

DERECHO FISCAL

AZUELA GÚITRÓN, Mariano, "¿Es constitucional el impuesto al activo de las empresas?", *Jurídica*, México, núm. 21, 1992, pp. 45-62.

Al aparecer en 1989 la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas —un ordenamiento de naturaleza indudablemente patrimonial, que ha de funcionar como complementario del impuesto sobre la renta— originó alrededor de diez mil demandas de amparo, muchas de ellas colectivas.

La naturaleza de este impuesto la califica el ministro Azuela de "difícil de descifrar". Hay quienes lo consideran un impuesto real, en tanto su objeto son los activos —y conforme a la Constitución sólo los municipios pueden gravar la propiedad inmueble—, y quienes piensan que es naturaleza personal, pues es complementario del impuesto sobre la renta.

Comenta asimismo que se ha opinado que es un tributo sin fines recaudatorios, sino simplemente de control, ya que mediante la acreditación de un impuesto contra el otro una empresa que funcione sanamente, con un rendimiento sobre la inversión de 5.55 por ciento, ya no cubre el impuesto de que se trata, y ninguna empresa se mantiene por años en el mercado obteniendo un rendimiento inferior a éste. Pero es innegable que en el ejercicio en el que entró en vigor se obtuvo una elevada recaudación de las empresas que durante años habían estado presentando declaraciones sin utilidades. Indudablemente es un gravamen con el fin extrafiscal de atacar la defraudación fiscal, desalentar la inversión no productiva, y estimular la inversión productiva.

Después de enumerar sus fundamentados conceptos de violación, concluye el ministro de la Suprema Corte que el impuesto es anti-constitucional, lo que a su juicio se subsanaría si se señalara el objeto preciso del tributo, que él afirma es el rendimiento mínimo presunto —lo que indudablemente lo caracterizaría como un impuesto personal—; se suprimiera como sujetos a los arrendadores, incluyendo el monto de los bienes arrendados en la base gravable de las empresas arrendatarias; se autorizara la deducción del promedio de deudas sin distinciones; se suprimiera la exención a las empresas que componen el sistema financiero, y se estableciera la posibilidad de desvirtuar la presunción legal del rendimiento mínimo.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, "La nulidad declarada en las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, México, 3a. época, año VI, febrero de 1993, pp. 37-63.

En el número de febrero de 1993 de la *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación* se publicó el artículo del doctor Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, denominado "La nulidad declarada en las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación".

En su artículo el doctor Delgadillo empieza por aludir que la actividad del Tribunal Fiscal de la Federación rebasa la idea que precedentemente se tenía de los tribunales de anulación, indicando que dicho tribunal se excedió de tal idea, pues según la Ley de Justicia Fiscal de 27 de agosto de 1936, la sentencia que dicte "indicará de manera concreta en qué sentido debe dictar la nueva resolución la autoridad fiscal".

Indica el artículo que el Tribunal Fiscal de la Federación, pese a la doctrina extranjera (Georges Videl), es un órgano jurisdiccional cuyas reales funciones exceden a las de los tribunales de anulación, concluyendo con el licenciado Manuel Lucero Espinosa, que el contencioso administrativo que ante el mismo se ventila "es mixto o ecléctico".

Luego el autor dice que las sentencias actuales del Tribunal ahora no son sólo las de nulidad, sino también las dictadas "para efectos".

El autor divide la materia central de su artículo en 3 partes: 1. La resolución impugnada, 2. El procedimiento administrativo, y 3. La declaratoria de nulidad.

1. *La resolución impugnada*

A continuación el autor alude a la materia de las resoluciones de cuya impugnación conocen las salas del tribunal, señalando que han ser de autoridades administrativas, en razón de que:

- a) dicho tribunal es autoridad administrativa y no judicial;
- b) la autoridad que haya emitido la resolución que se impugna es administrativa;
- c) el objeto de la controversia es una resolución en materia administrativa;
- d) la jurisprudencia del propio tribunal así lo ha reconocido.

