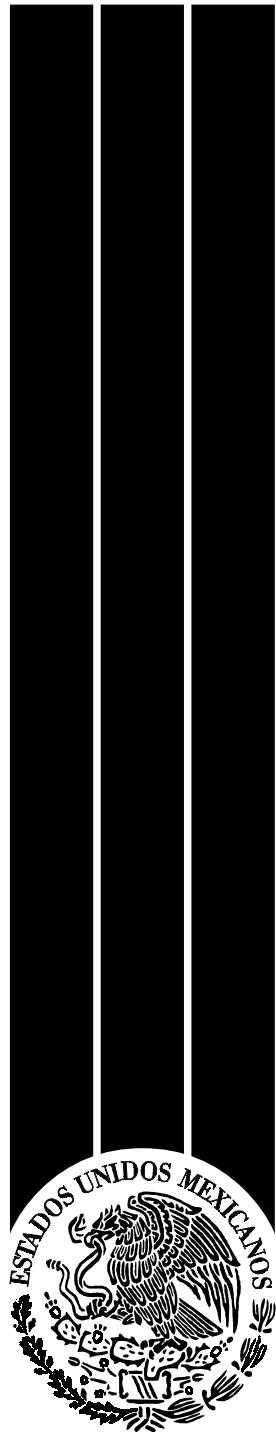


SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION

**IMPUUESTO AL ACTIVO
DE LAS EMPRESAS**

**SERIE DEBATES
PLENO**

MEXICO 1996



ISBN-968-6145-78-8

Impreso en México.

Printed in Mexico.

D.R. © Suprema Corte de Justicia de la Nación.

IMPUESTO AL ACTIVO DE LAS EMPRESAS

No. 6 Año 1996

LA EDICIÓN DE ESTA OBRA ESTUVO AL CUIDADO
DE LA COORDINACIÓN GENERAL DE COMPILACIÓN Y
SISTEMATIZACIÓN DE TESIS DE LA SUPREMA
CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION

**IMUESTO AL ACTIVO
DE LAS EMPRESAS**

**SERIE DEBATES
PLENO**

MEXICO 1996



DIRECTORIO

Coordinación General de Compilación y Sistematización de Tesis:

Luz María Díaz Barriga de Silva (Coordinadora)

Leticia Munguía Santa Anna (Directora General del

Semanario Judicial de la Federación)

Copyright
Derechos reservados

Registrado como artículo de 2a. clase en la Administración Local de
Correos de México, D.F., el 21 de septiembre de 1921



Indice

	Página
PRESENTACION	XI
SINTESIS	XIII
DEBATE REALIZADO EN SESION PRIVADA DEL NUEVE DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NO- VENTA Y SEIS, RELATIVO AL AMPARO EN REVI- SION NUMERO 749/91.	1
<i>Ministro Juventino V. Castro y Castro</i>	2 y 19
<i>Ministro Mariano Azuela Güitrón</i>	2, 6 y 13
<i>Ministro Guillermo I. Ortiz Mayagoitia</i>	4, 17 y 20
<i>Ministro Juan Díaz Romero</i>	6, 9 y 21
<i>Ministro Juan N. Silva Meza</i>	12
<i>Presidente José Vicente Aguinaco Alemán</i>	19
<i>Ministro Genaro David Góngora Pimentel</i>	21
DEBATE REALIZADO EN SESION PRIVADA DEL ONCE DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NO- VENTA Y SEIS, RELATIVO AL AMPARO EN REVI- SION NUMERO 749/91.	23
<i>Ministro Juan Díaz Romero</i>	24, 47, 51 y 54
<i>Ministro Genaro David Góngora Pimentel</i>	28 y 50

	Página
<i>Ministro Mariano Azuela Güitrón</i>	29, 44, 52, 55 y 56
<i>Ministro Juan N. Silva Meza</i>	38 y 54
<i>Ministra Olga María del Carmen Sánchez Cordero</i>	39
<i>Ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano</i>	40 y 49
<i>Ministro Guillermo I. Ortiz Mayagoitia</i>	40, 50, 54 y 56
<i>Ministro Juventino V. Castro y Castro</i>	43 y 53
<i>Ministro José de Jesús Gudiño Pelayo</i>	46
<i>Presidente José Vicente Aguinaco Alemán</i>	53 y 56
DEBATE REALIZADO EN SESION PRIVADA DEL QUINCE DE FEBRERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS, RELATIVO AL AMPARO EN REVISION NUMERO 749/91.	57
<i>Ministro Guillermo I. Ortiz Mayagoitia</i>	58, 62, 70, 79 y 84
<i>Ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano</i>	61, 69 y 73
<i>Ministro Juan Díaz Romero</i>	61, 63, 74, 81, 84, y 85
<i>Ministra Olga María del Carmen Sánchez Cordero</i>	65, 66 y 72
<i>Presidente José Vicente Aguinaco Alemán</i>	66, 83, 84 y 86
<i>Ministro Mariano Azuela Güitrón</i>	66, 76, 84, 85 y 86
<i>Ministro Genaro David Góngora Pimentel</i>	68
<i>Ministro Juan N. Silva Meza</i>	74
<i>Ministro Juventino V. Castro y Castro</i>	82
DEBATE REALIZADO EN SESION PUBLICA DEL VEINTIDOS DE FEBRERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS, RELATIVO AL AMPARO EN REVISION NUMERO 1558/90.	87
<i>Ministro Mariano Azuela Güitrón</i>	88 y 97
<i>Ministro Genaro David Góngora Pimentel</i>	89 y 96

	Página
<i>Ministro Juan Díaz Romero</i>	93
<i>Ministro Guillermo I. Ortiz Mayagoitia</i>	103
<i>Ministro Juan N. Silva Meza</i>	107
VOTACION	108
DECLARATORIA	108
SENTENCIA	111
VOTO PARTICULAR	163
VOTO DE MINORIA	293
TESIS	295



Presentación

Por acuerdo de los señores Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se determinó hacer del conocimiento público los debates de los proyectos que requieran un tratamiento singular por su relevancia jurídica, social, económica o política y, así, proporcionar al lector los razonamientos lógicos vertidos en discusión grupal sobre asuntos de gran trascendencia, que le permitan comprender con mayor amplitud los motivos individuales que determinan el sentido de una resolución.

Esta edición está integrada con las opiniones vertidas en sesión por los Ministros —una vez revisadas— la votación del asunto, la declaratoria, la sentencia, los votos particulares o minoritarios que en su caso se formulen, y las tesis que se generen. Lo novedoso de esta publicación es que contiene todos los elementos necesarios para realizar un estudio totalizador de un tema importante.

Se publican estas discusiones, pero no en su literalidad, sino en transcripción revisada, porque la expresión oral improvisada tiene la desventaja de apoyarse en giros irregulares y en otras formas de expresión que, al reproducirse por escrito, pueden resultar confusas, carentes de sintaxis, redundantes o afectadas de alguna otra manera. La revisión se realizó con un estricto apego a las siguientes reglas: 1.- Se corrigió la sintaxis solamente en aquello que resultaba indispensable, de tal manera que el documento refleja la natural forma de expresión de los Ministros que participaron en la discusión; y 2.- Se suprimieron de los discursos aquellas partes reiterativas o desarticuladas que interrumpían la continuidad de las ideas y de los conceptos expuestos. El resultado es un documento que refleja fielmente lo acontecido en sesión.

*Ministro José Vicente Aguinaco Alemán
Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.*



Síntesis

La parte quejosa demandó el amparo y la protección de la Justicia Federal contra los actos del H. Congreso de la Unión y de otras autoridades, por estimar constitucional, entre otros, el artículo 6o. de la Ley del Impuesto al Activo, que en su concepto, transgredía el principio de equidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En la sentencia recaída a la demanda de referencia, el Juez de Distrito concedió la protección constitucional al estimar que el artículo de referencia de la Ley del Impuesto al Activo, contrariaba los principios de equidad y legalidad tributaria, puesto que excluía de la causación del tributo a personas que realizaban actividades empresariales y que también eran capaces de contribuir en iguales condiciones que las personas no sujetas a esa exención.

Inconforme con dicha resolución, el procurador fiscal de la Federación, en representación del presidente de la República y en ausencia del secretario de Hacienda y Crédito Público, interpuso recurso de revisión en el que se resolvió confirmar la sentencia recurrida y conceder el amparo a la quejosa por ser inequitativo el sistema legal relativo al activo de las empresas establecido en el artículo 6o. de la ley relativa.

El debate realizado por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en las sesiones privadas y sesión pública, se centró principalmente en dos discusiones.

La primera de ellas, se abocó a establecer la naturaleza del tributo contenido en la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas y el fin perseguido con su causación.

La segunda, relacionada con lo que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos consigna como principio de igualdad o equidad en materia tributaria -en especial del impuesto de referencia-, y en las características que deben reunir las personas sujetas al pago del impuesto para exentarlas del mismo.

La decisión adoptada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación fue en el sentido de declarar: que la exención a las empresas que componen el Sistema Financiero Nacional de pagar el Impuesto al Activo, era violatorio del principio de equidad tributaria; que el análisis de la constitucionalidad de la ley que lo regula exige considerar que su objeto radica en los activos, susceptibles de concurrir a la obtención de utilidades, como signo de capacidad contributiva; y, que el impuesto relativo se encuentra vinculado al fin fiscal (contributivo y de control) y al fin extrafiscal de eficiencia empresarial.

Los argumentos que sustentan esa conclusión, se resumen de la siguiente manera:

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 (Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1988) y de la exposición de motivos de la iniciativa correspondiente, se infiere 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 desprende que dicho objeto se encuentra íntimamente vinculado a que los activos sean susceptibles de concurrir a la obtención de utilidades y que además, del fin estrictamente fiscal de recaudar recursos para cubrir los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal o de los Estados y Municipios en que se resida, 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 éstos en el desarrollo de sus actividades económicas.

Al analizar la posición de las empresas del Sistema Financiero Mexicano frente a cada uno de los fines citados se advierte que se trata de sujetos colocados en una situación similar a aquella en que se hallan los obligados al pago del impuesto y que por tanto no existe justificación alguna que pueda fundar un trato privilegiado de exención, ya que:

- a) Por lo que hace al fin fiscal recaudatorio no hay diferencia, las empresas del Sistema Financiero Mexicano tienen activos destinados a actividades empresariales como los tienen los demás causantes, sin que pueda arguirse como justificación de tal exención, la dificultad para medir con exactitud el activo neto afecto a sus actividades empresariales, por el hecho de operar con ahorro captado del público y con depósitos efectuados por éste, pues tal circunstancia en todo caso, podría dar lugar a prever una forma especial de determinación de la base del tributo, pero no justifica su exención;
- b) En relación al fin fiscal de control, el hecho de que las empresas del Sistema Financiero Mexicano estén sujetas a una vigilancia y control permanente a través de órganos especializados, tampoco justifica un tratamiento favorable respecto de estas empresas pues, además de que no garantiza en forma absoluta que nunca eluden el pago del Impuesto sobre la Renta, bajo este contexto se podría afirmar que todos los contribuyentes y en especial algunos de ellos no sólo están sujetos a un control fiscal y a diversos tipos de control administrativo, de acuerdo con la naturaleza específica de cada empresa, sino que el legislador siempre está en posibilidad de establecer nuevos sistemas de control dentro del marco constitucional; y,
- c) Por lo que respecta al fin extrafiscal de eficiencia empresarial, el objetivo de eficientar su desempeño al gravar todos los activos que estén destinados a la producción, para que exista la preocupación de obtener una producción superior al monto del gravamen, también tiene plena aplicación para las empresas del Sistema Financiero Mexicano, por lo que aquí tampoco existe una situación que diferencie esencialmente, para efectos fiscales contributivos, a dichas empresas de los demás sujetos pasivos del impuesto.

Lo controvertido del tema originó que los Ministros Juan Díaz Romero y Olga María del Carmen Sánchez Cordero formularan voto de minoría. Desde su punto de vista disienten del criterio mayoritario porque si bien es cierto que las empresas de que se trata poseen activos y los emplean para el desarrollo de sus actividades productivas en condiciones análogas a las que prevalecen tratándose de los sujetos obligados al pago del impuesto, también lo es que del estudio del régimen aplicable a tales empresas en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta y las leyes específicamente relativas a su objeto o actividad, se desprende que las mismas, frente a los fines recaudatorios, de control y extrafiscales, no se encuentran en la misma situación en que están las demás empresas contribuyentes, toda vez que la normativa fiscal y contable prevista para las sociedades del sistema financiero aseguran el control efectivo de sus activos y el ejercicio de las facultades de verificación y comprobación de su manejo por las autoridades fiscales competentes.

Por otra parte señalan que si el impuesto reclamado persigue tanto fines recaudatorios como de control y de eficiencia de la actividad empresarial, como admite la mayoría, forzosamente debe concluirse que, por las razones apuntadas, las empresas en análisis no ameritan el mismo trato conferido a los demás causantes del gravamen en lo que atañe al entero del gravamen y que, en este sentido, no debe reputarse inconstitucional la exención combatida, sobre todo si se advierte que no corresponde a este alto tribunal determinar, como se hace en la decisión mayoritaria, las modalidades conforme a las cuales podrían tributar las empresas del sistema financiero pues ello atañe a un tema propio de la política legislativa fiscal.



D_ebate Realizado en Sesión Privada

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION

TRIBUNAL EN PLENO

**SESION PRIVADA DEL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA
DE LA NACION, CELEBRADA EL MARTES NUEVE DE ENERO DE MIL
NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS, RELATIVA AL AMPARO EN REVI-
SION NUMERO 749/91.**

Presidente: *Señor Ministro licenciado: José Vicente Aguinaco Alemán*

Asistencia: *Señores Ministros licenciados:*

Sergio Salvador Aguirre Anguiano

Mariano Azuela Güitrón

Juventino V. Castro y Castro

Juan Díaz Romero

Genaro David Góngora Pimentel

José de Jesús Gudiño Pelayo

Guillermo I. Ortiz Mayagoitia

Humberto Román Palacios

Olga María del C. Sánchez Cordero

Juan N. Silva Meza

C. SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS:

AMPARO EN REVISION NUMERO 749/91, PROMOVIDO POR COMPAÑIA HARINERA DE LA LAGUNA, SOCIEDAD ANONIMA DE CAPITAL VARIABLE, POR CONDUCTO DE SU REPRESENTANTE JUAN DE LA CRUZ HIGUERA ARIAS, CONTRA ACTOS DEL CONGRESO DE LA UNION Y OTRAS AUTORIDADES, CONSISTENTES EN LA DISCUSION, APROBACION Y EXPEDICION DEL DECRETO QUE CONTIENE LA LEY QUE ESTABLECE, REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES, CONCRETAMENTE EL RELATIVO AL CAPITULO V DENOMINADO "IMUESTO AL ACTIVO DE LAS EMPRESAS", EN SU ARTICULO DECIMO, BAJO EL TITULO "LEY DEL IMUESTO AL ACTIVO DE LAS EMPRESAS", PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y OCHO.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Castro y Castro.

SEÑOR MINISTRO CASTRO Y CASTRO: Creo que en estos asuntos la experiencia tanto del Ministro Azuela como del Ministro Díaz Romero es definitiva, es decir, ellos han vivido la etapa anterior. Creo que así como ellos han sido tan bondadosos con nosotros de guiarnos en tantas ocasiones, quizá se tomarían la molestia ambos Ministros de expresar su punto de vista, al menos es un deseo que yo manifiesto, que así se iniciara esta plática.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Ministro Azuela.

SEÑOR MINISTRO AZUELA GÜITRON: Pienso que estamos en una situación muy diferente a la que se produjo cuando, por primera vez, se examinaron asuntos relativos a este tributo. En la ocasión anterior, se trató de ir examinando, esquemáticamente, toda la problemática al margen de los proyectos. Aún pienso, ahí se incurrió en un primer error: que el estudio tuvo como punto de partida un volumen de dieciocho, diecinueve o veinte proyectos que ya exteriorizaban el criterio de la mayoría de los Ministros que, además, no cambiaron su posición inicial en la que sostenían, en forma total, la constitucionalidad del tributo. Nos pasamos semanas estudiando ese tema y siento que ahora es conveniente que ante un replanteamiento y, aun yo diría, un fortalecimiento de la posición adoptada por la anterior integración del Pleno, pudiéramos discutirlo nuevamente con la objetividad requerida. Más que entrar en una especie de polémica, trataré de expresar qué es lo que pienso del punto de vista del señor Ministro Díaz Romero, incluso, haciendo más muchas partes de su proyecto. Pienso que, desde luego, no debemos

forzar a todos los Ministros a que hagan uso de la palabra; estimo que ya el tema está profundizado. Hay tantas tesis de jurisprudencia, hay tantos proyectos, que es muy previsible que cada quien ya tenga una conclusión que corresponda a los puntos que los convencieron, porque, a diferencia de lo que ocurría en otra ocasión en que no se tenían puntos de vista divergentes, ahora todos los Ministros han tenido mucho tiempo para ver con calma los argumentos en un sentido y en otro. Estimo que si no el cien por ciento, sí el noventa por ciento de lo argumentado en un sentido y en otro, ya lo conocemos todos, por lo que vamos a estar debatiendo sobre lo que ya con calma, por escrito, pudimos ver. Después voy a dar lectura a lo que sería un aspecto complementario a las proposiciones que pienso hacer. Más que estar añadiendo argumentos, tengo que hacerme cargo de algunos que se hacen en el proyecto del señor Ministro Díaz Romero y que, obviamente, yo no había tomado en consideración. Como ustedes recordarán, me permitió acompañar un documento que, seguramente, tienen en su poder, de una parte que yo incorporaría a todos mis proyectos en la medida en que estoy convencido de la inconstitucionalidad de ese tributo. Entre más le doy vueltas, descubro nuevas perspectivas de inconstitucionalidad. Entonces, en este sentido, yo sí voy a seguir sosteniendo mi punto de vista, a pesar de este brillante estudio que hace el señor Ministro Díaz Romero. Veo ahora más claro que han querido presentar algo que no corresponde a lo que realmente es este tributo, porque, de otra manera, no veo cómo pueda salir adelante el punto de vista, por ejemplo, de la proporcionalidad, de la inequidad, que son dos puntos básicos y sobre eso trataré un poco de abundar. Estoy de acuerdo en que lo veamos en sesión privada, pues ya se llegaría a la pública con una conciencia clara, ya no se tendrían que hacer muy amplias exposiciones y, sobre todo, llegaríamos a una conclusión sobre asuntos a los que yo no les veo tanta importancia como el Ministro Díaz Romero, porque en realidad estos asuntos que se quedaron al final son los que realmente significarían algún problema. Sigo todavía sin advertir por qué le dan tanta importancia al impuesto al activo. Si se paga impuesto sobre la renta aquel impuesto no sirve de nada, la mayoría de las empresas que verdaderamente tienen utilidades, se mueren de risa de este impuesto y, como además es un impuesto tan hábilmente diseñado, las empresas que funcionan adecuadamente no tienen sino el engorro burocrático que implica esta tributación. ¿Cuáles son las empresas que han resentido este problema? desde luego, quizá muchas de las que ya quebraron, porque precisamente tuvieron que pagar un tributo que no respondía a su capacidad contributiva; otras, que son las que defraudan y, para eso, hay otros muchos mecanismos de control. No cabe duda que este mecanismo sería muy eficiente si la ley se complementara con la posibilidad de desvirtuar una presunción, esa presunción de ganancia mínima que implica el tributo. Naturalmente, los proyectos no van a presentar

