo financiero es una noción jurídico-contable que no presenta confusión en el lenguaje técnico—, no es un problema de constitucionalidad de la ley, sino de legalidad del acto concreto de aplicación del precepto comentado, que de presentarse constituiría materia de *litis* ante las autoridades hacendarias, los tribunales administrativos, o el órgano de control constitucional competente.

Por lo que hace al hecho de que el legislador fije la manera de calcular un gravamen remitiendo a otra ley,³¹ no demerita la certeza y seguridad jurídicas tuteladas por el principio de legalidad tributaria, que únicamente exige que tanto los gravámenes como sus elementos estén consignados de manera expresa en un acto legislativo; y aunque los tributos sean de distinta especie —y en este caso específico los ordenamientos en cuestión tienen elementos comunes, ya que el gravamen al activo es complementario del impuesto sobre la renta— en tanto los conceptos supletorios no sean contrarios a la naturaleza de la contribución de que se trata o incompatibles con sus preceptos, no hay ningún impedimento constitucional para que el legislador remita a otra ley.

La exigencia de que se consignen en una ley los elementos del impuesto tampoco se infringe porque alguno de ellos contenga un componente variable que deba determinarse en forma periódica conforme a

³¹ Tesis jurisprudencial núm. 2, Informe de Labores de 1988, primera parte; y tesis jurisprudencial núm. 50, Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1985, primera parte.

parámetros previstos por otra ley. El índice nacional de precios al consumidor no es un elemento extralegal pues las reglas para elaborarlo están consignadas en una ley, el Código Fiscal.

Dicho instrumento es un indicador que refleja las variaciones en el valor de la moneda derivadas del proceso inflacionario y permite conocer los cambios en el poder adquisitivo de la misma, dato que el legislador estimó necesario utilizar para determinar el factor inflacionario empleado para actualizar el precio de los activos, que constituye la base gravable que se toma como referencia para conocer la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Al establecer dicho indicador el Banco de México realiza no una función legislativa, sino una función técnica especializada que no tiene como finalidad fijar el monto de ningún impuesto, por lo que es inexacto que quede en sus manos la determinación de uno de los elementos esenciales del tributo.

Asimismo, por ser el método de valuación de inventarios un sistema técnico para determinar la cuantía de los activos y no un elemento del tributo, tampoco viola el principio de legalidad el precepto que establece que los inventarios deberán valuarse conforme al método que los contribuyentes tengan establecido en su contabilidad, y que en caso de modificación deberán cumplirse los requisitos que establezca la Secretaría de Hacienda.

Cierto que la Corte ha establecido que ningún precepto puede obrar sobre el pasado lesionando derechos adquiridos conforme a normas anteriores. Pero si bien la Ley del Impuesto al Activo atiende a una situación acaecida con anterioridad a su vigencia —la preexistencia del activo fijo—, el legislador no la relaciona con la obligación de pagar el gravamen aludido en el periodo previo a la aplicabilidad del régimen previsto por dicha ordenanza, sólo la considera como un antecedente financiero, como una referencia objetiva para que los pagos provisionales enterados a cuenta del impuesto causado a partir de que la ley entró en vigor, guarden proporción con el monto del tributo determinado conforme a la misma. Por lo tanto es inexacta la aseveración de que la ley impugnada se aplique retroactivamente.

Respecto a la supuesta inconstitucionalidad de la obligación de hacer pagos provisionales, se intenta hacer valer una inaplicable tesis jurisprudencial sentada respecto a la Ley del Impuesto sobre la Renta —que es un gravamen que recae sobre el ingreso— que en su texto de 1948 señalaba la obligación de efectuarlos sin considerar el caso de que hubiera pérdidas o los ingresos fueran insuficientes —es decir, aunque no

hubiera materia gravable—. Este criterio fue interrumpido porque³² en texto posterior el precepto aludido fue corregido conforme al razonamiento de la Corte.

D. Exégesis de los varios preceptos constitucionales presuntamente infringidos

En cuanto a la supuesta violación de los otros varios principios constitucionales, La Suprema Corte ha respondido que es inexacto que la ley que se impugna obstaculice el derecho a ejercer libremente el comercio, ya que la obligación de contribuir a sufragar los gastos públicos no implica una obstrucción para la normal realización de las actividades gravadas; y que no estando prohibida por ningún artículo de la Constitución la doble imposición, en sí misma no es inconstitucional y es inobjetable en tanto la obligación de pagar la contribución establecida en la ley reclamada no destruya la fuente que le da origen.³³

Aclara la Corte, asimismo, que la Constitución no otorga a los municipios la potestad de administrar los inmuebles localizados en su territorio, sino la de administrar libremente su hacienda, la cual ciertamente se integra entre otros conceptos con las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria establecidas por las legislaturas de los estados de los cuales forman parte. La ley que se objeta no impide el ejercicio de este derecho, que no está reñido con la existencia de contribuciones federales que tomen en cuenta algún elemento de la propiedad inmobiliaria como base gravable. Conforme a la Constitución, el Congreso de la Unión está facultado para imponer todas las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto sin ninguna taxativa.