Luego refiriéndose a la resolución de que se demanda la declaración de nulidad, indica que ha de tener *carácter de definitiva*; así en tanto haya recursos (ordinarios) que promover, no agotados, no procede el juicio de nulidad.

Supongo que el articulista tuvo en mente los recursos administrativos enunciados en el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación y el contenido del artículo 125 del mismo ordenamiento.

Asimismo dice el autor que la resolución que se impugna ante el tribunal ha de ser un acto administrativo, el que se identifica como "la manifestación unilateral y externa de la voluntad que expresa la decisión de una autoridad administrativa competente en ejercicio de la potestad pública", o sea, un acto de autoridad administrativa, unilateral, no derivado de un acuerdo de voluntades, que sea concreto, referido a casos específicos; que sea acuerdo y que produzca efectos jurídicos directos; en tanto el acto o acción no satisfaga estos requisitos no puede ser materia del juicio de nulidad.

Según lo dicho, el acto ha de ser emitido por autoridad competente (artículo 16 constitucional); el interesado debe probar la carencia de este requisito.

Por ello ha de probarse que el acto impugnado adolece del vicio que se le imputa.

Además, el acto o resolución ha de ser emitido por un órgano de administración pública, y debe ser expresión de la voluntad de dicho "órgano"; el que haya sido creado con fundamento en disposición legal.

Después, el autor estudia la naturaleza y forma del acto administrativo que se impugna, acto que si no satisface los requisitos de la escritura no podrá impugnarse por esta vía, con excepción del caso de negativa ficta.

2. *El procedimiento administrativo*

Dice el doctor Delgadillo que el "conjunto de formalidades y actos que preceden y preparan al acto administrativo es lo que constituye el procedimiento administrativo"; acto que liga a la administración y a los administrados.

Este procedimiento, según el autor, se integra por actos jurídicos, que pueden ser de control y ejecutivos. Estos actos no son impugnables a no ser conjuntamente con el que contenga la voluntad definitiva del órgano administrativo; se trata de actos de trámite que no cierran la instancia administrativa. Indica el autor que el criterio

asentado ha sido sostenido por el Tribunal Fiscal de la Federación y por el Poder Judicial Federal.

El articulista divide los actos del procedimiento administrativo en etapas de "iniciación", de "instrucción", de "decisión" y de "eficacia", indicando que, si en cualquiera de las etapas se diera una violación, el acto se considerará viciado, y consecuentemente impugnabile.

Se refiere luego el autor a los vicios de forma y de procedimiento, y alude a la trascendencia de tales vicios.

Indica que el vicio de carencia de formalidad provoca la nulidad del acto.

Igualmente señala que los vicios en el procedimiento, de acuerdo con la fracción III del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, son causa de anulación de la resolución impugnada y que esos vicios consisten en la omisión de los requisitos de formalidad que afectan la defensa del particular (fracción II, artículo 238).

Por lo que mira a la trascendencia de los vicios citados, el autor dice que, de acuerdo con el criterio del actual Código Fiscal de la Federación, para anular el acto es necesario que además de que exista la violación a la forma o al procedimiento "se afecten las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada", es decir, se necesita que haya un interés jurídico (artículos 197 y 202 del CFF); lo contrario hace improcedente el juicio.

Además de fundar en la Ley su aseveración, el autor recurre para ello a la jurisprudencia de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación de 1982 y 1986.

Luego se refiere al concepto de "agrarios" y a los requisitos que éstos deben satisfacer, diciendo que en la formulación de los mismos deben indicarse los preceptos legales que a juicio del promovente se dejaron de aplicar o se aplicaron indebidamente lo que ha afectado su esfera jurídica, pero no aludir a omisiones de forma de la resolución impugnada.

3. La declaratoria de nulidad

Dice el autor que, de acuerdo con la disposición vigente del Código Fiscal de la Federación, la sentencia que el tribunal dicte puede anular lisa y llanamente la resolución que se impugna, y que si la propia sentencia indica que es para efectos, debe "precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad debe cumplirla, salvo que se trate de facultades discrecionales" (fracción II y III del artículo 239 del Código).