el aspecto contable del tributo que demuestra, con claridad, qué es lo que quise exteriorizar con aquel breve documento que les envié. Está tan hábilmente determinado el dos por ciento que, dentro de la lógica, quien no obtenga ese dos por ciento, no va a dedicarse a invertir en una empresa. Pero, en fin, por el momento siento que no habría que seguir el esquema que nos guió en el anterior Pleno. Primero, vamos a discutir la naturaleza del tributo; segundo, el problema de legalidad; tercero, el problema de la tasa única. Se establece así un esquema de temática abordada en todos los proyectos. En este momento los puntos debatibles son muy sencillos: 1.- Naturaleza del tributo; de ahí se deriva casi todo lo demás. Si se insiste, como en la anterior integración, en que se trata de un impuesto que los doctrinarios llaman de carácter real, los demás aspectos tendrán que verse de acuerdo con la naturaleza de este impuesto real. Entonces, pienso que este es un primer problema, la naturaleza del tributo, ¿nos atenemos a la literalidad de un artículo de la ley o lo derivamos de un estudio sistemático? Superado esto, vendrá el problema de la equidad. Si se decide en el sentido de que hay inequidad, se acabó el problema, ya no tenemos que seguir discutiendo más porque dándose este vicio, en principio, sale un porcentaje muy alto de los asuntos que están listados, en donde este fue el único problema. Quizá para algunos asuntos habría que discutir el tema de la proporcionalidad; si se estima que hay falta de proporcionalidad, también ahí se acabaría y, probablemente, con eso ya se resolverían todos los asuntos, si se estimara que lo que cabe es amparar; porque si se estima que se debe negar, tenemos que estudiar todos los demás problemas de legalidad de tasa única y, entonces, sí tendríamos que ir uno por uno, de modo tal que yo acepto que lo veamos en la sesión privada, donde podemos ir viendo en orden estos temas; a lo que me opondría sería a que nos apartáramos de los proyectos y que estudiáramos este tema académicamente, porque probablemente haríamos un trabajo inútil, si es que llega a haber una mayoría en el sentido de amparar y sólo sería útil sobre la base de que fuéramos a negar el amparo. Entonces ¿por qué no estudiamos el proyecto del Ministro Díaz Romero por partes? El problema sobre la naturaleza del tributo está implícito, pues no se estudia de forma concreta. Y luego ver el de equidad, el de proporcionalidad y seguir adelante, si la mayoría de los Ministros estiman que la ley es constitucional, en los aspectos que se vayan abordando.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Ortiz Mayagoitia.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: Gracias señor presidente. Coincido en mucho con lo que dice el señor Ministro Azuela, creo efectivamente que el proyecto que ha puesto a nuestra consideración don Juan Díaz Romero, es una muy buena guía para abordar el estudio de diversos puntos

que constituyen los temas a discutir en estos asuntos y sin salirnos de la *litis* planteada. Sí creo muy conveniente y de elemental y primaria necesidad precisar en primerísimo lugar la naturaleza del impuesto. Esto es, ¿grava una utilidad mínima presunta como nos lo propone el señor Ministro Azuela o grava un conjunto de bienes destinados a un fin específico como nos lo propone el señor Ministro Juan Díaz Romero? Esto es una premisa indispensable, porque de ahí surgen una serie de consecuencias, y estos temas aparecen tratados en los asuntos números V y I de la lista. Otro punto muy importante es si la exención que establece el artículo 6o. de la Ley del IMPAC en favor de las empresas que componen el sistema financiero nacional es o no constitucional. Hay proposiciones contradictorias en el asunto número I, en el asunto número V y en muchos otros. Otro tema que indefectiblemente debemos tratar es si la tasa fija que sirva para la cuantificación de este tributo es o no equitativa también, por las razones que antes dije; aunque es un tema secundario, hay necesidad de abordarlo. En el asunto número I, se dice que no es violatoria de la Constitución, pero se dan razones distintas a las que se manejan en otros proyectos; creo que vale la pena ponernos de acuerdo en cómo se debe tratar. Otro punto para mí muy importante es si el IMPAC grava o no a la propiedad inmueble y para esto es necesario establecer previamente la naturaleza del tributo; se hace valer en varios asuntos la violación al artículo 115 de la Constitución Federal. En las proposiciones, las consideraciones a través de las cuales se llega a la misma conclusión de que no se viola el artículo 115 son distintas y hay que ponernos de acuerdo sobre esto. Todos estos cuatro primeros puntos se tratan en el asunto número I que nos propone el Ministro Díaz Romero, se tratan también en los asuntos que nos propone el Ministro Azuela, pero los tratamientos en un punto son definitivamente contradictorios y en otros se abordan con argumentos distintos. Otro punto es: ¿es constitucional la prohibición de deducir deudas contraídas con el sistema financiero mexicano? Se sostienen criterios contradictorios en los asuntos I y VII, o sea, son temas que corresponden precisamente a la *litis*. Y otro punto muy importante es la constitucionalidad del artículo 9o. de la Ley del IMPAC, porque no permite desvirtuar la utilidad mínima presunta que grava la ley; esto se aborda con mayor amplitud desde mi punto de vista en el asunto número XX, pero viene tratado también en otros asuntos. Esta es la lista de temas que me permití elaborar como una proposición para la discusión de este asunto. No podemos analizar aisladamente el asunto del señor Ministro Díaz Romero, porque estamos conscientes de que hay puntos de contradicción o divergencias con los demás asuntos. Yo propondría entonces, siguiendo el mismo planteamiento del Ministro Azuela, que se abordara en un orden como el que acabo de exponer o en otro que seguramente podrán mejorar los señores Ministros.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Díaz Romero.

SEÑOR MINISTRO DIAZ ROMERO: Gracias señor presidente. Creo que el listado que nos trae el señor Ministro Ortiz Mayagoitia y que implica el ir triscando en todos y cada uno de los proyectos los temas fundamentales, es muy importante, estamos en deuda con él y estamos agradecidos por ese esfuerzo que ha hecho, que creo que nos permite seguir un itinerario adecuado para ir desglosando todos los problemas que se puedan presentar, en el entendido, claro está, como lo apunta también el señor Ministro Azuela, que llegado el momento en que podamos encontrar una inconstitucionalidad en que estemos de acuerdo todos o una mayoría suficiente para hacer jurisprudencia, en ese momento, prácticamente se acaba la discusión, porque si llegamos a establecer jurisprudencia de un tema y estamos plenamente convencidos de ello, se buscan los cinco asuntos correspondientes, establecemos jurisprudencia y así salen todos. Cuando iniciamos la discusión de este asunto, con motivo de uno que les presenté el año pasado, esto era lo que quería que se hiciera precisamente, el análisis, punto por punto, de los diferentes temas que se presentan al respecto. En reiteradas ocasiones dije en aquella ocasión, deseo que no fallemos en bloque el asunto, porque como ustedes lo habrán podido observar ya actualmente son temas muy diversos y hay unos artículos que nos pueden dar mayor problema que otros y el hecho de decir en bloque que es inconstitucional o decir que es constitucional, quiere decir que no hemos profundizado lo suficiente en los diferentes temas que se nos van presentando. Desde luego estoy plenamente de acuerdo con la lista que nos presenta el señor Ministro Ortiz Mayagoitia, lo felicito de mi parte, y creo que es el camino que debemos seguir, de ir examinando en el orden que propone y que fundamentalmente coincide con el Ministro Azuela.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Sí Mariano.

SEÑOR MINISTRO AZUELA GÜITRON: Si están de acuerdo en que sigamos ese camino, podríamos iniciar con la naturaleza del tributo. En relación con este problema, contrariamente a mi costumbre, voy a ser sumamente breve, porque presento con toda amplitud mi punto de vista especialmente en el proyecto listado en séptimo lugar, amparo en revisión 2533/90, en donde en algunas de sus páginas, específicamente de las páginas 67 a la 95, está abordado el tema y ya fue materia de estudio de ustedes; y luego en el asunto décimo séptimo, aparece lo que substancialmente les envié en ese documento anexo, en las páginas 66 a 69, en donde, de algún modo, voy tratando de demostrar, primero, por qué el impuesto al activo se sustenta en una apreciación de lógica y de sentido común y, luego, lo grave que sería que se

estimara que es un impuesto que tiene como objeto el activo; en este sentido, ahí tendrían todos los elementos. En caso de que prosperaran mis proyectos, añadiría que una costosísima maquinaria adquirida por una empresa, por sí sola, no revela que se tenga capacidad de pagar tributos; en sí misma representa un gasto, una inversión y puede, incluso, motivar incapacidad de generar utilidades. Los activos empresariales revelan, simplemente, la posibilidad de que, unidos a otros elementos y presentándose determinadas circunstancias, puedan contribuir a la generación de utilidades, siendo ésta la que es indicador fehaciente de capacidad contributiva. La existencia de los activos en el ejemplo de la máquina, puede dar lugar a la presunción, obviamente susceptible de desvirtuarse, de que contribuirá a la obtención de utilidades y ello puede justificar el tributo, si a esa máquina no se le relaciona con trabajadores que la operen, con la materia prima que se requiera, con su mantenimiento, con una dirección idónea, nunca por sí sola producirá beneficios ni revelará capacidad contributiva. Además, dándose todos los elementos expuestos, existirán múltiples variables y condiciones de las que dependa la obtención de beneficios y, por lo mismo, de la capacidad contributiva. Fenómenos de la naturaleza, incontrolables en muchos casos; fenómenos económicos como inflaciones y recesiones, capacidad de consumo, existencia o inexistencia de competencia o que ésta sea mayor o menor, pueden motivar que se den las utilidades o que se produzcan pérdidas y que unas u otras sean mayores o menores. Además de lo anterior, es fácil advertir que aun admitiendo que los activos sean el objeto del tributo, ya en relación con la proporcionalidad, pero por lo que toca a la naturaleza del tributo, pienso que se podría ejemplificar de muchas maneras; yo lo hago a través de una máquina. Una empresa que compra una máquina obsoleta, va a ingresarla como parte de sus activos netos, pero ¿dónde está que refleje capacidad contributiva? Un torpe gerente que adquiere maquinaria que no va a servir por sus características ¿eso por sí solo revela capacidad contributiva? No hay que confundir valor económico con capacidad contributiva. Algo puede tener valor económico, pero no capacidad contributiva. Una inversión torpemente hecha, va a dar lugar a que se tenga un aumento en el valor de los activos, pero ese valor de los activos, en sí mismo, no puede revelar capacidad contributiva; por ello, interpretar que el objeto del tributo son los activos, me parece que de suyo va a provocar la muerte total de ese tipo de tributo. Está muy claramente demostrado, no quisiera repetir los argumentos que están por escrito, que se trata de un impuesto esencialmente complementario al impuesto sobre la renta, tiene con él un parentesco estrecho y es perfectamente lógico en razón de la idoneidad de unos activos para llegar a producir utilidades, no del valor que esos activos tengan en sí mismos. En alguno de los proyectos que mencioné, por escrito destaco la ejemplificación del impuesto predial que es algo completamente

diferente. El inmueble tiene un valor en sí mismo, independientemente de que la persona que sea propietario del inmueble lo rente, lo use, tenga deudas, etc., lo único que se está tomando en consideración, y que puede tomarse en consideración, es el valor del inmueble; es un impuesto objetivo, real y, por ello, en este tipo de impuestos no puede decirse: jah!, bueno, pero si el propietario del inmueble, además, tiene la profesión de médico, es de un gran beneficio social, vamos a descontarle la mitad, ni mucho menos vamos a declararlo exento, porque la naturaleza del tributo impide que lleguemos a ese tipo de distinciones. Por ello, llegué finalmente a esa conclusión, la naturaleza de este tributo, de acuerdo con el sistema integral de la ley, tomando en cuenta los mecanismos de acreditamiento, es que se trata de un impuesto complementario al de la renta cuyo objeto es la utilidad presunta mínima. Pretender que el objeto son los activos, lo constituye en un impuesto definitivamente inconstitucional, porque a menos que nos vayamos colo-
cando, según el concepto lo requiera, en real, en personal, en medio real y medio personal, podemos sacar adelante la constitucionalidad del tributo. Los ejemplos que doy en cuanto a objetividad del impuesto real, revelan capacidad contributiva, toda empresa que tenga activos tiene que pagar tributos, y el sistema de la ley no es así, el sistema de la ley está previendo, precisamente, los aspectos relacionados con la posibilidad de producir utilidades. ¿Por qué no causa el impuesto la empresa en su período preoperativo y en los dos períodos siguientes o en los tres siguientes? porque ha variado la ley, porque precisamente se ve que una empresa que empieza tiene dificultades que le impiden afrontar un tributo más, pero si tienen activos, si la capacidad contributiva es de los activos, objeto del tributo los activos, entonces desploma totalmente el impuesto como algo constitucional. ¿Por qué? porque entonces resultan inconstitucionales todos aquellos preceptos en que se están dando elementos ajenos al objeto del tributo para establecer diferencias. Para mí, la única salvación de este impuesto, si se quiere ser coherente, es reconocer que su objeto es la utilidad mínima presunta. Y como en alguno de los proyectos lo digo, y que esto obviamente se integraría a todos, esto responde a la lógica y al sentido común, por ello, yo soy un gran admirador del impuesto al activo de las empresas, realmente me parece que fue una expresión de un ingenio sensacional para evitar la defraudación fiscal, que era su propósito. No era posible, y hay estadísticas al respecto, que empresas que llevaban muchísimos años funcionando, no pagaran impuesto, no es lógico, se rompe con el sentido común, y entonces se les ocurre este mecanismo que si hubiera tenido primero la posibilidad de desvirtuar la presunción, habría sido de una lógica extraordinaria. Yo tuve a mi cargo este pago de impuesto al activo, tuve estas utilidades, las acredito, se acabó, no soporta ninguna carga tributaria, yo tuve la mitad de utilidades, pero puedo desvirtuar, en consecuencia, que me corresponde lo equivalente

al dos por ciento. Obviamente, lo desvirtúo, pido que me hagan una auditoría, ofrezco las pruebas idóneas y, entonces, yo no voy a soportar la carga, pero eso es sobre la base de que el objeto del tributo sea la utilidad mínima presunta. El aspecto de equidad después lo trataremos, pero todo puede sostenerse, para mí, si admitimos que la ley, en su conjunto, nos lleva necesariamente a considerar que el objeto es la utilidad presunta. Si llegamos a la conclusión de que son los activos, no le veo salvación a este tributo, porque entonces es inconstitucional en sí mismo. Mis proyectos, si ustedes, como seguramente ha sido, los han visto con cuidado, no acaban con el impuesto, lo señalan como un impuesto imperfecto. Los problemas de inconstitucionalidad que se están destacando en mis proyectos, son fácilmente subsanables. En cambio, partir de que la naturaleza del tributo son los activos, no veo cómo se puedan subsanar las consecuencias de inconstitucionalidad; a lo que esto necesariamente llevará, aun en razón de la misma bondad de un impuesto hábilmente diseñado con defectos, es a reconocer que el objeto del tributo es la utilidad mínima presunta. Paradójicamente, esto lleva a las consecuencias a que llevan mis proyectos; por ello, estimo que circunscribirnos a la denominación de la ley, algún artículo aislado en el que se habla de que para gravar este impuesto las empresas que tengan activos, incluso olvidando que hay otro artículo en que se habla "la base serán los activos en esta forma", es ver lo que no se quiso en realidad gravar. Les doy un último argumento que se deriva sólo de una inferencia. Siempre he tenido la impresión de que, curiosamente, tuvieron temor de poner como objeto del tributo la ganancia mínima presunta; habría dicho "cómo es posible que el objeto del tributo sea algo que se presume" y, entonces, prefirieron encontrar una fórmula sofisticada en que finalmente como que no se llega a advertir cuál es la naturaleza del tributo, pero perdieron de vista que, tratándose de un impuesto complementario al impuesto sobre la renta, normalmente tendrá características análogas. ¿Por qué no es impuesto sobre la renta? porque hay un diferente objeto; en el impuesto sobre la renta, el objeto son las utilidades en la forma en que establece la ley, en el impuesto al activo de las empresas, el objeto es una utilidad presunta mínima inferida de los activos que, en un momento determinado, tiene la empresa. Por ello en este aspecto, con todas las razones que se dan en los proyectos que mencioné, seguiré convencido de que el objeto de este impuesto es la utilidad presunta mínima.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Díaz Romero.

SEÑOR MINISTRO DIAZ ROMERO: Gracias señor Presidente. Es muy importante el planteamiento que nos hace el señor Ministro Azuela por su desarrollo lógico y por la trascendencia que tiene en el impuesto. Dice que

no es tan importante que se ampare o no se ampare, porque el impuesto será salvable con otro acto legislativo. Es claro que de concederse el amparo, solamente se concederá respecto de estos asuntos que estamos viendo, que no son tan pocos pues exceden de diez, pero lo que importa es el criterio, porque sería inmediatamente adoptado por todos los juzgados y por todos los tribunales y no cabe duda que sería muy trascendente. No le quito importancia al asunto, la tiene, no cabe duda. El Ministro Azuela pone ejemplos relevantes sobre la adquisición de maquinaria por una empresa o sobre el manejo torpe de algún gerente de la compañía, pero no podríamos declarar la inconstitucionalidad de una ley por cuestiones que son ajena al legislador, no podemos exigirle a éste que llegue a puntos tan finos de aplicación; se trata de criterios para la generalidad, no para aspectos de carácter meramente particular. El legislador no tiene que tomar en consideración forzosa y necesariamente sólo las utilidades, sino cualquier indicio de riqueza en materia contributiva; ahí donde haya un indicio de riqueza, ahí irá el legislador a tomarlo en consideración, inclusive el gasto que también es un indicio de riqueza. La facultad que tiene el legislador es muy amplia; puede establecer cualquier medida, objeto o base, con una sola condición: que se ajuste a lo establecido por el artículo 31, fracción IV y por los demás artículos que dentro del capítulo de garantías individuales se hallen en la Constitución. Hay períodos efectivamente en que no se exige el impuesto al activo, como en los períodos preoperativos o cuando las empresas han quebrado. En estos casos, se dice, no hay posibilidad de que se obtengan utilidades en una empresa que apenas empieza a funcionar, pues en el primer caso, apenas se están recuperando las inversiones que hizo y a una empresa quebrada tampoco puede exigírsele porque no tiene utilidades; de ahí deriva la idea de que este impuesto sólo está gravando las utilidades. Yo no pienso de la misma manera; creo que este tipo de exenciones o limitaciones a la efectividad del impuesto, tienen su causa en una razonable política fiscal; si nosotros quisieramos encontrar en los impuestos una determinación de obligar en forma absoluta y completa, general, muy rara vez lo obtendríamos, y antes me atrevería a pensar que no hay ningún impuesto que no tenga, de alguna manera, ciertos límites para su aplicación, siendo lógico que no se pueda gravar a sujetos que tienen imposibilidad de pagar el impuesto. Pero estas exenciones no nos deben llevar a establecer que el impuesto es de naturaleza personal y que el objeto del tributo es la utilidad presunta a que se refieren los proyectos del señor Ministro Azuela. Aquí yo quisiera detenerme un poco. Con excelente presentación y desarrollo el señor Ministro Azuela nos lleva como de la mano a la conclusión de que estamos en presencia de un impuesto de naturaleza personal, y parte de la base de que en la misma exposición de motivos de la Ley del Impuesto al Activo se establece que este impuesto es complementario del Impuesto sobre la Renta. Creo que en

esto tiene absoluta razón, pues el impuesto al activo es complementario del Impuesto sobre la Renta, o bien, ya con las reformas, ambos son complementarios entre sí, y eso se desprende no solamente de la exposición de motivos sino también del texto mismo de la Ley; el artículo 9o. y otros de la Ley del Impuesto al Activo, nos están diciendo que hay relación entre ambos tributos. De ahí toma como base el proyecto marcado en séptimo lugar, para llegar a la conclusión de que siendo el Impuesto sobre la Renta un impuesto de naturaleza personal, es lógico que el impuesto al activo, que es complementario, también deba ser un impuesto personal y este paso es el que yo veo difícil de aceptar; es cierto que son complementarios, pero no es muy clara la conclusión de que porque son complementarios tengan que ser de la misma naturaleza. Ayuda mucho para la conclusión que se propone en el proyecto número siete, la idea de que el impuesto recae sobre utilidades presuntas y he aquí que encuentra una gran correspondencia entre la utilidad presunta y la utilidad propiamente dicha que establece el Impuesto sobre la Renta. Pero a esto se llega fuera del texto de la ley, sólo con el apoyo de la exposición de motivos, y creo que debemos atenernos a lo que dice el derecho positivo. Una cosa es lo que establece la ley y otra cosa lo que nosotros quisieramos que estableciera la ley, son dos cosas diferentes, y si leo el artículo 1o. y otros de la Ley del Impuesto al Activo, lógicamente llego a la conclusión de que no están gravando las utilidades presuntas. Esto de las utilidades presuntas es uno de los fundamentos finales que lleva la exposición de motivos, pero nos está diciendo la ley en el artículo 1o., que las sociedades mercantiles y las personas físicas que realicen actividades empresariales residentes en México, están obligadas al pago del impuesto al activo de las empresas, por su activo, cualquiera que sea su ubicación; yo no puedo negar que detrás de esta previsión se toma en cuenta la utilidad, pero la determinación de los elementos del impuesto solamente los podemos obtener de la ley, no de otra parte. Para mí esto es claro y me aparta bastante de la idea expuesta en el proyecto número siete. Dice el artículo 2o.: "El contribuyente determinará el impuesto por ejercicios fiscales, aplicando al valor de su activo en el ejercicio la tasa del dos por ciento. El promedio mensual de los activos será el que resulte de dividir...", etcétera; está tomando como base, repito, el activo, no la ganancia presunta que pueda tener; sobre ésta se hicieron cálculos pero sólo para establecer la tasa razonable del dos por ciento; no podría aplicarse el diez por ciento, ni el doce por ciento; tenía que adaptarse el impuesto a lo real, pero repito, lo cierto es que la ley nos está diciendo que se establece en relación con un objetivo real, no personal. No es muy fácil llegar a esta determinación, yo lo comprendo, y precisamente por eso estamos discutiéndolo y cambiando impresiones. Vamos a suponer que hay una persona física empresaria; está dedicada a un negocio y tiene sus activos, que se miden conforme lo establece el artículo 2o. y sobre esa medición