Dadas estas irrestrictas atribuciones del legislador en cuanto a las fuentes gravables y a la extensión en que pueden serlo, del hecho de que la rectoría del desarrollo nacional corresponda al Estado no se desprende ningún límite a las materias sobre las que el Congreso de la Unión puede establecer contribuciones. Aun en el caso de que el impuesto refutado frenara el crecimiento económico, esta circunstancia no lo haría inconstitucional, su carácter antieconómico resultaría de un error en la técnica legislativa en materia tributaria que no compete a la Corte calificar.

³² Tesis jurisprudencial núm. 293, compilación de 1988, primera parte.

³³ Tesis jurisprudenciales núms. 7 y 8, Informe de Labores de 1988, primera parte.

IV. INTERPRETACIÓN JUDICIAL DE LOS CONCEPTOS DE GENERALIDAD, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD

En opinión³⁴ del alto tribunal como en el caso del impuesto sobre las nóminas y del tributo sobre el activo, son contribuyentes de los gravámenes todos los que se sitúen en los supuestos señalados en las hipótesis de causación previstas por las respectivas leyes, hay universalidad y generalidad respecto a todos los sujetos obligados a su cumplimiento, y por tanto sí existe igualdad en la aplicación de los impuestos.

Este juicio ratifica una vez más el concepto que tradicionalmente sostenido por la Corte es recogido en el texto siguiente: "La equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentran en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente, o sea, tratar a los iguales de manera igual".³⁵

Asimismo la Suprema Corte vuelve a reiterar que la calificación de desmesura y desigualdad de un gravamen "...no puede derivarse de situaciones particulares de un sólo contribuyente, sino que depende de circunstancias generales, pues por la naturaleza de la ley, su inequidad o desproporcionalidad sólo puede derivarse del sistema general que previene en relación con todos los contribuyentes a quienes afecta".³⁶

V. CONCLUSIÓN

El fundamento constitucional que la Justicia de la Unión tiene para amparar a los contribuyentes es que en todo impuesto tienen que concurrir los principios de generalidad, proporcionalidad y equidad.

Debiendo ser necesariamente decretados por leyes, y por contemplar estas circunstancias generales y abstractas, es difícil que un gravamen no cumpla con el primer elemento y en todo caso es relativamente sencillo demostrar la ausencia de un tratamiento uniforme entre personas ubicadas dentro del supuesto que tiene como consecuencia constituir las en sujetos del impuesto.

Muy diferente es la situación respecto a la proporcionalidad y a la equidad tributarias, pues de acuerdo con la interpretación de la Corte

³⁴ Amparos en revisión 3108/89, 2865/89 y 1718/88.

³⁵ Tesis jurisprudencial 57, Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985, primera parte, p. 112.

³⁶ Tesis jurisprudencial 32, Informe de Labores de 1985, primera parte, p. 400.

lo que tiene que demostrar el contribuyente que recurre a ella es no lo desorbitado e injusto del impuesto impugnado en relación con sus circunstancias específicas y concretas, sino la desproporción e inequidad del sistema general establecido por dicho gravamen en relación con todos los sujetos pasivos afectados.

Para obtener ese resultado tendrían que utilizarse parámetros objetivos como podrían ser los *ratios* entre:

— El monto total de la base tributaria que para el impuesto combatido hubiera seleccionado la autoridad, y la recaudación total estimada respecto al mismo;

— El cobro calculado del gravamen objetado y el esperado de cada uno de los conceptos que lo integran, si ese es el caso —la recaudación total proveniente del impuesto sobre la renta en relación con la derivada de gravar las utilidades de las empresas, los diferentes productos derivados del trabajo, y las diferentes clases de rendimientos del capital—;

— La cobranza estimada del tributo rebatido y la de cada uno de los impuestos integrantes del sistema fiscal por una parte, y por la otra entre dichos montos y los ingresos totales derivados de este último;

— La recaudación estimada del gravamen en entredicho, la de los restantes tributos, y la del sistema fiscal, con el producto interno bruto —el valor monetario total a precios de mercado del conjunto de los bienes y servicios finales producidos en una economía durante un plazo dado—, para determinar la carga fiscal total y por impuestos.

Pero al limitarse la carta magna a enunciar los principios de proporcionalidad y equidad sin señalar ni los anteriores, ni ningún otro parámetro que permita fijar relaciones objetivas de ninguna especie entre cada impuesto con su base y con sus elementos integrantes, con los restantes tributos individualmente considerados, con el sistema fiscal y con el producto de la economía, deja a los contribuyentes desprovistos de bases abstractas y generales en que apoyarse para lograr la protección de la justicia federal, motivo por el cual fracasan en sus intentos para obtener el auxilio de la Suprema Corte.

Dolores Beatriz CHAPOY BONIFAZ