Luego el articulista considera que la nulidad lisa y llana procede en los casos previstos por las fracciones IV y V del artículo 238 del CFF. Se trata, según el autor, de casos en que se dieron violaciones que afectan al fondo o a la esencia del asunto.

A continuación alude el doctor Delgadillo a la “nulidad para efectos” la cual se pronuncia “cuando la resolución impugnada adolezca de omisión de requisitos formales o porque se haya emitido con vicios de procedimiento, así como también en algunos casos de desvíos de poder”.

Dice el autor que el desvío de poder se da, de acuerdo con el Código Fiscal en vigor, “cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades”.

Luego ratifica lo dicho en los párrafos anteriores y presenta casos y ejemplos especiales en que además podrán dictarse en sentido diverso las sentencias declaratorias de nulidad y apoya lo dicho en la jurisprudencia 210, que expresa el criterio de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación.

Alude a continuación a la jurisprudencia 209 de la Sala Superior del Tribunal Fiscal, que sostiene que en caso de violaciones formales, si las mismas “se estiman fundadas, debe ordenarse que se subsanen sin entrar al fondo del asunto”, y expresa su preocupación por el problema no eliminado expresamente, cuando sólo se ha resuelto una violación de forma y pudiera presentarse en el futuro la necesidad de entrar al fondo del mismo asunto y se pregunta, tácitamente, si podrá el tribunal volver a conocer del asunto; esta vez en cuanto al fondo.

En forma genérica el autor termina diciendo que “el tipo de nulidad variará de acuerdo con las características y la trascendencia de la violación que se haya cometido”.

Gregorio RODRÍGUEZ MEJÍA

GRAVELLE, Jane G. y TAYLAR, Jack, “Tax Neutrality and the Tax Treatment of Purchased Intangibles”, *National Tax Journal*, Columbus, Ohio, vol. XLV, núm. 1, marzo de 1992, pp. 77-88.

El tema abordado en este trabajo es el tratamiento fiscal apropiado para los intangibles comprados, que da origen a una amplia contro-

versia, porque la regla general es que éstos pueden ser despreciados o amortizados para fines fiscales sólo si tienen un costo y una vida limitada determinables.

Los que reúnen esas características —patentes, derechos de autor, marcas comerciales, franquicias— y aquéllos para los que hay mercados separados y pueden comprarse aisladamente, son fácilmente valuados y no suscitan controversia; pero la reputación comercial, el conocimiento tecnológico específico de una empresa, las relaciones con sus clientes, mercados, o empleados, comparten la característica de que su valor está tan íntimamente ligado a la operación de la empresa que los origina, que no tienen valor separados de su conexión con la marcha de ella.

Se ha sugerido que el congreso debería aceptar su amortización en periodos específicos para permitir la recuperación de su costo. También que deberían considerarse diferentes lapsos atendiendo al tipo de industrias en vez de al tipo de activos.

De acuerdo con los autores, el tiempo de amortización no debería basarse en la vida útil de tales activos, sino que considerando un determinado plazo de posesión y una tasa dada de crecimiento de las firmas, la única forma de nivelar las tasas fiscales entre tales activos sería emplear un término común de amortización. Ya se ha solicitado al congreso que establezca un periodo de catorce años al efecto.

La conclusión de los autores de que la neutralidad entre los diferentes tipos de intangibles lleva un periodo común de amortización no depende de que el activo sea simplemente mantenido, también se aplica si la firma los ha hecho crecer o declinar. En tanto que la tasa de crecimiento sea la misma para todas las empresas —esto es, sin que se relacione con la durabilidad de los activos intangibles en particular—, aunque los niveles de las tasas impositivas difirieran, aún serían uniformes para los diferentes tipos de activos.

El análisis de eficiencia sugiere, según los autores, que la selección de un único periodo de amortización no resulta distorsionador en el tratamiento de los diferentes tipos de activos intangibles. Si este camino se considera superior desde el punto de vista de la simplicidad y de su administración, es también totalmente consistente con la neutralidad fiscal, un raro caso en el que la neutralidad económica y la simplicidad administrativa apuntan a la misma solución.