se aplica la tasa correspondiente. ¿Podemos entender que es un impuesto personal cuando no están incluidos ahí todos los otros ingresos que tiene el empresario? ¿Cómo vamos a confundirlo con el impuesto personal típico que es el Impuesto sobre la Renta?; no podremos incluir ahí dentro del impuesto al activo aquellos ingresos que obtiene esa persona física en su carácter, por ejemplo, de profesional; no es un impuesto personal, es un impuesto real. Por otra parte, es difícil que establezcamos y deduzcamos de una distinción meramente doctrinaria un concepto apto para dirimir una controversia que requiere un análisis constitucional y legal, sin desconocer que la distinción entre impuesto personal e impuesto real es muy discutida en la doctrina. Tenemos el artículo 31, fracción IV, constitucional y tenemos otros artículos constitucionales ahí, fijos, y a la hora que quiera el investigador lo puede examinar, pero tratándose de selecciones de carácter doctrinario, generalmente no hay coincidencia. Traigo aquí unos apuntes de un autor sobre impuestos reales e impuestos personales; con esto quiero decir que no es muy seguro atenernos a ellos, pues no cimentaremos en roca las conclusiones jurídicas que demanda la sentencia; voy a leer: "Se clasifican como impuestos reales aquéllos en que se prescinde de las condiciones personales del contribuyente y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuesto sólo sobre una manifestación objetiva y aislada de la riqueza o capacidad contributiva; tal es por ejemplo el Impuesto Federal sobre Uso o Tenencia de Vehículos, o los impuestos locales sobre la propiedad territorial. En cambio, el impuesto personal en principio recae sobre el total de la capacidad tributaria del sujeto, teniendo en consideración su especial situación y las cargas de familia, el mejor ejemplo en la legislación mexicana es el Impuesto sobre la Renta de las personas físicas, y en los Estados Unidos de América el personal incomtax." Hay una proposición de Dino Jarrach, hay otras de diferentes autores, pero manteniéndonos en ésta, que a mí me parece muy clara, creo que no podemos entender que el impuesto al activo sea de carácter personal, porque no recae sobre la totalidad de los ingresos. El Impuesto sobre la Renta, como ustedes bien saben, recae sobre todos los ingresos, menos las deducciones autorizadas por la ley, que son las utilidades legales, pero en el impuesto al activo no estamos en presencia de eso, la ley nos está diciendo que recae sobre activos, que es una parte del patrimonio del contribuyente; yo, cada vez que pienso sobre esto, también me convenzo de que si bien es muy difícil encontrar la distinción o la clasificación de este impuesto al activo, más me inclino porque sea un impuesto de carácter real, que un impuesto de carácter personal. Gracias.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: ¿Ha terminado señor Ministro Díaz Romero? Señor Ministro Silva Meza.

SEÑOR MINISTRO SILVA MEZA: Gracias señor Presidente. En esta intervención, obsequiando la sugerencia del señor Ministro Díaz Romero en el

sentido de que hiciéramos uso de la palabra los más que pudiéramos, lo hago con un absoluto temor reverencial, de hacerlo ante verdaderos especialistas. Sin embargo, quisiera hacer el señalamiento, que haré en público en su momento, respecto de la otra nueva oportunidad que tenemos con motivo de estos asuntos: advertir lo que yo siempre he llamado la doctrina judicial. Se nos lleva en ambos proyectos de la mano en el conocimiento al tratar de desentrañar la naturaleza de este impuesto y, después, en cuanto a la problemática en concreto que se presenta para cada uno de ellos. Quisiera externar un punto de vista en relación a la naturaleza del impuesto que venimos analizando. Creo que el impuesto al activo es eminentemente de naturaleza personal. Son dos aspectos los que me convencen de ello; uno, el origen de la creación de este impuesto y, otro, su complementariedad con el impuesto sobre la renta. Esto es, su objeto es gravar la presunción de utilidad mínima a través de un instrumento de medida como son los activos de las empresas. El hecho de que lo señale así la Ley, en su artículo primero, no puede advertirse aisladamente, sino a través de la exposición de motivos y de la lectura integral de todas las disposiciones en relación con este impuesto; su emparentamiento con el impuesto sobre la renta como impuesto complementario y su origen atendiendo a fines extrafiscales es importantísimo. Al establecerse un medio que el legislador busca para tener un control, para evitar evasión fiscal, acude a diseñar este impuesto, pero lo diseña de tal manera que tiene que emparentarlo necesariamente con un impuesto como es el impuesto sobre la renta en tanto quiere tener una medida de control precisamente de las utilidades de los contribuyentes, y lo hace utilizando como medida, únicamente como instrumento los activos de las empresas. Esto se corrobora con los mecanismos de exención preoperatoria, que para mí, también son los que corroboran precisamente esta naturaleza personal y el fin extrafiscal fundamentalmente de la creación de esta carga tributaria. Se ha dicho que recae sobre activos, definitivamente sí recae sobre activos, pero como medida solamente de utilidades, complementario del impuesto sobre la renta y con un fin eminentemente extrafiscal; se dice en algunos de los proyectos que solamente son estos activos la medida de la utilidad gravable. De esta suerte, concluyendo, por su origen y sus fines extrafiscales, su complementariedad con el impuesto sobre la renta, pienso que el activo es la base, el objeto, la presunción de utilidad gravable y es de naturaleza personal... con toda humildad hago estos comentarios.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Azuela.

SEÑOR MINISTRO AZUELA GÜITRON: Qué bueno que estamos dialogando en esta forma constructiva que acostumbramos. Quisiera hacer algunas

precisiones en torno a la postura del Ministro Díaz Romero, en relación con mi intervención que, como dije, era meramente complementaria de los proyectos en los que, en uno en veintinueve hojas y en otro, en otras tres o cuatro, hago el análisis del problema. En primer lugar, él considera que el legislador es libre para establecer cualquier medida, pero él mismo añade, cumpliendo el 31, fracción IV, y en él hay un elemento esencial, que es la capacidad contributiva, insisto, no la riqueza, sino capacidad contributiva, lo que permite establecer la obligación al gobernado de contribuir a los gastos públicos; no es que tenga más o menos riqueza, sino que tenga capacidad de contribuir; yo puedo tener una extraordinaria riqueza, pero si no tengo liquidez, no tengo capacidad contributiva, y si me exigen que contribuya, me mandan a la quiebra, pues no tengo cómo; si los activos no representan capacidad contributiva, en principio, esto los haría ser inconstitucionales desde el momento en que definimos la naturaleza del tributo. Después, hizo referencia a mi ejemplo, los ejemplos tienden a ser sólo una expresión concreta de algo que obviamente tiene mucho mayor connotación, trata uno de utilizar el ejemplo como algo que podría darse aquí: ¿qué es lo general que está en juego?, es decir, salgámonos de mi ejemplo de la maquinaria, estoy de acuerdo, como todo ejemplo es muy incompleto. Lo que aquí está en juego es determinar si consideramos que de suyo los activos representan capacidad contributiva o si consideramos lo contrario, y eso es lo que tenemos que discutir. Si yo demuestro, en algunos casos, que los activos no revelan capacidad contributiva, ya destruí la premisa que de suyo siempre revela capacidad contributiva, ¿qué es lo que se establecería si reconociéramos que el objeto del tributo es exclusivamente los activos? que el legislador estima que siempre los activos representan capacidad contributiva. Y en el ejemplo de la maquinaria, y en otros muchísimos ejemplos que podrían darse, se demuestra que no necesariamente revelan capacidad contributiva; luego, aceptar este principio, es asesinar al impuesto, porque entonces sería esencialmente inconstitucional. Hay una discusión en el sentido de que no grava las utilidades y, si ustedes ven el primer asunto que salió, el engrose que ustedes aprobaron, allí manejaba algo de lo que me arrepentí, porque manejaba el vocabulario de impuestos reales y de impuestos personales, pero, sorprendentemente, cuando quise fortalecer mi elegante distinción doctrinal, me di cuenta de lo que apuntó el Ministro Díaz Romero, que en la doctrina es un caos, incluso en lo que él mismo leyó, si oímos la definición que dan de impuestos reales, al menos en parte, como que fortalece mi postura, porque dice: "en los impuestos reales no toman en cuenta, sino una manifestación objetiva y aislada de riqueza y ninguna otra condición del contribuyente"; y aquí estamos en presencia de un impuesto que para que funcione tienen que tomarse en cuenta otras muchas condiciones del contribuyente, en consecuencia, y así aparece en el proyecto número siete,

abandoné radicalmente, incluso, el vocabulario doctrinal y, si ustedes lo observan, verán que es una gran diferencia con el primer proyecto, ya no hablo de impuesto real, ya no hablo de impuesto personal, porque me encontré con algo que tendrá que convencer al Ministro Díaz Romero, que ni el Código Fiscal ni la Ley del Impuesto sobre la Renta, ni ninguna ley tributaria establece definiciones sobre naturaleza de tributos; ninguna dice: “el Impuesto Predial es un impuesto real”, no, simple y sencillamente señalan objeto, base, tasa, etcétera, los elementos del tributo, pero no establecen ningún compromiso doctrinal. La materia tributaria es algo esencialmente pragmático, que va respondiendo a las circunstancias; el fenómeno que origina el impuesto al activo de las empresas es la defraudación fiscal en renta y, entonces, se crea un ingeniosísimo sistema en que dice: “por lo pronto, los contribuyentes me pagan un mínimo” y, seguramente, hicieron sus cálculos actuariales en que llegaron a la conclusión: “con que me paguen el mínimo, voy a aumentar la recaudación en forma sensacional”, pero allí fue donde vino el abuso, no pusieron la posibilidad de desvirtuar la presunción de utilidad. Lo que pasa es que como las autoridades tributarias tienen la posibilidad de meter sus leyes, se desbocaron para mí y dijeron: “total, ¿quiénes pedirán amparo? a lo mejor ni piden; ¿por qué?, porque es una utilidad presunta mínima”. Les confieso a ustedes que advertí la bondad del impuesto al activo de las empresas en una reunión social, de esas en que llega uno con sujetos que no conoce; y de pronto había un empresario multimillonario que estaba poniendo el grito en el cielo porque le están exigiendo pagar el 2% de activos, cuando él en realidad no pagaba impuestos, siempre tenía pérdidas. Dije, qué exitoso, que al menos tenga que pagar el 2% mínimo, porque todas las características de este señor me hacen ver que es un gran defraudador, y como ya tenía la explicación hecha por un contador, de que verdaderamente alguien que aspira a lo equivalente al 2%, mejor deposita el dinero en el banco, y no se mete a los problemas de una empresa, dije yo, bueno, pues esto es algo ingeniosísimo y entonces empecé a admirar el impuesto al activo de las empresas y más coraje me dio que no lo hubieran hecho completamente bien, porque es un mecanismo verdaderamente ingenioso. Entonces, por lo que toca a esto del impuesto personal, incluso ya he renunciado a estas distinciones; no es impuesto real, no es impuesto personal, es impuesto al activo de las empresas. Y lo último que quisiera decir es lo que para mí es, en principio, la mayor objeción y la más fuerte que hace el señor Ministro Díaz Romero a mi postura, que es un poco como aquello de la Ley de Participación Ciudadana, que me estoy apartando de la ley (allí recojo la intervención del señor Ministro Juan Silva Meza); no, estamos las dos posturas sujetándonos a la ley, la diferencia: yo trato de estudiar integralmente la ley, el sistema, y la postura del Ministro Díaz Romero se atiene a lo que usualmente hay que atenerse. Casi les diría

que llegué a esta convicción para salvar el impuesto al activo de las empresas, porque si acepto que el objeto es el activo, definitivamente no veo cómo puede tener salvación este impuesto; cómo sacar adelante la equidad, cómo sacar adelante la proporcionalidad, no lo veo, porque con las mismas definiciones, en un impuesto real en que sólo se puede tener en cuenta el elemento objetivo que revela capacidad contributiva y ninguna otra condición, cuando en porcentaje importante la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas está recurriendo a condiciones ajenas al activo, que sea período preoperativo, que sea primer año de ejercicio, que sea período de liquidación, que no tengas utilidades, o que tengas utilidades. Cómo sacar adelante, por ejemplo, el que finalmente el que va a resultar pagando el impuesto es el que menos capacidad contributiva tiene, como lo veremos seguramente al discutir la proporcionalidad, si llegamos hasta allá. El que perdió es el que tiene que soportar finalmente la carga tributaria, ¿por qué? porque una de dos, o es un defraudador y entonces la Secretaría de Hacienda está siendo generosa con ese defraudador, porque con que le paguen el 2% de activo está muy contenta, cuando en realidad debiera quizás perseguirlo plenamente, o se trata de una injusticia, porque si verdaderamente perdió y no tuvo capacidad contributiva, ¿cómo le están haciendo que soporte esa carga tributaria? Todo esto se sigue de decir “activos, objeto del tributo”. A la Suprema Corte siempre nos atacan, a veces a la minoría nos tocan los ataques; ya sobre las cooperativas se han escrito artículos, se han enviado a los periódicos. En la época de diciembre salió un artículo en el que se menciona que los once nuevos Ministros fuimos capaces de romper una conquista revolucionaria como era lo relacionado con las Cámaras, etcétera. En relación con la Ley de Participación Ciudadana, obviamente, también nos han atacado. Ya también me encontré con un ensayo que me mandaron exprofeso, “La absurda posición de la Corte sustentada por seis Ministros de que el objeto del activo es la utilidad presunta mínima”, pero ¿cómo se les puede ocurrir que sea esto? Lo que me llamó la atención fue que me mandó este artículo el abogado al que se le otorgó el amparo en el primer asunto, que al principio estaba muy contento, pero de pronto advirtió que mi postura le echaba por tierra todos sus demás argumentos. Les confieso que en el proyecto anterior, habíamos estudiado todo y con la misma lógica llegábamos a acabar con muchos argumentos. Decir que el objeto son los activos, es asesinar el tributo, en cambio, lo otro es solamente una invitación. Estoy de acuerdo con el Ministro Díaz Romero, habrá que introducirle reformas a la ley y, a través de esas reformas, se purificará. Hay otro hecho muy interesante. Siento que no nos apartamos de la legalidad, no nos quedamos en la exposición de motivos, no, es una exposición de motivos que se refleja en un sistema que está en todos los artículos de la ley, y que se refleja, como lo dijo el Ministro Juan Silva Meza, en lo que se ve claramente que era

este impuesto. ¿Qué sería lo ideal?, lo ideal sería que todos los empresarios tuvieran utilidades, que pagaran el impuesto sobre la renta que les corresponde, y si funcionara así, saldría sobrando el impuesto al activo de las empresas, porque éste sólo representaría un engorro burocrático que afecta a las empresas y afecta al propio Estado. ¿Por qué es necesario?, para evitar las pillerías que muchos empresarios han cometido en México muchísimos años de su existencia y, por eso, es tan importante este impuesto al que, repito, yo quiero honestamente defender y salvar.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Ortiz Mayagoitia.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: Gracias señor presidente. Empezaré por manifestar que simpatizo también con la decisión relativa a que el impuesto grava una utilidad presunta y no bienes. Escuché con mucho interés las objeciones del señor Ministro Juan Díaz Romero, y voy a referirme concretamente a ellas para poder después hacer algún agregado, refutando el ejemplo que ponía el señor Ministro Azuela. Nos indica el Ministro Díaz Romero, como lo dice en su proyecto, que el legislador está en libertad de gravar cualquier manifestación de la riqueza, inclusive los gastos, como sucede en algunos impuestos que recaen precisamente sobre estas manifestaciones de riqueza, y esto es cierto, pero para mí es fundamental tomar en cuenta que este impuesto al activo de las empresas no es en realidad un impuesto autónomo, sino complementario y vinculado con el impuesto sobre la renta, que interactúan, actúan ambos impuestos, que la misma Ley del Impuesto al Activo de las Empresas remite expresamente al artículo siete y al siete A y B para el cálculo y determinación del valor de los activos, tal como se hace en el impuesto sobre la renta, y el fin extrafiscal de este impuesto tiene mucho que ver con el impuesto sobre la renta. Partiendo de esta premisa, creo yo que si encontramos razones lógicas y suficientes para justificar que ambos impuestos son de la misma naturaleza, debemos privilegiar esta decisión frente a la antagónica, porque no me parece lógico ni jurídico que impuestos de distinta naturaleza, encaminados a distintos fines, pudieran ser complementarios como se dice de estos dos que comentamos. Señaló también el señor Ministro Azuela que hay períodos como el llamado preoperativo, primer año de actividades o de liquidación en el que las empresas quedan liberadas del pago de este impuesto, no obstante que tienen activos, lo cual pone de manifiesto que la intención del gravamen va más a las utilidades, o fundamentalmente a las utilidades presuntas que al activo mismo; al respecto nos dice el señor Ministro Díaz Romero, que esta circunstancia no lleva necesariamente a establecer que el impuesto es personal, y es cierto, por sí sola no es determinante, pero es un elemento que contribuye a esta misma finalidad y hay que tomarlo en cuenta. Otro argu-

mento del señor Ministro Díaz Romero se centra en que el hecho de que los impuestos sean complementarios no significa, por sí solo, que sean de la misma naturaleza, que a esta conclusión de impuesto personal se llega fuera del texto de la ley, y que hay que tomar en cuenta lo que dice nuestro derecho positivo, particularmente los artículos uno y dos de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas en los que se señala con toda claridad que el objeto del impuesto es el activo, presencia de un impuesto real u objetivo y no personal, pero agrega más todavía, la distinción doctrinaria sobre la naturaleza del impuesto no cimentaría en roca nuestra decisión. Y estamos bien, porque esta distinción doctrinaria, además de compleja, no está perfectamente definida. Creo sobre este punto que en realidad no estamos tratando de definir cuál es la naturaleza del impuesto, si real o personal, sino que estamos calando en la teleología de la ley para determinar cuál es el verdadero objeto del impuesto, es decir, si este impuesto recae sobre bienes o recae sobre utilidades. Sobre este particular, me vino a la mente el recuerdo de que algo parecido hicimos con el impuesto predial, que se calcula a base de rendimiento de los predios. Los quejoso nos dijeron: "se están gravando mis utilidades y no el bien raíz que debe ser el objeto normal del impuesto". Y ahí dijimos: "No, la utilidad o renta del bien inmueble es simplemente un factor de cálculo para determinar el valor del bien". Aquí es al revés, en el impuesto al activo de las empresas se toma en cuenta el valor de los activos precisamente para llegar a una conclusión de utilidad obtenida por el empresario. En el proyecto del señor Ministro Díaz Romero, en la página ciento ochenta y tres, párrafo segundo, se asienta esta conclusión: "En efecto, no es exacto que la disposición reclamada establezca una contribución sobre la propiedad inmobiliaria, su fraccionamiento, división, consolidación, traslación, mejora y cambio de valor. Toda vez que según antes se ha visto el impuesto de que se trata recae sobre los activos de las empresas y los bienes de sujetos empresarios que pretende asimilar a los primeros. Es decir, sobre el conjunto de bienes que se incorporan al acervo patrimonial de un sujeto para la realización de las actividades empresariales o de arrendamiento a que se refiere la ley". Y sigue diciendo el proyecto: "Desde este punto de vista, aun cuando el valor de los inmuebles de los sujetos obligados forman parte de la base del gravamen, ello no significa que el objeto real del impuesto sea la propiedad inmobiliaria, sino que sea ésta la fuente de riqueza que se pretende gravar por el Legislador Federal, -y esto es lo que a mí me interesa destacar, dice- pues el valor de dichos bienes no se considera en razón de su naturaleza inmueble, sino en cuanto se incorpora a la unidad económica destinada a la actividad de los sujetos de la contribución que la ley designa como activos". Y aquí, parafraseando este mismo contenido del proyecto, se podría decir: "El valor de dichos bienes no se considera en razón de su naturaleza inmueble, sino de la productividad o

utilidades a que están destinados a producir". Creo que sí estamos perfectamente legitimados, y no sólo eso, estamos obligados a talar profundo en el contenido de la ley y en todo el sistema de este impuesto, y que podemos válidamente concluir que el objeto del impuesto no es el que de manera literal establece el artículo 1o., sino el otro que nos ha impuesto el señor Ministro Azuela. Como quiera, confieso que todavía tengo algunas dudas sobre este punto, y que estaré abierto para escuchar otras opiniones.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Quiero manifestar mi pensamiento sobre todos los problemas que se han estado ventilando ahora. En principio, estimo que un precepto legal no puede interpretarse aisladamente como si estuviera flotando en el espacio, como si estuviera dando vueltas. Si está articulado, se está imbricando en un conjunto de normas, pues solamente revela su naturaleza la interpretación armónica de todo el sistema, no de un precepto aislado. Por eso, a mí me parece que es más razonable, quizás más lógica nada más. La interpretación que dan el señor Ministro Azuela, el señor Ministro Silva Meza y el señor Ministro Ortiz Mayagoitia a los artículos 1o. y 2o., se entiende, pero en el conjunto imbricado de toda la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas. Aisladamente, ningún precepto puede dar luz. No es uno que esté en órbita girando por impulso propio, sino que depende del sentido todo del cuerpo normativo donde está encajado. Y en ese contexto sí me convence a mí, todo el razonamiento de que su naturaleza complementaria del impuesto sobre la renta, le da el carácter de tributo personal; aunque las definiciones doctrinarias nos son útiles, más bien luego vinculan o entorpecen la impartición de la sola justicia; no puede hacerse a un lado, no puede desdeñarse esa relación que la misma ley establece, en relación con cálculo, tomando en cuenta muchos factores, muchos elementos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Vuelvo a repetir, a mí me impresionan y me llevan al convencimiento las exposiciones de los señores Ministros Azuela, Silva y Ortiz Mayagoitia. Quizá no pueda comprender la totalidad de los razonamientos del señor Ministro Díaz Romero, pero hasta hoy, ese es mi pensamiento sobre los temas que hemos platicado. Señor Ministro Castro y Castro.

SEÑOR MINISTRO CASTRO Y CASTRO: El método aceptado fue analizar los puntos que podían provocar este tipo de asuntos. El método fue naturaleza del impuesto al activo de las empresas. Creo que es bien claro que la resistencia que en un principio tenía el señor Ministro Azuela de analizar estas cuestiones porque íbamos a caer en teorizaciones es muy cierta, como es muy cierto que si en la ley no se dice qué clase de naturaleza tienen los impuestos, nosotros tenemos forzosamente que hacernos cargo de tomar una posición, y la tomamos yendo nuevamente a analizar la na-

turaleza del impuesto. La naturaleza de este impuesto, en mi concepto, no es enmarcable, se parece a uno y se parece a otro, real o personal. De ninguna manera estamos llegando a una situación conclusiva, y por supuesto debemos tomar nuestra posición concreta, debemos tomarla sabiendo que no lo vamos a enmarcar en ninguno de los dos. Pero aquí hay un factor que pareciera malicioso, ¿quién propone la legislación y la obtiene? Para ser concretos, la Secretaría de Hacienda, pretende resolver un problema práctico mediante algo que el señor Ministro Azuela ha nombrado como ingenioso; llega un poco sabiendo las dificultades del problema y a lo que trata de llegar, y por lo tanto no define, no clasifica totalmente aunque, claro, en el derecho positivo se dice: "Este impuesto se aplica tomando en cuenta los Activos". Esto es indudable, pero no hacemos más que un pequeño análisis; no puede ser así, definitivamente, aunque lo diga la ley no es un factor determinante para su interpretación. También participo del criterio de que realmente más es un impuesto personal que se pretende fijar en un elemento material como son los Activos, y que para no caer en incongruencias se van dando una serie de limitaciones o de condicionamientos que hacen totalmente *sui generis* este impuesto. Participo también de la posición que ha encabezado el señor Ministro Azuela y lo digo con el respeto que siempre le tengo al señor Ministro Díaz Romero; pero es que realmente pareciera que estamos tratando de salir de una trampa, y creo que la única forma de hacerlo es tomando una determinación con cierta audacia y sin necesidad de decir: esto es un impuesto de esta naturaleza y de la otra; realmente actuar conforme a la conclusión que hubiéramos llegado.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Ortiz Mayagoitia.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: Para una moción, señor presidente. Si se estimara suficientemente discutido este punto de la lista, que se consulte al Pleno. Y propondría como siguientes temas de examen, dos que pueden ser definitorios del problema, como decía el señor Ministro Díaz Romero, si se hace jurisprudencia con cinco asuntos, se podrían reservar los demás para aplicarla ciegamente, en suplencia de la queja. Estos temas serían: La exención que establece el artículo 6o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, que aparece tratado en más de cinco asuntos del señor Ministro Azuela, en el propio asunto del señor Ministro Díaz Romero; y el otro sería la constitucionalidad o inconstitucionalidad del artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, que se declara inconstitucional en el asunto número veinte; este otro tema, solamente sería en el caso de que la exención del 6o. no se estime o se estime que no es inconstitucional.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: ¿Seguimos ese camino que señala el señor Ministro Ortiz Mayagoitia? Señor Ministro Díaz Romero.

SEÑOR MINISTRO DIAZ ROMERO: Gracias señor presidente. Creo que entonces valdría la pena que se hiciera la votación correspondiente sobre este primer tema y dependiendo de ello continuamos con el segundo.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Genaro Góngora Pimentel.

SEÑOR MINISTRO GONGORA PIMENTEL: Quisiera, si se juzga conveniente, que aplazáramos esto para la votación. No estoy muy convencido de esto, creo que la unidad económica no significa, necesariamente, el que no se considere en razón de su naturaleza inmueble, sino en cuanto se incorpora a la unidad económica, eso no es razón para pensar, creo yo, que se trate de un impuesto personal. Y no me he decidido en este punto. Si fuera posible que votáramos el jueves esto, para tener oportunidad de ver los dos puntos.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Me parece muy atendible la petición del Ministro Góngora.

SEÑOR MINISTRO GONGORA PIMENTEL: Gracias.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Dado lo avanzado de la hora, se da por concluida nuestra sesión privada.



Debate Realizado en Sesión Privada

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION

TRIBUNAL EN PLENO

**SESION PRIVADA DEL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA
DE LA NACION, CELEBRADA EL JUEVES ONCE DE ENERO DE MIL
NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS, RELATIVA AL AMPARO EN REVI-
SION NUMERO 749/91.**

Presidente: *Señor Ministro licenciado: José Vicente Aguinaco Alemán*

Asistencia: *Señores Ministros licenciados:*

Sergio Salvador Aguirre Anguiano

Mariano Azuela Güitrón

Juventino V. Castro y Castro

Juan Díaz Romero

Genaro David Góngora Pimentel

José de Jesús Gudiño Pelayo

Guillermo I. Ortiz Mayagoitia

Humberto Román Palacios

Olga María del C. Sánchez Cordero

Juan N. Silva Meza

C. SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS:

AMPARO EN REVISION NUMERO 749/91, PROMOVIDO POR COMPAÑIA HARINERA DE LA LAGUNA, SOCIEDAD ANONIMA DE CAPITAL VARIABLE, POR CONDUCTO DE SU REPRESENTANTE JUAN DE LA CRUZ HIGUERA ARIAS, CONTRA ACTOS DEL CONGRESO DE LA UNION Y OTRAS AUTORIDADES, CONSISTENTES EN LA DISCUSION, APROBACION Y EXPEDICION DEL DECRETO QUE CONTIENE LA LEY QUE ESTABLECE, REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES, CONCRETAMENTE EL RELATIVO AL CAPITULO V DENOMINADO "IMPUESTO AL ACTIVO DE LAS EMPRESAS", EN SU ARTICULO DECIMO, BAJO EL TITULO "LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO DE LAS EMPRESAS", PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y OCHO.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señores Ministros ¿qué les parece a ustedes si iniciamos la sesión para terminar de analizar estos problemas que están listados para hoy? Señor Ministro Díaz Romero.

SEÑOR MINISTRO DIAZ ROMERO: Gracias señor presidente. Acaba usted de decir que iniciemos ya, para terminar estos asuntos; ojalá que su deseo optimista se realice. Vamos a continuar. Creo que hemos avanzado algo en el debate. Ya hicimos un programa para ir estudiando los temas que fundamentalmente se vienen presentando en los proyectos, pero ya de entrada, el primer tema de este programa sufrió un ajuste muy importante; andábamos buscando la decisión sobre si este impuesto puede clasificarse como personal o como real; y me parece que llegamos a la conclusión de que no debemos fincar ahí la discusión; creo que estamos todos de acuerdo en que esta clasificación que es de carácter doctrinal, no puede trascender a los asuntos que estamos estudiando, entre otras razones, y tal vez la fundamental, porque los mismos doctrinarios no se ponen de acuerdo sobre qué es un impuesto real y qué es un impuesto personal. Varía, pues, la problemática no a determinar la naturaleza del impuesto (creo que el propio Ministro Azuela ha abandonado ya esa idea), sino a estudiar cuáles son los elementos del impuesto sobre activos; hasta dónde llega la base o el objeto del impuesto al activo de las empresas, para ver esencialmente un aspecto que es fundamental. ¿Cuál es la base? ¿son los activos de las empresas? o bien, ¿es una ganancia mínima presunta? Creo que aquí es donde debemos afinar nuestros conceptos para determinar una u otra conclusión: ¿recae sobre los activos el impuesto o recae sobre la ganancia mínima presunta? Al respecto hice una brevísima comparación entre los dos impuestos que intervienen en nuestros estudios, el impuesto sobre la renta y el impuesto al

activo de las empresas, y me encuentro, con base en los artículos de la ley, que son dos impuestos totalmente distintos; están ciertamente relacionados y puede, decirse que el IMPAC es complementario del Impuesto sobre la Renta, pero no cabe duda para mí que si nos atenemos al derecho positivo, si nos atenemos a la Ley del Impuesto sobre la Renta, como estaba en esa época, y también al Impuesto sobre Activos, hemos de inferir que los elementos de uno y otro tributo son diferentes. No sé cuál será su naturaleza, ya dijimos que eso lo dejamos de lado, pero para mí que son distintos. En efecto, ateniéndose al estudio del sujeto, objeto, base, tasa y época de pagos que son los elementos de los tributos, y examinando por separado y luego comparando el impuesto sobre la renta y el impuesto al activo, vemos que tendrán una complementación, pero que no pueden confundirse entre sí, no son iguales. Así, por ejemplo, en la Ley del Impuesto sobre la Renta, los sujetos son las personas físicas y morales residentes en el país, residentes en el extranjero con establecimientos en México, y los residentes en el extranjero respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional; esta es una regla general que se deduce del artículo 1o. Es muy amplio el concepto de sujeto en el Impuesto sobre la Renta; todos los que ganamos un poco más allá del salario mínimo, somos sujetos del Impuesto sobre la Renta, y están metidos ahí los profesionales, los obreros, los rancheros, los empresarios, todo mundo. Vamos a ver ahora quiénes son los sujetos en el impuesto al activo: son las sociedades mercantiles y las personas físicas residentes en México que realicen actividades empresariales, esto dice el artículo 1o.; se trata claramente de una diferencia notoria; mientras el Impuesto sobre la Renta es de carácter general, el impuesto al activo tiene como sujetos pasivos del tributo solamente a los empresarios, sociedades mercantiles y personas físicas residentes en México que realicen actividades empresariales. Vamos al objeto; en el Impuesto sobre la Renta, el objeto es la renta, entendida como el total de los ingresos de los sujetos obligados residentes en México o el total de los ingresos atribuibles a los establecimientos permanentes en el país, de los sujetos residentes en el extranjero o procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional y esto también se deduce del artículo 1o. En cambio, en el impuesto al activo, el objeto son los activos inmuebles y financieros, lo cual se deduce del artículo 1o. Se trata, pues, como ustedes pueden ver, de una diferencia muy marcada. La base, en el Impuesto sobre la Renta, es el monto de la renta expresado en el resultado fiscal final del ejercicio, que se determina sumando el total de los ingresos acumulables y restando las deducciones autorizadas, esto se deduce del artículo 10. Son, pues, las utilidades gravables, todo lo que entra y todo lo que la ley permite deducir; por eso ponía el ejemplo de un empresario, que no solamente obtiene ingresos de su empresa, sino tiene ingresos de otros aspectos como de su profesión, de una herencia, de un

contrato, etcétera; en cambio, la base en el impuesto al activo de las empresas es el valor del activo en el ejercicio que resulta de sumar los promedios de los activos y deducir las partidas autorizadas por el legislador, y esto se deduce de los artículos 2o. y 5o. de la ley correspondiente. Se trata, pues, de un aspecto verdaderamente diferenciable de lo que es la base del Impuesto sobre la Renta. Vayamos a la tasa: En el impuesto sobre la renta, la tasa, para no aludir sino solamente a las sociedades mercantiles que es más claro, es el treinta y cinco por ciento sobre la base determinada en la forma antes dicha, ingresos menos deducciones; sobre ese resultado se aplica el porcentaje del treinta y cinco por ciento. En el impuesto al activo, la tasa es distinta, es el dos por ciento sobre la base, y esto se deduce del artículo 2o. Aquí quisiera hacer notar que se ha insistido mucho en la importancia que tiene la exposición de motivos cuando se refiere a esa ganancia presunta o se puede deducir lo que se dice como ganancia presunta, y se dice que un empresario, normalmente, obtiene una utilidad del seis por ciento del valor de sus activos; creo es lo mínimo que puede obtener para que le convenga seguir trabajando; por tanto, el dos por ciento es perfectamente razonable para entender que el impuesto no va a ser gravoso en demasía para el sujeto pasivo y de ahí se pretende deducir que lo que se está gravando en la Ley del Impuesto al Activo es esta ganancia mínima presunta. No quiero quitar méritos a esta interpretación de la exposición de motivos, pero le doy otro significado. A mi manera de ver, no tiene la importancia que se le pretende dar; tiene importancia, pero únicamente para la fijación de la tasa; se pretendió, a través de la exposición de motivos en donde tal cosa se dice, poner de relevancia, exponer a todo mundo, que la tasa fija del dos por ciento es verdaderamente mínima, para un empresario. Si sabemos por lo que nos ha informado el señor Ministro Azuela, que un empresario que obtiene el seis por ciento está saliendo a mano con lo que está invirtiendo, poner la tasa del dos por ciento equivale a un trato impositivo “generoso”, diría yo, entre comillas, hasta donde puede ser generoso un impuesto. Tiene importancia la exposición de motivos en esta parte, pero no la que se le pretende dar, sino únicamente para la determinación del monto de la tasa. Sigo con la comparación de ambos tributos y llego a la época de pago: En el Impuesto sobre la Renta son pagos provisionales mensuales y una declaración final del ejercicio, mientras que la época de pago de acuerdo con el artículo 7o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas es un primer pago provisional trimestral y nueve mensuales. En mi primera intervención, aludía a que debemos atenernos a lo que dice la ley y en ella se establece que el tributo recae sobre los activos; de todos los elementos tributarios comparados, creo que es razonable llegar a la conclusión de que el impuesto recae sobre los activos y no sobre la ganancia mínima presunta. Después de la comparación entre los dos impuestos, de la cual deduzco que son completamente distintos,

quisiera agregar que si encontráramos que tienen la misma naturaleza y que ambos recaen sobre una ganancia, sea determinada o sea presunta, entonces tendríamos dos Impuestos sobre la Renta, uno que es el que conocemos y otro pequeño Impuesto sobre la Renta para determinadas personas nada más, y que en sí mismo ya lleva una contradicción, el Impuesto sobre la Renta es general, aquí estaríamos ubicándolo exclusivamente para los empresarios. No cabe duda que sí son complementarios los dos impuestos, conclusión que proviene no sólo de la exposición de motivos, sino también de la ley, y el artículo 90. es claro en ese sentido, pero de ahí no podemos deducir que son dos Impuestos sobre la Renta y no podemos deducir que tienen la misma naturaleza; son dos cosas diferentes; ¿por qué, si son complementarios, forzosa y necesariamente debemos llegar a la conclusión de que son el mismo impuesto? No, bien puede uno ser el impuesto personal, impuesto sobre utilidades, y el otro sobre activos o impuesto real; ¿por qué no puede ser complementario? tiene una función, ya lo hemos reconocido y es muy certera la observación del señor Ministro Azuela de que el impuesto al activo tuvo por objeto verificar, hacer una prueba de si verdaderamente el sujeto pasivo del tributo está cumpliendo con su obligación de tributar como debe ser. Es como aquellas pruebas que nos enseñaron a hacer de las multiplicaciones o de las sumas o de otras operaciones, se hace la operación y luego para verificar si está bien, hacemos una prueba; bueno, pues es lo mismo toda proporción guardada, se paga el Impuesto sobre la Renta, luego vamos a cotejarlo con los activos que tienes, qué base, qué cantidad, cuánto valen tus activos... oye, estos activos no dan, no me están diciendo que me estás pagando correctamente el Impuesto sobre la Renta; pero no quiere decir esto que el activo tenga la misma naturaleza y que sea un pequeño Impuesto sobre la Renta, es otra cosa distinta, tiene sus propias bases, repito. Cuando se plantean estas cuestiones, uno piensa en que verdaderamente el legislador tuvo esta idea de cotejar el Impuesto sobre la Renta con una cuestión objetiva. Que efectivamente hay empresarios o empresas que no llegan al dos por ciento, esto es, que no tienen ni para pagar el dos por ciento porque perdieron en ese ejercicio o porque no le llegaron sencillamente a las utilidades correspondientes. Bueno, la idea del legislador es que si la situación es a tal punto gravosa el empresario ya no debe seguir en ese terreno y debe invertir su capital en otra cosa, pero aquellas empresas que verdaderamente vayan adelante, que tengan futuro como las que están empezando, éstas en los dos primeros años no pagan... ¿que tienen otros problemas? ¿quiebra, por ejemplo?, bueno, también está la posición adecuada. Pero creo que con todos estos elementos podemos llegar a la conclusión de que no estamos en presencia de un impuesto que tenga los mismos elementos que el Impuesto sobre la Renta. Brevemente expuestas, éstas son las razones que tengo para insistir en la posición adoptada en el proyecto que ya les circulé.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Góngora Pimentel.

SEÑOR MINISTRO GONGORA PIMENTEL: En los memorandos que hemos recibido y en los proyectos que tenemos y en la sentencia de la mayoría anterior, sí se ha hablado, se ha dicho cuáles son los impuestos reales y cuáles son los impuestos personales. Ustedes recuerdan muy bien esas definiciones, sacadas del libro de derecho financiero de Sergio Francisco de la Garza y citados algunos autores. Para sostener este criterio, se ha dicho que el artículo 1o. y el artículo 6o. de la Ley del IMPAC se refieren a que el impuesto al activo se ajusta con toda naturalidad a las definiciones de los impuestos reales. De la lectura de las definiciones de qué es impuesto real y qué es impuesto personal, y de la lectura del artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Activo se aprecia, en mi opinión, lo siguiente: La obligación de pagar el impuesto al activo surge por el hecho de tener activos, es decir, empresas, o bienes cuyo uso se otorgue a un tercero que los destine a su actividad empresarial. Dicha obligación no se genera porque el sujeto pasivo tenga determinadas características, ya que se puede ser persona física; por ejemplo, trabajador asalariado, persona moral; por ejemplo, sociedad cooperativa, o contribuyente del impuesto sobre la renta; por ejemplo, sociedad de inversión o contribuyente menor, sin que por ello se tenga el carácter de sujeto pasivo del impuesto al activo como lo dice el artículo 6o. de la Ley del Impuesto al Activo. Se puede estar obligado a pagar dicho impuesto, pero no por la totalidad de los bienes que se tengan, incluso arrendados, sino únicamente respecto de los que se destinan a la actividad empresarial de un tercero; es irrelevante el lugar de residencia del sujeto pasivo del impuesto, lo importante al efecto es la ubicación del establecimiento al que deba atribuirse el activo correspondiente. La hipótesis de causación del impuesto al activo está prácticamente limitada a describir bienes o cosas como genéricamente son los activos. Encontré una definición en la Encyclo-pedia Jurídica Omeba, muy sencilla, que dice que los activos son conjunto de bienes y de derechos estimables en dinero, y que forman parte de un patrimonio o de una universalidad jurídica. El impuesto al activo no se aplica a la totalidad de bienes, al patrimonio del contribuyente, sino únicamente a los que tengan el carácter de activos y a los bienes arrendados a un tercero que los destine a sus actividades empresariales, por tanto, está excluida una parte del patrimonio de los obligados al pago del impuesto, como ejemplo, bienes arrendados para casa-habitación. Lo anterior denota que el impuesto al activo se establece atendiendo primordialmente a la naturaleza y al destino de los bienes objeto del propio tributo, quedando en segundo o ulterior término los aspectos característicos del sujeto pasivo. Mayor consistencia creo que se adquirirá luego de tomar en cuenta que en oposición al impuesto real, el de carácter personal, conforme a la opinión de los indicados trata-

distas, es aquel que recae sobre el total de la capacidad tributaria del sujeto, teniendo en consideración su especial situación y las cargas de familia según dice Dino Jarach, así como aquellos cuyo aspecto material del presupuesto toma en consideración ciertas cualidades jurídicamente calificadas del sujeto pasivo. En otras palabras, estas cualidades jurídicas influyen para establecer diferenciaciones de tratamiento en el aspecto material de la hipótesis de la incidencia del impuesto. También creo que hay razones para sostener que la circunstancia que se mencionaba ayer, de la complementariedad del impuesto al activo, que por eso es inconstitucional, se hace personal; creo que esta afirmación es inconsistente, relativa a que dicha característica del impuesto de complementariedad en cuestión, constituya un factor determinante para calificarlo de impuesto personal, habida cuenta que no se toma en consideración que el sistema tributario mexicano en su totalidad está integrado por una pluralidad de gravámenes cuya causación y pago están frecuentemente relacionados de manera estrecha, a grado tal que el pago de algunos incide en la determinación de otros. Citemos, por ejemplo, el caso en que un contribuyente del impuesto sobre la renta paga impuesto predial respecto de algún inmueble, cuya utilización le resulta estrictamente indispensable para la realización de las actividades generadoras de sus ingresos que a la sazón están sujetos al tributo mencionado en primer término, supuesto en el cual, la cantidad pagada en predial representará una disminución en la base gravable del impuesto sobre la renta, como ocurre todos los días. Pues bien, ese hecho no significa que el impuesto predial deje de ser real para convertirse en personal debido al nexo incidental entre ambos gravámenes, ya que los dos conservan su naturaleza, que es determinable únicamente en atención a los términos en que el legislador ha dispuesto la creación de cada uno y no en razón de ese tipo de cuestiones relativas a otros tributos, con los que de alguna manera existe determinada relación por razones de política impositiva en general.

La jurisprudencia firme de la Corte, alude en lo medular a que los elementos esenciales de todo tributo deben estar contenidos en la ley que lo establezca, pero ahora se pretende sostener que el objeto del impuesto al activo es determinable con base en una presunción que no está contenida en la ley reclamada, debido a que ésta es categórica al señalar que el objeto del gravamen que nos ocupa está constituido por los activos que los contribuyentes tengan, conforme a los diversos supuestos que ya explicó el Ministro Díaz Romero. Gracias.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Azuela.

SEÑOR MINISTRO AZUELA GÜITRON: No cabe duda que ante los problemas jurídicos nos podemos encontrar distintos tipos de asuntos difíciles;

unos, los que para todos son difíciles, otros, como quizá sea el que estamos ahora discutiendo, en que la dificultad surge de que para unos es clarísima una situación y para los otros es exactamente la situación contraria la que goza de esa claridad. El señor Ministro Díaz Romero, no obstante que inició su exposición hablando de la gran dificultad de estos asuntos, ya en el desarrollo de su exposición, llegó un momento en que dijo que para él era sencillísimo, clarísimo; es, simplemente, ver la ley y llegar a la conclusión de que el objeto del tributo eran los activos, de que la base era lo que decía otro de los preceptos, y así sucesivamente. Bueno, de todas maneras existe la dificultad en un órgano colegiado en que finalmente se tiene que resolver mayoritariamente. Quisiera, en primer lugar, aclarar que yo no entendí que, ni mi postura, de la que estoy absolutamente convencido, ni la postura de los Ministros que ayer hicieron uso de la palabra, fuera en el sentido de abandonar la importancia de la determinación de la naturaleza del tributo; pienso que incluso esto se iba a votar y no se hizo porque el señor Ministro Góngora pidió tiempo para meditar sobre el tema, de modo tal, que yo había entendido que podrían presentarse dos posibilidades; una, que llegáramos y votáramos, si es que el Ministro Góngora no manifestaba que quería abundar sobre el tema; dos, que profundizáramos en el mismo tema, pero no sobre la base de que es inútil estudiar este tema y de que ya aceptamos todos que este tema no tiene ninguna trascendencia; en ese aspecto yo hago esta precisión: estimo que no sólo la intervención que yo tuve, sino la intervención de los que hicieron uso de la palabra, incluyendo al señor Ministro Díaz Romero, tenía como propósito fundamental resolver un problema esencial y, por eso, lo señalamos en primer lugar para poder llegar a determinadas conclusiones, por ello, no comarto en absoluto el que se sustenten nuevas argumentaciones en el presupuesto de que incluso yo acepté que abandonaba totalmente este problema. ¿Qué es lo que abandoné?, abandoné la aplicación de los sistemas teóricos de clasificación de tributos, y lo abandoné porque advertí que no sólo en este caso, sino en muchísimos casos, teniendo mucho de pragmático el derecho tributario, no se está sujeto a lo que dicen los teóricos del derecho y, con ello, me referiría a la intervención del señor Ministro Góngora. Toda la intervención del señor Ministro Góngora está sobre la base de que hubo proyectos que partían de la distinción entre impuesto personal e impuesto real y, sobre eso, va tejiendo su argumentación. Eso es lo que abandoné porque, precisamente, advertí que no era el camino idóneo para resolver un problema. Primero encasillamos los conceptos de impuesto real e impuesto personal y, luego, tratamos de ver a dónde queda uno y, entonces, ya seguimos discutiendo sobre las bases a las que nos lleva la doctrina. No, eso, de antemano, no lo acepto si nos queremos poner a encasillar este impuesto en las distinciones académicas de algunos tratadistas. Una vez que nos pongamos de acuerdo de qué tratadistas vamos a aceptar sus

conceptos, entonces podríamos establecer una interesantísima discusión a nivel académico, pero no a nivel de órgano de decisión, como es este Pleno de la Suprema Corte. El problema de las distinciones doctrinales, en este caso, lleva a situaciones verdaderamente conflictivas, en las propias definiciones a las que dio lectura el señor Ministro Góngora, por ejemplo, y anteayer lo había dicho el Ministro Díaz Romero, se señala que en los impuestos reales, en los impuestos objetivos, no se puede atender a ninguna condición ajena a lo que constituye el objeto del tributo y lo que alrededor de él se está estableciendo, y resulta que algo peculiar del impuesto al activo de las empresas es precisamente que en un porcentaje muy elevado se tiene que atender a esas condiciones, como lo reconoce el Ministro Díaz Romero al ejemplificar respecto de aquel que no tiene utilidades, al menos en la proporción equivalente al pago del dos por ciento del impuesto al activo de las empresas; más o menos decía él: "si tú alcanzas a tener aquello, una de dos, o estás en situación lógica de inicio de operaciones, etcétera, y entonces estas condiciones me llevan a que tú no me pagues...", condiciones ajenas al objeto del tributo, si estimamos que es un impuesto real; ¿por qué?, porque tienes activos y pagas, porque esto revela riqueza y se acabó; ¿qué estás empezando? Estás empezando pero para mí revela riqueza el que tú hayas comprado veinte aviones, y no me voy a esperar a ver si esta empresa funciona o no funciona, esto revela capacidad contributiva y, por lo mismo, me pagas; condiciones ajenas a la naturaleza del tributo. Por eso, quizás en forma muy reiterativa, estoy insistiendo en que no pretendo la inconstitucionalidad esencial del tributo, al contrario, estoy convencido de su bondad, de su conveniencia y, aún me atrevería a decir, de su necesidad; pero también estoy convencido de que esto debe perfeccionarse. Desde luego, no comparto algunas cuestiones accesorias a las que no les quiero dar mayor importancia, pero las menciono. La Ley del Impuesto sobre la Renta, como todas las leyes tributarias, es completamente pragmática y se ilustra, en ocasiones, por los criterios de la Corte. En la actualidad, no es cierto que todos estemos bajo impuesto sobre la renta, simplemente hay un capítulo en donde se habla de personas morales con fines no lucrativos y, expresamente, se dice: "no son contribuyentes al impuesto sobre la renta..." porque a veces ya van aprendiendo los que preparan las iniciativas de ley y se dan cuenta que no es lo mismo estar exento que no ser contribuyente, esto tiene que ver con el artículo 6º. en torno a un argumento del señor Ministro Góngora. El problema no es si soy contribuyente o no soy contribuyente, el problema es relacionado con las exenciones que se establecen a los contribuyentes. Contribuyente es el que está en la hipótesis de causación del tributo; el no contribuyente no está en las hipótesis de causación del tributo; el exento es el contribuyente que, por determinadas razones de carácter social, se considera exento y en esto hay que tener precisión; lo

mismo, no hay que confundir el objeto del tributo con la base del tributo; pero todos estos son elementos de la doctrina que, de algún modo, han influido en la legislación y, desde luego, en las tesis de jurisprudencia y en las tesis aisladas de la Suprema Corte. Se ha enderezado la argumentación en un problema que, por lo menos desde mi punto de vista, nadie ha discutido. Estoy completa y absolutamente de acuerdo que son distintos el impuesto sobre la renta y el impuesto al activo de las empresas, completamente distintos; no recuerdo haber dado un solo argumento con el que haya pretendido decir que es el mismo impuesto sobre la renta, que tiene el mismo sujeto, que tiene el mismo objeto, la misma tasa, etcétera. No, son dos impuestos completamente diferentes, pero complementarios. Tampoco recuerdo, y pienso que no lo dije yo, sino el Ministro Ortiz Mayagoitia, que porque sean complementarios deben tener la misma naturaleza. Si yo entendí bien al Ministro Ortiz Mayagoitia, él dijo: "prescindiendo de las cuestiones doctrinales, advierto que sí existen dos posibilidades, considerar que impuestos complementarios son de naturaleza diferentes o son de naturaleza iguales, como que la lógica lleva más bien a que prefiramos considerarlos de la misma naturaleza...". Claro, seguramente ya en su intervención, el Ministro Ortiz Mayagoitia dirá quién lo entendió bien, pero yo entendí que ni siquiera fue un argumento importante, porque habíamos abandonado la distinción doctrinal, simplemente íbamos a tratar de averiguar conforme a la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas qué naturaleza tenía este tributo, pero sin encajonarnos en clasificaciones doctrinales. ¿Dónde está la diferencia de los impuestos? en todo, diferentes sujetos, diferentes objetos, diferentes tasas, diferentes épocas de pago, todo los hace impuestos diferentes, y en esto no hay controversia alguna. La controversia está en la determinación, primero, del objeto del tributo. Si nos atenemos a la lectura literal de algunos artículos de la ley, no pongo en duda que el nombre de la ley, lo que se maneja a través de muchos artículos, evidentemente son los activos, pues el impuesto se llama impuesto al activo neto de las empresas. Constantemente se está hablando de los activos y no podría ser de otro modo en tanto que es un impuesto diseñado alrededor de los activos, por ello, se trata de resolver el problema del objeto, y no podemos resolver los problemas del impuesto decidiendo previamente que el objeto son los activos de las empresas, porque es una petición de principio. Si para resolver los problemas parto de que el objeto son los activos de las empresas, ya estoy poniendo como prueba aquello que pretendía probar. No, el problema es: "me quedo en aspectos literales de unos cuantos preceptos o trato de estudiar todos los preceptos de esta breve ley" que, por otro lado, tiene esa ventaja, que son unos cuantos artículos, y trato de entender qué es lo que aquí verdaderamente se está considerando como algo que revele capacidad contributiva. ¿Qué es lo que está revelando capacidad contributiva? son los activos; si

así fuera, ¿por qué no lo van a pagar las empresas en su período preoperatorio?, ¿por qué no lo van a pagar las empresas en su primero y segundo ejercicio?, ¿por qué?, porque ya estamos atendiendo a condiciones ajenas, y eso no lo hace la interpretación de la Corte. Afortunadamente el señor Ministro Góngora, en su exposición, no acogió todos los argumentos de ese artículo al que hice referencia, pero sí acogió algunos argumentos y en éstos, desde luego, a mí me parece que no hay por qué aceptarlos, no es la Corte la que está diciendo aislada de la ley cuál es el objeto; la Corte lo está diciendo, por lo menos lo dijo en el precedente, derivándolo del análisis de la ley, de un análisis sistemático de la ley, no es algo que se haya sacado de la manga y que no tengamos ningún sustento en la ley; tampoco es la exposición de motivos el único elemento, la exposición de motivos se toma como lo que es. Una exposición de motivos es una explicación de una iniciativa que aún puede decir exactamente lo contrario de lo que vaya a decir la ley y, entonces, esa exposición de motivos en lugar de servir para interpretar la ley, perjudica, porque si el órgano legislativo se aparta de lo que decía la exposición de motivos ¿cómo vamos a interpretar la obra del cuerpo legislativo a través de la exposición de motivos de preceptos que, finalmente, no se aprobaron?, no, la exposición de motivos es un elemento de interpretación de leyes que no señala, con toda nitidez y claridad, los elementos que se tratan de dilucidar. Si esta ley fuera clara en el objeto, no estaríamos discutiendo el problema; dirá el Ministro Díaz Romero: "pues a mí me parece perfectamente claro, leo el artículo segundo y allí está el objeto del tributo...", sí, pero si sigo leyendo todos los demás artículos de la ley, todos me van a ir entrando en duda, me van a ir metiendo duda tras duda, ¿por qué? porque no es lógico el sistema de la ley si parto del supuesto de que el objeto del tributo son los activos, incluso, con todas esas habilísimas recomendaciones que nos hace la doctrina, ¿cómo puedo yo entender? Quedémonos con los argumentos, los argumentos nos llevan a la consideración, primero, de que todo lo que se discuta en torno a lo real y a lo personal está en torno a situaciones que hemos superado, nos hemos dado cuenta que en este terreno no hay disposición legal. Si hubiera un Código Fiscal de la Federación que dijera: "Artículo tal, impuestos reales son tales, impuestos personales son tales", jah!, entonces sí, ya hay una base en el sistema jurídico mexicano... bien sabemos que las leyes tributarias son tan elásticas que en algunos momentos dicen: "para los efectos de esta ley se considerará como esto, esto...". Aquí es donde quisiera poner un poquito de énfasis, racional, no emotivo; ¿dónde está la distinción en cuanto al objeto?, ¿es un objeto distinto?, ¿el impuesto sobre la renta efectivamente está gravando las utilidades?, ¿la base gravable responde al objeto del tributo?, ¿el objeto es la renta en los términos que señala la ley? Ya cuando va uno entrando a ver cuáles son esos términos, se da uno cuenta que esto

simplemente en la historia del impuesto sobre la renta ha tenido modificaciones anuales; lo que era la base del tributo en una época, al año siguiente es distinta, y así sucesivamente, basta, por ejemplo, un caso que por ahí tengo de los autores: impuesto sobre la renta, los autores, por mucho tiempo exentos, eso alentaba a los tratadistas, se escribían libros porque además podía ser un buen ingreso, ya después vienen los editorialistas que los hacen caer en la realidad y que los hacen ver más bien como trabajadores intelectuales al servicio de los editores, pero con el orgullo de que incluso importantes editoriales les difunden sus obras y eso, incluso, hasta los lleva a ser más generosos todavía en sus concesiones, bueno, al menos no secuestran a los tratadistas, todavía no. Pero, independientemente de eso, lo cierto es que la ley determina el objeto del impuesto sobre la renta que es muy claro, es la renta en los términos de la ley; un autor antes estaba exento, ahora un autor tiene un trato privilegiado, ya no está exento, ese trato privilegiado tiene ya un sistema que lo obliga a ir a un contador para que le haga sus cálculos porque tiene que acumular lo que recibe de regalías por sus obras, y la Corte ya dijo, además, que está bien, que eso no viola la Constitución porque como que también hay otras personas que realizan obra creativa y pagan impuesto sobre la renta. Bueno, sobre las razones que se dieron en el caso respectivo, podrían darse otros ejemplos, con el riesgo siempre de exagerar algún aspecto, pero, es obvio que ahí se toma en cuenta la capacidad contributiva íntegra a la que finalmente se llega; en eso estamos todos de acuerdo, no he oído que nadie no esté de acuerdo. En lo que estamos en desacuerdo es en el objeto del impuesto al activo de las empresas; el estudio sistemático, porque curiosamente ni siquiera hay un artículo que diga: "el objeto del impuesto al activo de las empresas es el activo neto tal...", no, no hay un artículo que diga; se entiende y a lo mejor se pensó: "va a ser de puro orgullo el decir que el impuesto al activo es el activo y entonces mejor no se dijo...", pero el problema son los demás preceptos. No hemos estudiado los otros puntos, pero para mí, si se acepta que es el activo, la inconstitucionalidad por otros motivos va a ser mucho más clara que en relación con lo que está pretendiendo el punto de vista que me he atrevido a presentar y que, curiosamente, lo derivo del estudio sistemático de la ley, complementado por la exposición de motivos y por todo lo que se dijo alrededor de este tributo y de la exposición del Ministro Juan Silva Meza; a mí me llamó la atención cómo él captó esta situación clara: ¿para qué se hizo este impuesto?, ¿qué es lo que se está buscando?, ¿qué se pretendió?, ahí es donde viene una complementariedad, no como lo dijo el señor Ministro Góngora en su intervención; claro, todos los tributos llegan a tener relaciones, a veces si yo pagué determinado tributo, después para la determinación de la base de otro tributo se me autoriza a deducir lo que pagué en el otro tributo; sí, es cierto, están muy relacionados, pero no tienen la complemen-

tariedad que tiene el impuesto al activo de las empresas con el impuesto sobre la renta; yo no he oído ejemplos, me gustaría encontrar otros ejemplos que tengan la complementariedad del activo de las empresas con el Impuesto Sobre la Renta. La exposición de motivos es hermosísima en una parte que dice: "y esto no significará ninguna carga administrativa extra para los contribuyentes, porque lo mismo que hacen para el Impuesto Sobre la Renta, les servirá para determinar lo de los activos...", ya cuando vean el sistema financiero, en vez del sistema financiero se les olvida tanta facilidad y tanta hermosura, pero por lo pronto en un parvo no les va a costar nada, lo mismo que hacen para impuesto sobre la renta les va a servir para determinar sus activos; con lo que yo estoy de acuerdo, porque efectivamente por la complementariedad existente tendrá que, finalmente, realizarse el mismo trabajo, que es algo que para mí se tiene que tomar muy en cuenta, el destino final del tributo; aquí no hay un trato generoso, simple y sencillamente, hay el cumplimiento de un mecanismo a fin de que no se dé una defraudación que se venía dando. No, no es que vayan a decir, ¡qué bueno, le vamos a poner nada más el dos! No, vamos a establecer un sistema que al poner el dos, permita que se llegue a recaudar lo que verdaderamente corresponde al impuesto sobre la renta y, tan es así, que si ustedes suponen que todas las empresas llegan a ser esas empresas gananciosas que, según interpreta el señor Ministro Díaz Romero, es uno de los aspectos que quiere la ley y que en alguna de las jurisprudencias así se dice, como fin extrafiscal, y que dentro de la mentalidad neoliberal es sensacional; lo que queremos es empresas exitosas, triunfadoras, con grandes utilidades, desalentar al que no tenga la gran capacidad de ganar muchísimo, vamos a alentar al ganador y vamos a desalentar al perdedor y lo vamos a desalentar haciéndolo más perdedor, porque si además de no tener utilidades tiene que pagar y soportar la carga del impuesto al activo, si tenía la posibilidad de quebrar en dos años, va a quebrar en uno, y ahí es donde va a haber los otros aspectos que después vamos a ver. Si ninguna empresa tuviera ganancias ¿qué recauda el fisco?, cero, cero pesos, cero centavos, porque todos van a acreditarse frente a renta; después, cambiaron la mecánica y se hizo al revés, lo cual sí me preocupó porque revela que el índice de defraudación en México es impresionante, porque cuando, en un momento dado, estimaron que ya con lo que pagaran de activos ya saldría el fisco beneficiado, quiere decir que en esto sigue existiendo una gran defraudación, por lo menos es un indicador, pero lo cierto es que en pesos y centavos, si yo pagué de activos cien y mis utilidades son de cien, acreditó; finalmente, nada tuvo que soportar el contribuyente del impuesto al activo; yo pagué cien, tuve utilidades de ochenta, voy a soportar una carga de veinte, y esto nos mete en los problemas de la equidad y de la proporcionalidad, ¿hasta qué punto esto es justo?. Yo gané quinientos y había pagado cien, voy a tener que soportar la carga de los

quinientos, y ustedes observarán que, incluso en estos casos, el impuesto al activo de las empresas a nivel tributario no está gravando la renta. En el impuesto sobre la renta lo que se busca es que el que en México gana mucho pague mucho, que el que gana poco, pague poco, y ahí es donde viene el problema; el que pierda, dirá la ley, al menos que me pague lo que es la ganancia mínima que yo deseaba gravar, pero que por naturaleza no es una ganancia mínima segura; si hubiera ganancia mínima segura yo, por un aspecto, no tacharía en absoluto de irregular el impuesto al activo; nada más que cómo podemos determinar que hay ganancia mínima segura. No hay ganancia mínima segura por las razones que anteayer exponía en una de mis intervenciones; no es posible, por la naturaleza de la actividad empresarial, que nunca pueda afirmar: "es seguro que esta empresa va a tener utilidades". Y por ello, todo ese examen integral del sistema lleva a decir: cierto, los activos se mencionan mucho, la ley es del impuesto al activo, pero ¿realmente eso es lo que se está queriendo gravar?, o ¿qué es lo que se está gravando? Lo que se está gravando es la presunción que establece la ley que descubre el intérprete de la ley como es la Corte, y que, además, el sentido común recomienda. Si una persona se lanza a hacer inversiones, adquiere activos; estos activos los vincula, porque no se trata de cualquier tipo de activos, se trata de activos empresariales, activos destinados a buscar una ganancia, ahí están las grandes diferencias con el impuesto sobre la renta; aquí estoy tratando de tomar como base del tributo, es decir, como indicador del objeto, una fórmula de cómo voy a establecer algo que me lleve a lo que verdaderamente estoy queriendo gravar y que, finalmente, está tan íntimamente vinculado al impuesto sobre la renta, que puede suceder que me quede en humo, me quede en humo porque el sistema lleva a que empresas triunfadoras que tienen al menos ese mínimo de utilidades que yo les había presumido, no vayan a soportar la carga del impuesto al activo de las empresas. Siempre he hecho un poco de mofa de los contadores, pero en este sentido los contadores me ilustraron muy claramente cuando me decían: "las empresas que tienen utilidades no les causa absolutamente ninguna inquietud el impuesto al activo". Recuerdo algún contador que decía: "para las empresas con las que yo trabajo, tal activo nos va a significar llenar machotes, pero si nosotros tenemos ganancias de diez veces más de lo que eso significa, no nos preocupa en lo más mínimo." Aquí es donde yo digo que no es algo importante, porque cuando a veces dice uno, esto a mí no me parece importante, a mí sí me parece importante, entonces no lo es. Aquí muchas veces lo que está detrás son los honorarios de los abogados, que hacen creer a muchos empresarios que les están obteniendo las perlas de la virgen y no les están obteniendo nada, porque cuando tienen utilidades, el impuesto al activo de las empresas nada representa. Yo me pregunto ¿Chiclet's Adams, pobre empresa, va a salir ganando?, uno de los

quejosos aquí es Chiclet's Adams, tengo la sospecha que el impuesto al activo de las empresas no le representa nada. Pero, claro, mientras tenga una oportunidad de ganarle al fisco, y uno se haga las ilusiones de que le va a ganar muchísimo, hay que ir a un juicio y pelearlo. Concluiría con esto, para mí el problema, repito, no es de gran importancia, la mayoría de las empresas que se lanzaron a controvertir esta ley perdieron definitivamente. Si sacan otra ley, ya esa otra ley la podrán combatir, pero, por lo pronto, con esta ley todos los que perdieron, ya perdieron, bien o mal, pero para mí que siempre estuve en contra, al menos tuve esa compensación, muchos de éstos eran defraudadores, ya por lo pronto los detectó la Secretaría de Hacienda, ya los tiene vigilados, ya sirvió el impuesto al activo de las empresas en su etapa inicial; esos que nunca hacían declaraciones, ya los metieron al aro, ya los están vigilando, ya no se va a poder perder esto. El problema para mí ahora se reduce a los asuntos que están listados, quizás unos que por ahí queden rezagados, esto hay que disminuirlo todavía de tamaño; de todos estos quejosos hay que quitar a aquellos que por tener utilidades mayores, van a tener un documento que lo van a poner en un cuadro de que se les amparó, si es que finalmente ésta llegara a ser decisión mayoritaria y nada más. Ahora, que habilidosos abogados van a tratar de ver cómo les cumplen la sentencia de alguna manera: si en tal ejercicio ganaste tanto, habías pagado tanto de activo, acreditaste ¿qué te devuelvo?, no te devuelvo nada, obtuviste una sentencia que dice: "La Justicia de la Unión ampara y protege a fulano", y no dudo que después vamos a tener, como ya nos lo anunció el señor Ministro Díaz Romero, algún incidente de inejecución como ese del 35%, que de antemano ustedes habrán advertido ya en algunos de mis proyectos, que no obstante que fui ponente en aquel asunto, he pensado, he reflexionado y me parece que en eso de la tasa única se fue dando el fenómeno de la calumnia, que de una tesis que dijo: "Una tasa progresiva no es violatoria del principio de proporcionalidad", se llegó a "sólo con tasas progresivas se cumple el principio de proporcionalidad", pero no hay ningún elemento constitucional, ni en los precedentes, que lleve a decir que la única fórmula para resolver la proporcionalidad del tributo es la tasa progresiva; entonces, estoy arrepentido de ese criterio, pero ya ese señor ganó su asunto y habrá que ver cómo se le cumple su sentencia, pero en fin, eso simplemente como una mención colateral. Aquí probablemente también tengamos incidentes de inejecución de sentencia, pero qué sucedería si alguno de los que ya reclamó la Ley del Impuesto al Activo va a promover otro juicio de amparo. Se le sobreseerá inmediatamente, fue materia de un juicio de amparo anterior. Donde está la importancia. Lo he pensado mucho; creo que la importancia está en que, sosteniendo otro criterio, se pueda perfeccionar la ley y, de ese modo, pueda seguir viviendo un tributo que es saludable, que es provechoso, que es positivo. Creo que esa es la línea en la que tenemos

que movernos. Situación distinta habría sido si esta discusión fuera la que se tuvo originalmente, pues sostuvo que este impuesto tenía como objeto al activo, y finalmente, sostuvo que todo era perfectamente constitucional como lo demuestran, no sé si se diga así en las tesis, pero sí hay tesis abundantes que justifican la constitucionalidad del tributo. Para mí, esto parece fundamental, determinar la naturaleza del tributo, porque eso permitirá, después, ir entendiendo los problemas de equidad, de proporcionalidad, fundamentalmente, porque si no decidimos que el objeto del tributo son los activos o el objeto del tributo es la utilidad mínima presunta, no vamos a tener las bases para poder analizar los otros problemas. ¿Por qué? porque cambia totalmente la perspectiva. De ahí que yo reconozca que se trata de un asunto difícil, porque muchos los vemos fáciles pero porque lo vemos fácil exactamente en los puntos más encontrados, pues sigo convencido de que este impuesto, por algunas imperfecciones, tiene vicios de constitucionalidad aunque por naturaleza, de suyo, es constitucional. Las presunciones tienen una vida en el derecho, las presunciones se toman en múltiples dimensiones; aun la propia reflexión humana en muchas ciencias sólo puede avanzar a base de las presunciones, y aquí hay una presunción que perfecta y válidamente puede ser objeto de un tributo, pero una presunción que por no ser, como decían en otras épocas, *iure et de iure*, sino *iuris tantum*, debe tener que admitir la posibilidad de ser desvirtuada.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Silva Meza.

SEÑOR MINISTRO SILVA MEZA: Gracias señor presidente. Muy brevemente, para dos cuestiones que considero importantes desde mi punto de vista. En principio, coincido en la necesidad definitiva de determinar la naturaleza del tributo y pienso que esto solamente puede lograrse a partir de una premisa fundamental: el admitir que no puede analizarse, así pienso, aisladamente; (si lo hacemos en forma aislada podemos llegar a otras conclusiones), pero si se analiza dentro de todo el sistema fiscal, esto es, como forma de expresión regulada de la forma en que el Estado habrá de obtener sus ingresos, siendo una de esas formas a través del establecimiento de tributos, como le vamos a dar su ubicación y su naturaleza; si lo hacemos fuera de contexto, tal vez le demos otra caracterización diferente. También convengo en que tiene características diferentes el impuesto sobre la renta. El impuesto al activo tiene características diferentes y precisamente esa diferencia le otorga al impuesto al activo su complementariedad con el impuesto sobre la renta, esto es, su naturaleza diferente lo hace complementario en tanto a que, la creación de este impuesto al activo obedece a ciertos fines que se desprenden del análisis sistemático del impuesto y de todo el sistema fiscal, para no ubicarlo con un membrete, para no ubicarlo como un

impuesto real o un impuesto personal, pero sí con determinadas características en donde los fines, desde mi punto de vista, tienen una especialísima y particular importancia que lo distinguen desde luego del impuesto sobre la renta al cual complementa. Yo lo ubicaría en atención a sus fines. Si hubiera un criterio de clasificación doctrinario en ese sentido, diría que el impuesto al activo tiene fines; su fin inmediato es de control y su fin mediato es el de recaudación, lo que no sucede con el impuesto sobre la renta. El impuesto sobre la renta tiene fines recaudatorios esenciales, el impuesto al activo es esencialmente un impuesto de control que va a complementar el impuesto sobre la renta, y desde ese punto de vista hay que analizarlo dentro de todo el contexto del sistema tributario mexicano, vamos, donde se diseña una figura de impuesto, una figura de un tributo que no persigue recaudar en su esencia, no persigue recaudar, persigue controlar el cumplimiento o la recaudación que se hace de otro impuesto esencialmente diferente en cuanto a su construcción al de la Renta, con un objeto diferente al de la Renta pero que viene a complementar. Desde este punto de vista, mi propuesta es en el sentido siguiente: que para hacer el análisis no nos salgamos del sistema; y si lo hacemos dentro del sistema, sí le vamos a otorgar esas características, esa teleología y esa naturaleza de ser un impuesto complementario y diferente al impuesto sobre la renta, que cumplió un fin y que tiene un diseño que ahora adolece de ciertos vicios que pueden ser perfectibles, pero que pueden cumplir en última instancia como un eficiente instrumento de control del cumplimiento de otro impuesto.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Ministra Sánchez Cordero.

SEÑORA MINISTRA SANCHEZ CORDERO: Gracias señor presidente. Quisiera justificar el sentido de mi voto y manifestarles a ustedes que suscribo totalmente el punto de vista del señor Ministro Díaz Romero y del señor Ministro Góngora, porque pienso que siendo el objeto un elemento esencial y que debe estar determinado expresamente en la ley, introducir el elemento de presunción, me parece un tanto delicado, porque se está infiriendo, se está deduciendo de la ley, según las expresiones del Ministro Azuela, más no existe expresamente en la ley este elemento de presunción; por lo tanto, en mi opinión, es clarísimo que el objeto de este tributo como lo mencionaba el Ministro Díaz Romero es precisamente el activo de las empresas, que se infiere también de diversos artículos de la ley, no nada más de los artículos que señalaba. En este sentido, señor Ministro presidente, señores Ministros, es en el que voy a emitir mi voto en esta materia tan importante respecto a la naturaleza del objeto del tributo del impuesto sobre el activo. Gracias.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Aguirre Anguiano.

SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO: Gracias señor presidente. Desde luego, no tengo mucho que aportar en el complicado tema que nos ocupa. Sin embargo, también con la intención de justificar el sentido de mi voto en este primer tema que estamos tratando de elucidar, yo discurso en la siguiente forma. ¿Qué es lo que el fisco quiso al entronizar este tributo?, bueno, quiso, como ya se ha dicho en múltiples ocasiones, garantizar un anticipo de impuesto sobre la renta en forma tal que los contribuyentes no pudieran eludir o defraudar; no lo hizo para todos, no diseñó este impuesto para todos los contribuyentes del impuesto sobre la renta, pero casi para todos, porque al capturar a los que mayor dinamismo en la economía y en la generación de recursos, en el tráfico de recursos, tienen prácticamente, copó al más interesante universo de contribuyentes. ¿Cuál es la diferencia sustancial del impuesto al activo con el impuesto sobre la renta? Sustancialmente no encuentro esta diferencia; yo digo que el impuesto al activo y el impuesto sobre la renta son facetas o etapas de un mismo impuesto que es finalmente el impuesto sobre la renta; el fisco ingeniosamente, como bien lo apuntaba el Ministro Azuela y lo ponían bajo palio el Ministro Ortiz Mayagoitia y el Ministro Silva Meza, diseñó un impuesto formalmente diferente pero sustancialmente igual para obligar un anticipo sobre ese impuesto. ¿Qué le pasó con el objeto? Bueno, que no lo dice con claridad, lo dice en forma ambigua, no lo expresa bien. El objeto del impuesto, cuya mejor aproximación he escuchado, es la que nos proporciona el Ministro Azuela de utilidad mínima presunta, está expresamente contenido en la ley, pero no bien expresado, está expresado en forma ambigua y un tanto cuanto incoordinada, pero finalmente el objeto del impuesto sí está expresado en la ley, desde luego, dándole una lectura, apartándose del letismo e interpretado en su integridad. Bien, qué es lo que pasa con este impuesto, que sustancialmente es el mismo y formalmente es otro impuesto diferente al del impuesto sobre la renta. Que al legislador se le olvidó, por falta de previsión, los casos de no existencia de utilidades o de pérdidas y esto nos va a llevar a otro tema que no se ha tratado y que me reservo, en su momento, para poder intervenir en él. En pocas palabras, se trata de un impuesto formalmente diferente al de renta, pero sustancialmente es el mismo y tiene como fin, hacer que ciertos contribuyentes, los de mayor espectro económico, anticipen impuestos sobre la renta y para todos los efectos correspondientes; entonces su objeto no afecta a todos los sujetos del impuesto sobre la renta, pero sí a la mayoría. Gracias.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Ortiz Mayagoitia.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: Gracias señor presidente. Ayer habíamos quedado en discutir la naturaleza de este impuesto sobre la base

de si era real o personal. De repente, caímos en cuenta que doctrinariamente no era conveniente hacer esta distinción y que nos centráramos, más bien, en comentar cuál es el objeto gravado por este impuesto; si los activos como se dice en el proyecto del señor Ministro Díaz Romero, o una utilidad presuntiva mínima como se asienta en el proyecto del señor Ministro Azuela. La dificultad estriba en que nos encontramos frente a un impuesto que grava formalmente bienes productivos, los activos de las empresas, pero los grava precisamente en razón de su productividad y con la finalidad extrafiscal de controlar otro impuesto que grava utilidades. Esto hace verdaderamente interesante y a la vez difícil la precisión del objeto del impuesto y, sobre todo, yo me hacía esta pregunta ¿Qué es lo más importante de este impuesto, su fin recaudatorio o su fin extrafiscal? Ya nos ilustra el señor Ministro Díaz Romero en su proyecto cómo a partir de los años treinta de este siglo se establece la práctica fiscal en algunos países europeos de establecer tributos con fines enteramente extrafiscales y también nos dice, que esto no puede suceder en nuestro suelo patrio en razón de que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, exige que los impuestos tengan un fin de contribución. Quiero decir ante este honorable Pleno, con toda honestidad intelectual, que la lectura del artículo de una revista que nos hizo llegar el señor Ministro Góngora Pimentel me movió mucho, me puso en serias dudas sobre el cuestionamiento de estos temas. Dice el abogado que escribió este artículo: "de la ley se puede ver con toda claridad que el objeto del impuesto son los activos de las empresas; sin embargo, la Suprema Corte en la tesis que se comenta, establece que el objeto del impuesto es una utilidad mínima presunta, es decir, que el objeto del impuesto es una presunción." Ahora bien, ¿estamos en presencia de una presunción legal o de una presunción judicial?, y hace un momento nos decía el señor Ministro Aguirre Anguiano; difuminado entre la ley se puede leer entre renglones que la verdadera intención fue gravar una utilidad mínima presunta, pero esto no está claramente establecido en la ley, yo diría, si no está claramente establecido en la ley el objeto del impuesto, esto basta por sí solo para estimar que es inconstitucional; es reiterada la jurisprudencia de esta Suprema Corte en el sentido de que los elementos esenciales del impuesto, entre ellos el objeto, deben estar en ley y claramente definidos; si estimáramos que el objeto del impuesto es obscuro, éste es un vicio ya de inconstitucionalidad insuperable, pero va más allá el tratadista y dice: "la ley no establece la presunción, en ninguna parte se habla de utilidad mínima presuntiva; quien está estableciendo la presunción es la Suprema Corte y entonces resulta que el objeto del impuesto, después de cobrado, después de ejercido, lo está precisando la Suprema Corte." Decía el señor Ministro Azuela hace un momento, si aceptamos que el objeto del impuesto son los activos, estaremos en presencia de un impuesto inconstitucional de suyo. Desconozco

las razones que lo llevan a esta conclusión, pero ahora resulta, de acuerdo con estas ideas, que si aceptamos que el objeto del impuesto no aparece claramente establecido en la ley y que tiene que deducirse, estamos también en presencia de un impuesto de suyo constitucional. Otro punto que me llama mucho la atención y realmente me siembra inquietud jurídica; se dice aquí o realmente no lo sé, pero sí me mueve, sería la primera vez que se acepte por la Suprema Corte de México que se pueden gravar utilidades presuntivas, que una presunción legal sea la base del impuesto; esto puede tener una repercusión que desconozco porque inclusive aquí se nos habla de toda una teoría de las presunciones fiscales que realmente no tengo ninguna autoridad para discutirla porque la desconozco, pero precisamente ayer el señor Ministro Juventino Castro, con la prudencia que le caracteriza, decía: "bueno, y ¿para qué vamos a decir que el impuesto grava activos o grava utilidades? simplemente tengamos en cuenta que su finalidad fue ésta, sin señalarlo como objeto específico del tributo". Creo que esta idea se refuerza con el hecho de que al parecer no hay un planteamiento específico en las demandas de amparo en el que se diga concretamente que lo que se pretende gravar es la utilidad mínima presuntiva. Pienso, ya sobre el tema, al tomar una posición diferente, para considerar que si bien la ley señala como objeto formal del tributo a los activos de las empresas y demás sujetos obligados a su pago, no cabe duda de que la productividad de esos activos, concebida como una ganancia mínima presunta, es un elemento esencial del impuesto, dado que dicha utilidad es lo que se tuvo en mente al establecer el tributo; consecuentemente, esta ganancia mínima presunta ha de tenerse muy en cuenta al hacer el análisis de la constitucionalidad del tributo, es un impuesto peculiar que grava objetivamente los activos, pero con miras a evitar la elusión o evasión del impuesto sobre la renta; el objeto gravado y la finalidad extrafiscal específica del impuesto se entrelazan de tal manera que no se pueden separar, es tan fuerte la amalgama entre la finalidad del impuesto que parece confundirse con el objeto gravado, como lo demuestra el hecho de que hemos estado discutiendo durante dos sesiones ¿qué es lo realmente gravado por el tributo? De acuerdo con estas ideas, creo, desde mi punto de vista, de una manera sencilla, aceptar como objeto formal del tributo señalado en la ley a los activos fijos; pero tomando en cuenta la importancia extrafiscal del tributo para hacer el examen de su constitucionalidad, creo que esto nos va a permitir un mayor ámbito jurídico de acción, puesto que si consideramos que esos elementos no son excluyentes sino concurrentes e igualmente esenciales al tributo, vamos a tener la posibilidad de aceptar en mucho las ideas del señor Ministro Azuela, si ese fuera nuestro convencimiento, sobre los aspectos de equidad y proporcionalidad en cuanto a que la finalidad extrafiscal es tan fuerte que se debe analizar para determinar estos aspectos, y vamos a poder también aceptar

del proyecto que nos propone el señor Ministro Juan Díaz Romero como objeto formal del impuesto, a los activos fijos. En concreto, mi posición en este momento no es de antagonismo entre estos dos elementos para decir, sí, si grava los activos, no grava ni tiene nada que ver con la utilidad mínima presunta ni al revés. Yo diría como conclusión, que el objeto del tributo son los activos como lo dice la ley, pero el gravamen se estableció en razón de que tales bienes deben rendir una utilidad mínima y con una finalidad extrafiscal, tanto o más fuerte que la recaudatoria. De ahí que, después de haber escuchado con toda atención todas las discusiones que se han vertido, de haber expuesto ideas propias el día de ayer, finalmente voy a coincidir, quizás, con el señor Ministro Juan Díaz Romero, en el sentido de que no debemos hacer un pronunciamiento ni sobre la naturaleza del tributo ni sobre el objeto gravado, porque tanto los activos como la ganancia mínima concurren en lo que es esencial a este impuesto y debemos atender a las dos cosas para su examen.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Castro y Castro.

SEÑOR MINISTRO CASTRO Y CASTRO: Simplemente, para complementar la información y la reflexión respecto de este tema tan interesante que hemos estado manejando. Tengo a la vista el dictamen de la Cámara de Diputados de diciembre veintiuno de mil novecientos ochenta y ocho, del cual entresaco algunos conceptos. El primero, que es el de entrada al iniciarse este estudio. En la iniciativa que se dictamina, se observa el establecimiento de la Ley del Impuesto al Activo neto de las Empresas que se incorpora como un impuesto federal complementario del impuesto sobre la renta, toda vez que se pretende que a través de este impuesto se generen ingresos adicionales importantes y se regularice el cumplimiento de las obligaciones fiscales de las empresas, porque más de la mitad de ellas presentan declaraciones sin pago de impuesto. Con el establecimiento de este gravamen, las sociedades mercantiles tendrán que pagar un monto mínimo ya que el impuesto sobre la renta será acredititable contra este impuesto. Continúa analizando varios artículos de la ley, más adelante dice: "Como punto de partida se considera necesario modificar el nombre del impuesto con el fin de evitar las confusiones que el nombre anterior había creado"; producto de análisis efectuado por la comisión, se llegó a la conclusión de que se trata de un impuesto al activo de las empresas al cual se le eliminan los conceptos que pudieran significar piramidación del impuesto y la consecuente doble tributación. Posteriormente, se modifica la ley y en el dictamen de la Comisión respectiva aparece en la sesión de la Cámara de Diputados de noviembre quince de mil novecientos ochenta y nueve, entre otros, este párrafo: "Dentro de la iniciativa que se commenta, se propone que

únicamente queden exentos del pago del impuesto al activo de las empresas aquellas personas que no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta, así como las empresas que componen el sistema financiero". Creí interesante, por alguno de los conceptos que se han vertido aquí, recordar esta serie de cuestionamientos, reflexiones que se presentaron en la Cámara de Diputados tanto para su aprobación como posteriormente para su modificación. Lo dejo a la consideración prudente de los señores Ministros.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Azuela.

SEÑOR MINISTRO AZUELA GÜITRON: Pienso que el tiempo que hemos invertido y que, seguramente, seguiremos invirtiendo en el estudio de este problema y, partiendo de que estamos actuando todos con honestidad intelectual, debe llevarnos a lo que sea una decisión en que la mayoría de los integrantes de este órgano colegiado lleguemos a estar contestes, o sea, que realmente se produzca un consenso que quizá no responda con fidelidad a lo que cada uno piensa que es adecuado. Pienso que en materia tributaria se ha ido dando un gran avance en la jurisprudencia y en las tesis aisladas y que estos asuntos son los que nos obligan a ello, y que esto, para mí, se tiene que realizar con esa honestidad intelectual de tratar de buscar, no sólo en cuanto a la letra de las disposiciones o en cuanto a las posiciones adoptadas, sino en cuanto a la conveniencia de lo que en un sistema jurídico en torno al derecho tributario, es lo más conveniente. Hice ya referencia en una intervención colateral, en una pequeña disquisición, digresión, lo del treinta y cinco por ciento como tasa fija de renta y que de suyo podía ser inconstitucional conforme a jurisprudencias de la Corte y que estoy convencido, que ahí no debió llegar a esa conclusión, a la que había llegado jurisprudencialmente la Corte. Creo que aquí también a veces aparecen los criterios de jurisprudencia de la Corte como obstáculos a poder avanzar, y como que de pronto decimos ¡pero ya la Corte dijo esto! Bueno, no estamos precisamente ante alguna situación que nos hace plantearnos si lo que dije, y sobre todo como lo expresó en la redacción de una tesis, es correcto. No, la propia Corte ha llegado, por ejemplo, a interpretar que hay presunciones perfectamente válidas cuando un sujeto se niega a recibir auditores, cuando un sujeto no presenta declaraciones, pues surge lo que incluso desde las épocas primitivas del derecho tributario eran "las estimativas" y que se aceptaban; no podría irse también en esa línea de decir, bueno, esa expresión "el objeto debe aparecer de manera objetiva, clara, expresa", ¿no podría ser digna de reflexión?. Sin embargo, lo que en la intervención del Ministro Aguirre Anguiano, primero, y luego del Ministro Ortiz Mayagoitia, después, han expresado, como que sí nos está llevando a una consideración de que no estamos en presencia de un asunto difícil, por-

que uno lo ve muy fácil y el otro también, pero en sentidos opuestos, sino que de suyo estamos ante un mecanismo novedoso que ha ideado el legislador en que parece que se nos escapan los problemas con una consideración profunda que se haga en torno a algo. A mí me preocupó la intervención del Ministro Aguirre Anguiano porque, de algún modo para él, como que el impuesto al activo de las empresas es una fórmula muy sofisticada para cobrar anticipos y, entonces, sería el mismo impuesto sobre la renta, él, con su honestidad intelectual que entra en las características de quienes hoy integramos este órgano colegiado, así lo ha planteado. El sintió que en realidad como que es una especie de anticipo al impuesto sobre la renta. Yo eso no lo veo así, pero ya estoy advirtiendo que incluso alguien que llega a aceptar una postura diferente a la de que el objeto son los activos, tiene una postura, que para mí es novedosa. Me parece muy importante lo que dijo el Ministro Ortiz Mayagoitia en cuanto a que si reiteramos nuestra posición de que el objeto debe estar señalado de una manera expresa y clara, de pronto aquí estamos reconociendo, yo lo he reconocido, que llegamos al objeto con base en una elaboración intelectual, como también lo destacó la Ministra Sánchez Cordero en su punto de vista. ¿Qué es lo que finalmente convendría? pienso que esa postura de que el objeto debe aparecer con toda claridad en forma expresa y no como dice el Ministro Aguirre Anguiano, que está expresamente, pero no expresado con claridad, ha sido muy atenuado por la Corte; hay varios precedentes en relación, por ejemplo, con impuestos sobre nóminas en que la Corte ha dicho: "esto es un hecho notorio", cuando se dice qué es lo que va a constituir la base del impuesto sobre nóminas, cuando habla del salario y cualquier otra remuneración que se entregue, pues eso ya está bien dicho, ya no hay por qué decir más y, sin embargo, planteaban: "No se está cumpliendo con el requisito de que esté señalado expresamente con la mayor claridad lo que es la base del tributo". Entonces, ¿cómo podemos llegar? Yo, no obstante la postura que asumo y que estoy de algún modo convencido de ella también como miembro de un órgano colegiado, estoy dispuesto a que tengamos un acercamiento entre las posturas divergentes. Si en un momento dado e, incluso, aprovechando, como dice el señor Ministro Ortiz Mayagoitia, que no está planteando nadie el problema de la naturaleza del tributo, y él mencionó que era también idea de don Juventino Castro, no nos preocupemos por este problema, sino tratemos un poquito de hacer un análisis de la ley y de este análisis vamos resolviendo el problema; ni siquiera tenemos que resolver si el problema del objeto del tributo son los activos, simplemente hacemos referencia a los preceptos y lo que dicen los preceptos. Podríamos en un momento dado, señalar, después de una elaboración y un poco a la manera como lo hace el Ministro Díaz Romero en el problema de la equidad, después de estas transcripciones, vamos a destacar lo que son las características de este

impuesto al activo de las empresas y, entonces, ir entresacando, casi tomando literalmente los puntos medulares de cada uno de los preceptos, con lo cual nos separamos por completo de la doctrina que nos parece forzar a ir definiendo el objeto y la base. Esto, independientemente de que vamos a tener que seguir avanzando, ya nos colocaría en una primera posición de cómo podrían reestructurarse para efectos de engrose o no, sino simplemente el tratar de hacer una nueva presentación de estos proyectos que recogiera el pensar de quienes hacen uso de la palabra. A lo que sí me opondría radicalmente es a lo que sinceramente siento que fue la posición, si no de todos los Ministros, sí de alguno de los Ministros de la integración anterior. Este sujeto debe ir al infierno, pero lo tenemos que meter al cielo a como dé lugar; no, esperemos a ver si tiene que ir al infierno o tiene que ir al cielo como consecuencia de nuestras reflexiones, que no determinemos al asesino o al héroe antes de ver toda la problemática que va surgiendo, que sigamos con esta libertad de juicio planteando nuestras inquietudes. Con esta intervención del Ministro Ortiz Mayagoitia, se ve que él, en un momento dado, recapacitó, vio pros y contras, señaló a qué nos llevaría esto, a qué nos llevaría esto otro, y como que él de pronto se dio cuenta: si llegamos a sostener esto, pues también vamos a caer en que automáticamente tendremos que declarar que el precepto es inconstitucional, es decir, que la ley es inconstitucional. Sigamos averiguando, pasemos a los demás problemas y quizás al finalizar tengamos una expresión del pensamiento de todos los Ministros que haga posible llegar a algo, que el propio Ministro Díaz Romero, que fue el que inició las intervenciones, ha aspirado. Tratemos de llegar, al menos, a una resolución de ocho votos que permita señalar un criterio que pueda ser orientador en el análisis de este problema.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Gudiño Pelayo.

SEÑOR MINISTRO GUDIÑO PELAYO: Yo traigo una inquietud menor, mucho menor, una inquietud más bien propia del filólogo del Ministro. Tengo la impresión que cuando se habla del término “objeto”, no se está tomando en exacto e idéntico sentido; por un lado, me da la impresión, cuando se habla del objeto, en la intervención del Ministro Díaz Romero se habla sobre la materia sobre la que recae el tributo, sobre el objeto gravable, pero otras intervenciones con las que también estoy de acuerdo, por objeto se está entendiendo más bien la finalidad, la razón de ser, la causa eficiente del tributo, y así estoy totalmente de acuerdo con el Ministro Azuela. Entonces como que hay algo, hay alguna cuestión semántica cuando se menciona objeto, ¿no? y no tengo la respuesta; quería nada más llamar la atención sobre esto. Ayer decía, creo que don Juventino o el Ministro Silva Meza, bueno, que en lugar de hablar de objeto, se estaba tratando de propósitos

metafiscales, bueno, del contexto de la discusión me surge esta inquietud, la cual, quería participar a ustedes.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Díaz Romero.

SEÑOR MINISTRO DIAZ ROMERO: Al reanudar la plática sobre el tema que nos propusimos dilucidar, veo que a todos los que hemos intervenido nos ha inspirado un ánimo objetivo, esto es, que no estamos tratando el asunto de modo que forzosamente tengamos que llegar a una conclusión preconcebida; lo hemos demostrado precisamente en este impuesto a los activos tratándose de sujetos arrendadores no empresariales. Ahí hemos concedido el amparo y creo que sobre ese aspecto ha sido bien acogida nuestra resolución, ya que no es posible que se ponga en entredicho el criterio de la Corte, que ha amparado a estos sujetos que no tienen activos financieros o empresariales, esto es, arrendadores, personas físicas, que no se dedican a la actividad de arrendatarios como empresarios. Brevemente quisiera referirme a la pregunta que hizo el señor Ministro Gudiño Pelayo. Sí, ciertamente sería conveniente que cada vez que intervengamos tratemos de dar a cada concepto la nominación que verdaderamente le corresponde, y confieso el pecado que ya me han hecho notar, porque en una de mis intervenciones en lugar de decir “capacidad contributiva” dije “monto de la riqueza”, pero a veces nos referimos al objeto no propiamente como lo que se entiende del objeto tributario, sino como finalidad, y en el impuesto al activo hasta donde podemos deducir de lo que es la letra de la ley que está puesta en este momento, el objeto son los activos, inmuebles y financieros, como dice el artículo 1º, ese es el objeto tributario; y la base, de acuerdo con los artículos 2º y 5º, es el valor de los activos en el ejercicio que resulta de sumar los promedios de los activos y deducir las partidas autorizadas por el legislador. Eso es entonces el objeto y esa es la base. A veces nos hemos referido al objeto del tributo cuando en realidad deberíamos referirnos a la finalidad del tributo; independientemente de que ya dentro del contexto de lo que uno va exponiendo se habrá de entender esta diferencia, la finalidad del impuesto en realidad no se acostumbra a tomar como elemento del tributo; la finalidad no puede ser más que una, común a todos los tributos, que es el destino al gasto público. A veces hemos aludido al objeto como si fuera finalidad, y a veces identificamos ésta con los fines extrafiscales, que ya no están, repito, dentro de lo que puede considerarse como elementos fundamentales del tributo. Se pregunta uno si es importante determinar en este momento la naturaleza del tributo o el objeto del tributo y hay la idea de que ya no nos detengamos en este punto, de que pasemos al otro tema para determinar qué es lo que vamos a hacer. Cuando el señor Ministro Ortiz Mayagoitia propuso la ordenación de los temas, todos acogimos

como necesaria la idea de que debíamos determinar, bien la naturaleza del impuesto, o bien, como aparentemente lo he entendido, cuál es el objeto del impuesto y creo que este paso técnico no podemos soslayarlo, desgraciadamente, porque para juzgar, por ejemplo, la equidad del impuesto tratándose de la exención que se hace en relación con las financieras, si no partimos de esa base, de si es un impuesto real o personal, no podemos resolverlo; ahí vamos a chocar nuevamente sobre lo que estamos discutiendo ahora. Yo insistiría en que es conveniente que nos pongamos de acuerdo o votemos si es impuesto real o personal, pues necesitamos un criterio fundamental. Creí entender el día de anteayer, en la intervención tan certera de don Guillermo Ortiz Mayagoitia, que lo que estamos determinando es cuál es el objeto del tributo. Una de dos, o es el activo de las empresas o es la ganancia mínima presunta; si no tenemos una certeza sobre esto, o bien si no lo determinamos a través de nuestras intervenciones y de nuestra votación, este problema va a quedar soterrado, y al analizar cada uno de los planteamientos que se hacen en relación con los diferentes artículos que se vienen impugnando, ahí va a surgir el dilema otra vez y vamos a discrepar nuevamente. Quisiera reiterar que puestos en esta tesitura, soy como supuesto aceptado que ya no vamos a insistir más en lo real y en lo personal, sino cuál es el objeto del impuesto al activo. Esto es lo que hay que ver, esta dualidad que nos están presentando los dos proyectos que estamos discutiendo. No lo han planteado efectivamente los quejoso, pero eso no le quita importancia al asunto, porque la decisión es necesaria para estudiar y pronunciarse sobre la falta de equidad, sobre la falta de proporcionalidad, sobre si el tributo interfiere con el artículo 115, fracción IV, constitucional, etcétera; sino, no vamos a salir adelante. Por demás está decir que insistiré en mi posición de que si tomando en consideración la jurisprudencia de la Suprema Corte, sobre qué debe entenderse por legalidad tributaria, debemos atenernos a lo que dice la ley y ésta instituye que el objeto del impuesto son los activos, y que la base es su valor en la forma que determina, no tenemos que hacer un retorcimiento de lo que se establece en la ley para decir, que ahí donde dice activos, debe entenderse ganancia mínima presunta con los problemas tan serios que se pueden presentar, puesto que como sugiere el señor Ministro Ortiz Mayagoitia, automáticamente estaríamos aplicando la tesis de legalidad. Nosotros estaríamos inventando el concepto sobre el objeto; yo insisto en que debemos atenernos al derecho positivo; la Suprema Corte de Justicia no hace la ley, ni puede establecer la base impositiva; esa no es su función. Esto corresponde a otros poderes; nuestra función, siendo muy importante, es más limitada. Partiendo de lo que establece la ley y ateniéndonos al criterio jurisprudencial de qué es legalidad tributaria, fallemos en consecuencia, hagamos una interpretación. El señor Ministro Aguirre Anguiano dijo: "que el impuesto al activo no era más que un anticipo del Impuesto

sobre la Renta”, y esto coincide con lo que se sostiene en el proyecto número siete, pero no vamos a considerar el impuesto al activo de las empresas como si fuera un pequeño impuesto sobre la renta; es diferente, tiene su objeto específico y a él debemos atenernos; y con base en el principio de legalidad, a él debemos atenernos. Muchas gracias.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Aguirre Anguiano.

SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO: Muchas gracias, don Vicente. Muy interesante escuchar al señor Ministro Díaz Romero, siempre aprende uno algo. El aludió a dos cosas, al objeto y a la naturaleza del impuesto. Creo que la naturaleza del impuesto no se la da su simple objeto y menos su simple objeto formal. ¿Cuál es la naturaleza de las cosas? Pienso que el ser de las cosas, y en materia tributaria esto apunta hacia el fin de las cosas, si vemos este impuesto, el fin recaudatorio lo tiene, pero lo tiene solamente desde el punto de vista instrumental para que se recaude en renta; no tiene un fin recaudatorio en sí mismo y cuando resulta ese fin recaudatorio en sí mismo, es precisamente cuando se produce la injusticia de que se recaudó del que está perdiendo o del que no está teniendo utilidades. Bien, entonces habrá que ver lo siguiente: la naturaleza es el ser del impuesto, pero el ser del impuesto que doctrinariamente es recaudatorio y extrafiscal coincide con las dos cosas, solamente se le puede dar inteligencia por el modo de ser, y el modo de ser se establece a través de elucidar el sujeto, el objeto, la base y la tasa que apuntan hacia un fin y ¿el fin cuál es?, bueno, el fin sigue siendo la utilidad mínima presunta, el ser un impuesto palanca, no un impuesto fin, un impuesto palanca para que se tribute en renta. Esto a qué me lleva, bueno, esto me lleva mucho a acercarme a lo que decía el señor Ministro Ortiz Mayagoitia, la naturaleza y no el objeto, exclusivamente el objeto aislado como algo perfectamente encasillado y en caja de seguridad; la naturaleza comparte todo lo demás y apunta hacia su fin y el fin se apuntala a través del sujeto, objeto, base y tasa. ¿Por qué digo que voy a congeniar o que estoy congeniando con lo expuesto por el Ministro Ortiz Mayagoitia?, porque él dice: “veamos los fines empatados, adjuntos al objeto”, y en esa forma, sin tratar de darle una definición de impuesto real o de impuesto personal a este impuesto, del que estamos hablando, hagámoslo prosperar como algo indisoluble, como un matrimonio de los dos aspectos y a través de ese matrimonio ineludible veamos los aspectos de proporcionalidad, etcétera, todas las demás características que debe tener el impuesto, y apartémonos de las definiciones, simplemente coincidamos en que el fin reflejado en el modo de ser, que viene diseminado en toda la ley, es recaudar la utilidad mínima presunta para efectos de utilidades, para efecto de ganancias, y el objeto limitado y constreñido, a verse como objeto aislado, sí se da una parte de esa palanca, los activos.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Góngora Pimentel.

SEÑOR MINISTRO GONGORA PIMENTEL: Siendo la jurisprudencia, esta de los elementos esenciales del tributo que deben estar contenidos en la ley que lo establezca, como sujeto, objeto, tasa, etcétera, una jurisprudencia muy antigua que ya la Suprema Corte en distintos precedentes ha hecho a un lado, ésta y otras jurisprudencias, y no ha dicho exactamente cuál es el objeto del tributo... sí, ya lo hizo la Suprema Corte, recuerdo los precedentes que se resolvieron cuando se vio aquí en el Pleno de la Corte la constitucionalidad de la reforma tributaria del presidente Miguel de la Madrid, y la Corte hizo a un lado ésta y otras jurisprudencias tradicionales que ya son como dogmas del derecho tributario mexicano; cuando se terminaron y se negaron todos los amparos, vino una serie de conferencias en la Barra, publicadas en la revista "El Foro", en donde a la Corte le fue muy mal porque no dijo por qué se separaba de esa jurisprudencia. Cambiar la jurisprudencia o sustraerla, esconderla y decir otras cosas y no cumplir con la jurisprudencia, claro que en este caso no serían los abogados de los particulares, sino los abogados del gobierno, pero ya tenemos un artículo de una revista muy pequeña que les pasé, donde se le dice a la Corte "te apartaste de estas jurisprudencias y no lo dijiste", eso me preocupa mucho y coincido con la exposición del Ministro Díaz Romero en este sentido de la importancia del objeto, y creo también que tanto el Ministro Ortiz Mayagoitia, con la claridad e inteligencia que tiene en sus exposiciones, dejó ya estructurado el problema que había apuntado también con esas características la señora Ministra. Gracias.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Ortiz Mayagoitia.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: Gracias señor presidente. Mi proposición fue en sentido conciliatorio al decir: "no estamos en realidad en presencia de elementos antagónicos, el objeto y la finalidad del tributo en este caso se amalgaman de tal manera que el examen de su constitucionalidad hay que hacerlo tomando en cuenta estas dos cosas", como bien lo reseñó y enriqueció el señor Ministro Aguirre Anguiano, pero me sorprendió mucho la intervención de don Juan Díaz Romero cuando nos hace la aclaración de que la finalidad del tributo no ha de tomarse en cuenta para el análisis de su constitucionalidad; precisamente en su proyecto, en la página 102, tengo marcado algo que me pareció una tesis interesante, y aquí dice: "la justicia en la imposición, desde el punto de vista de la equidad, no se alcanza por el solo hecho de que el legislador configure categorías y subcategorías de contribuyentes de manera abstracta y conforme a criterios objetivos, sino que es necesario que tales criterios sean relevantes y

tengan significación frente al objeto y fin de la ley tributaria...”, y en párrafo subsecuente aclara “lo anterior significa que para que una exención se halle arreglada al principio de equidad tributaria, es preciso que esté fundada en circunstancias objetivas, que sean determinantes de la situación que guardan los sujetos favorecidos con ella, frente al objeto gravado o a la finalidad perseguida por dicho gravamen...”, también nos dice en el proyecto, con maestría, “este es un tributo especial donde se advierte con toda claridad una finalidad extrafiscal”. Considero que la finalidad extrafiscal es tan importante o inclusive preponderante frente al fin recaudatorio del impuesto, y en este criterio de congeniar los dos elementos, que nos estaban entreteniendo en estas disquisiciones por demás formativas e interesantes, todo esto me ha dado mucha claridad sobre el impuesto; creo que no hemos absolutamente y por ningún motivo perdido el tiempo al hablar de este tema, por eso es que terminaba mi exposición anterior diciendo: “pues realmente si estamos de acuerdo en que formalmente la ley designa como objeto del tributo a los activos, pero también estamos de acuerdo en que el fin extrafiscal del impuesto es relevante y en este caso específico no como una regla general, sino que vamos a atender a la finalidad para evaluar la equidad y proporcionalidad del tributo”; de esta manera creo que congeniamos las posturas aparentemente antagónicas y podemos seguir a la discusión de otro tema, sin perder de vista en ningún momento que vamos a tomar en cuenta las dos cosas para apreciar los argumentos de constitucionalidad.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Díaz Romero.

SEÑOR MINISTRO DIAZ ROMERO: Gracias. Gracias también al señor Ministro Ortiz Mayagoitia, por tomar en consideración esa parte del proyecto que les presento. En realidad, no es mi afán decir que no hay que tomar en consideración la finalidad; no. En primer lugar, precisé que la finalidad a que nos estamos refiriendo es una finalidad extrafiscal; en segundo lugar, que esa finalidad no es, generalmente, parte de los elementos del tributo, los que se establecen y deducen fundamentalmente, del artículo 31, fracción IV, donde no aparece la finalidad extrafiscal, la que hay que tomar en consideración, pero con características muy cuidadosas y medidas. Si vamos a tomar en consideración que el objeto del tributo es el que establece la ley, tanto en su título como en otros artículos, atengámonos a tal concepto; cuando dije “dejemos de lado la naturaleza del impuesto”, sólo me refería a la idea de recurrir a la doctrina para poder determinar su naturaleza porque, insisto, eso sería un desfile interminable de autores, ninguno de los cuales nos va a satisfacer; es obvio que tiene una naturaleza, sí, pero la vamos a deducir del objeto legal; a eso vamos a atenernos por el momento y acepto, desde

luego, que la finalidad extrafiscal existe y que es importante, pero no vamos a llegar a ella montados en el concepto del objeto sobre el cual nos estamos poniendo de acuerdo, porque entonces vamos a confundir el debate y no vamos a saber cuándo hablamos de objeto y cuándo estamos hablando de finalidad.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Azuela.

SEÑOR MINISTRO AZUELA GÜITRON: Quiero manifestar que veo el gran valor de la intervención conciliatoria del Ministro Ortiz Mayagoitia, porque estimo que en posturas muy encontradas no se avanza, se avanza cuando uno renuncia a parte de sus verdades en bien de la verdad, a la que finalmente se puede llegar en una mayoría o unanimidad. Me sumo a esta interpretación que da el Ministro Ortiz Mayagoitia, pero no solamente con un sentido pragmático, sino porque pienso, y ahí veo la importancia de la intervención del Ministro Aguirre Anguiano, que si pretendemos quedarnos exclusivamente en la letra de un artículo del que desprendemos el objeto, estamos desnaturalizando este tributo; la naturaleza de un ser está en todos sus elementos, y uno de los elementos fundamentales, especialmente en este tributo, es su finalidad, a grado tal de que incluso en el mismo proyecto del Ministro Díaz Romero, se pone énfasis en esto al hacer referencia, incluso, a un reconocimiento internacional a fines meramente recaudatorios. Esa parte del proyecto la firmaría plenamente porque él concilia lo que, por un lado, es lo esencial del tributo, fin recaudatorio y, por otro lado, lo que es necesario dentro del sistema mexicano, el fin extrafiscal; dicho metafóricamente, pienso que es un tributo en el que su naturaleza está constituida de un ochenta por ciento de finalidad extrafiscal y en un veinte por ciento de objeto fiscal. Si el análisis de toda la problemática la hacemos a través del veinte por ciento de la naturaleza de un tributo, no vamos a llegar a conclusiones correctas, tenemos que tomar en cuenta los dos elementos; acepto, en consecuencia, y en ese sentido obviamente doy marcha atrás en mis proyectos, veo el peso de las argumentaciones que han dado, veo que esto podría, efectivamente, en coherencia con la jurisprudencia sobre legalidad, llevar a considerar inconstitucional, de suyo, este tributo. En cambio, esta posición conciliatoria del Ministro Ortiz Mayagoitia, pienso que, por lo pronto, nos permite avanzar con expectativas de llegar, al menos, a ocho votos. El querer cada quien sostener que íntegramente debe salir lo que uno proponía, pienso que no permite avanzar. Si en este momento me vuelvo a poner a defender que hay la utilidad mínima presunta, no avanzamos. El Ministro Ortiz Mayagoitia estaba en una posición, hoy nos presenta una posición conciliatoria; él está convencido de su posición conciliatoria y creo que ha dado elementos suficientes que me resultan convincentes con los demás

elementos que se han dado, hemos oido las diferentes intervenciones, siento que éste es un avance, no nos quedemos en un formalismo, hay una tesis de la Corte que dice que los elementos del tributo son: el objeto, la base, la tasa, el sujeto, esto es lo único importante, cuando estamos en presencia de uno de esos nuevos tributos, que tiene como fin preponderante el fin extrafiscal, y aquí, quizás, no el fin extrafiscal, perdonen, aquí tiene un fin preponderante que es estrictamente fiscal pero no recaudatorio en cuanto al impuesto en sí mismo, en cuanto al impuesto en sí mismo tiene un fin no recaudatorio pero fundamentalmente fiscal. Pienso en este ejemplo que daba de matemáticas, que el ochenta por ciento es fin fiscal no recaudatorio, el diez por ciento es fin fiscal recaudatorio y el diez por ciento restante son fines extrafiscales, como esto de las empresas que sean muy exitosas. Entonces así, en este proceso, acepto ese punto de partida en la postura del Ministro Ortiz Mayagoitia, y ya veremos, a través de las siguientes intervenciones, cómo con estos diferentes elementos se puede llegar a una u otra solución.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Castro y Castro.

SEÑOR MINISTRO CASTRO Y CASTRO: Hemos visto con toda libertad, hemos oido con toda libertad las exposiciones, los puntos de vista; se ha visto una tendencia de ir poco a poco y llegando no sólo a cubrir el final de una discusión, he visto espíritu de Suprema Corte, he visto un Tribunal Pleno actuando, creo que es para que nos felicitemos todos, pero felicito al señor Ministro Azuela en un ejemplo extraordinario que ha dado, pido que sea esta la filosofía que ya la habíamos intentado en otras ocasiones, pero que hoy se plasma totalmente. Dejemos de insistir en puntos de vista personales; la justicia a su más alto nivel está en este momento exponiéndose, aplaudamos esta posición. Lo que creo que debemos de hacer es instrumentar ya esto, porque me atrevo a decir que aunque no han tomado la palabra los demás, todos están totalmente de acuerdo conmigo; instrumentemos cómo es que vamos a poder hacer, y los detalles, creo que los señores Ministros que más han influido en esto deben intervenir en hacernos una posición y creo que la vamos a atender con ese alto espíritu. No se trata de si me llena o no me llena totalmente, es que simple y sencillamente debemos poner un punto final a un aspecto tan interesante, y ya ahora con gran nobleza hemos encontrado cómo podemos tener un camino apto y digno de este alto tribunal. Felicito al señor Ministro Azuela, pero felicito a todos los señores Ministros por sus intervenciones, pido la instrumentación de esto que entiendo es el propósito de todos nosotros.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Creo de esta instrumentación que acaba de apuntar el señor Ministro Castro y Castro, que el que más la propuso,

el que la planteó, el que hizo la síntesis de la propuesta fue el Ministro Ortiz Mayagoitia. Le sugiero de mi parte, le ruego de mi parte, que acepte hacer la redacción de esa tesis, para que ya en concreto se examine por los señores Ministros Díaz Romero, Góngora Pimentel, Olga Sánchez Cordero, Gudiño Pelayo, que también han tomado la palabra.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: Con todo gusto, señor presidente. De hecho, en el proyecto del señor Ministro Juan Díaz Romero existen elementos muy valiosos que tomaré para redactar esta proposición, sólo falta alguna alineación para que la conclusión sea en este sentido y espero tenerla a disposición de ustedes el próximo lunes en esta primera parte de lo que hasta ahora hemos discutido.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Silva Meza.

SEÑOR MINISTRO SILVA MEZA: Es una sugerencia que quisiera hacer. No sé hasta qué punto esta sugerencia, consulta, sea válida. Quisiera que en este planteamiento que se va hacer, se incluyera o se meditara la posibilidad de incluir a la finalidad. Hemos estado manejando sujeto, objeto, base, tasa en forma tradicional, pero estamos advirtiendo que la finalidad es una característica que está implícita en los tributos, entonces, habrá que buscar el mecanismo de darle el lugar que tiene. En materia aduanera sabemos que la inclusión de impuestos tiene la finalidad, vamos, es preponderante alentar, desalentar, orientar, y esa finalidad, no es esencialmente recaudatoria; entonces, creo que la finalidad sí tiene un rango muy importante dentro de las características de los tributos. Quisiera sugerir al señor Ministro Ortiz Mayagoitia si puede hacer ese ejercicio, sobre todo en éste donde estamos reconociendo que la finalidad es preponderante y lo que justifica inclusive su creación.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Díaz Romero.

SEÑOR MINISTRO DIAZ ROMERO: Gracias señor Presidente. Me sumo con toda sinceridad, a los aplausos del señor Ministro Castro y Castro, a la actitud del Ministro Azuela, que no solamente en esta ocasión, sino en muchas otras, nos ha dado un ejemplo de honestidad intelectual que mucho le reconocemos y, en cuanto a lo que dice el señor Ministro Silva Meza, también estoy de acuerdo, la finalidad extrafiscal es importante, pero no cabe duda de que en este impuesto, cuando menos, para no aludir al aduanero, debe debatirse en otro momento.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Azuela.

SEÑOR MINISTRO AZUELA GÜITRON: No sé hasta qué punto tuviéramos que esperar lo que haga el señor Ministro Ortiz Mayagoitia para poder seguir discutiendo (porque ahora que don Juan Díaz Romero ha hecho uso de la palabra, desde luego le agradezco sus expresiones tanto al Doctor Juventino Castro, querido compañero, como a mi también querido compañero Juan Díaz Romero), de pronto como que se me presenta algo que, yo diría, es muy digno de considerar. Si en un momento dado, en una ley tributaria, nos encontramos con que el porcentaje propiamente tributario sólo es el diez por ciento. ¿No será importante considerar si podemos juzgar el noventa por ciento restante conforme al artículo 31, fracción IV? Por ejemplo, en mis proyectos venimos sosteniendo la inequidad del tributo en relación a las empresas del sistema financiero mexicano, pero si esto tiene que ver con el fin extratributario estricto y se queda en las finalidades no recaudatorias y en las finalidades extrafiscales, ¿será legítimo resolverlo conforme a principios de equidad y proporcionalidad? Porque como que parece que aquí ya el 31, fracción IV, no operaría con claridad porque estaríamos en otro terreno; aquí no estamos ya en el terreno de la recaudación, sino estamos en el terreno del control. Estoy, y evidentemente ustedes están conscientes de que esto no lo traía preparado, hablando ante estas inquietudes que han surgido aquí del diálogo y de la comunicación y que esto sí podría ser revolucionario, porque estamos acostumbrados a que también, con gran simplicismo, si es ley tributaria, entra parejita al 31, fracción IV, y de pronto siento que ya en este análisis muy detallado tenemos que sopesar las consecuencias de todo lo que vamos diciendo... en fin, lo dejo como inquietud, pero sí siento que sería muy provechoso para poder seguir estudiando los demás temas, que teniendo el proyecto del Ministro Ortiz Mayagoitia, lo reflexionáramos y lo meditáramos, incluso, tomáramos una votación que, previsiblemente, será unánime y, luego, ya sobre esas bases, podamos seguir avanzando, porque ahora lo tenemos ya de algún modo comprendido; e, incluso, sugeriría otra cosa, que por lo pronto esta lista quede un poquito pendiente. Tengamos los asuntos listados y, cuando el Ministro Ortiz Mayagoitia nos tenga su proyecto, podemos verlo fuera de lista de sesión privada y cuando estemos en aptitud de poder decidir, entonces ya podemos seguir sin que estén listados los asuntos. Eso para no presionarlo, para no presionarnos; estamos viendo que si realmente es un asunto de mucha importancia, desliguémonos de la angustia de quererlo resolver a como dé lugar; vamos a tratar de resolver de la mejor manera posible, con un proyecto en el que se empiece diciendo: "Este alto tribunal, reexaminando los problemas relacionados..." y ya después movernos con libertad, dando una decisión consistente y sólida en todos los diferentes aspectos que se van abordando.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Me permito sugerir al señor Ministro Ortiz Mayagoitia, en torno a las ideas expuestas por el señor Ministro Silva Meza, de los fines de las leyes aduaneras, de las que ponen tarifas a la importación y a la exportación, que tienden realmente no a recaudar sino a fomentar el desarrollo comercial o industrial, que se tomara muy en cuenta el artículo 25 de la Constitución, porque da bases para abordar esta clase de temas en conexión con el 31, fracción IV.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: Por favor, mi óptica es un poco diferente en cuanto a lo manifestado por el señor Ministro Azuela. Hemos comentado un sólo tema de los diversos que son materia del tributo; creo que tenemos consenso en que para la discusión de los temas subsecuentes tomemos en cuenta el objeto señalado en la ley y la finalidad del tributo; sobre esta base, no vería ninguna cortapisa para poder seguir discutiendo los demás temas, es decir, entiendo que no se me ha encorrmendado un engrose, sino simplemente un apunte sobre lo hasta aquí dicho.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: No es un segmento nada más, es un segmento de toda la problemática.

SEÑOR MINISTRO AZUELA GÜITRON: Sí, es un segmento que necesitamos conocer para aterrizar en los proyectos, con ese segmento que conoczcamos todos, porque ahora el único que lo ve muy claro es el Ministro Ortiz Mayagoitia, porque los demás tenemos, de algún modo, el esquema fundamental, pero ya verlo en un documento nos va a permitir decir, esto coincide con lo que había pensado, hay que darle esta afinada, hago esta sugerencia, entonces, yo modificaría mi proposición. Si el Ministro Ortiz Mayagoitia nos lo circula el lunes, ese día vemos lo que ya se tiene previsto, y el martes continuemos con esto, y aún diría, para que no entorpezca el despacho de los asuntos, que vayamos viendo en sesión pública otras listas y estas listas siguen en privada.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: En torno al problema de la finalidad, que apuntaba, creo que da muchas luces el artículo 25 constitucional. Este es el ciclo primero y de ahí vamos a partir para los posteriores. Esa lista informativa la habíamos programado en principio para finales de este mes, pero si no se alcanza porque tenemos ésta pendiente, la hacemos después. Dado lo avanzado de la hora, suspendemos nuestra sesión privada.



Debate Realizado en Sesión Privada

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION

TRIBUNAL EN PLENO

**SESION PRIVADA DEL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA
DE LA NACION, CELEBRADA EL JUEVES QUINCE DE FEBRERO DE
MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS, RELATIVA AL AMPARO EN RE-
VISION NUMERO 749/91.**

Presidente: Señor Ministro licenciado: José Vicente Aguinaco Alemán

Asistencia: Señores Ministros licenciados:

Sergio Salvador Aguirre Anguiano

Mariano Azuela Güitrón

Juventino V. Castro y Castro

Juan Díaz Romero

Genaro David Góngora Pimentel

José de Jesús Gudiño Pelayo

Guillermo I. Ortiz Mayagoitia

Humberto Román Palacios

Olga María del C. Sánchez Cordero

Juan N. Silva Meza

C. SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS:

AMPARO EN REVISION NUMERO 749/91, PROMOVIDO POR COMPAÑIA HARINERA DE LA LAGUNA, SOCIEDAD ANONIMA DE CAPITAL VARIABLE, POR CONDUCTO DE SU REPRESENTANTE JUAN DE LA CRUZ HIGUERA ARIAS, CONTRA ACTOS DEL CONGRESO DE LA UNION Y OTRAS AUTORIDADES, CONSISTENTES EN LA DISCUSION, APROBACION Y EXPEDICION DEL DECRETO QUE CONTIENE LA LEY QUE ESTABLECE, REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES, CONCRETAMENTE EL RELATIVO AL CAPITULO V DENOMINADO "IMPUESTO AL ACTIVO DE LAS EMPRESAS", EN SU ARTICULO DECIMO, BAJO EL TITULO "LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO DE LAS EMPRESAS", PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y OCHO.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Ortiz Mayagoitia.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: Sí, creo que bastará con que se lea el documento final que presenta el señor Ministro Azuela, porque ahí recogió lo aprovechable del otro escrito que yo había hecho y con uno solo.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Bueno, entonces que el señor secretario nos lea la opinión del señor Ministro Mariano Azuela.

C. SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: "En relación con el documento elaborado por el señor Ministro Ortiz Mayagoitia, me permito sugerir algunas adiciones para que correspondan fielmente a lo que fue su exposición y que llevó al consenso sobre el tema relativo del objeto del impuesto al activo de las empresas. Propongo, concretamente, que se añadan algunas consideraciones anteriores al párrafo que se toma del proyecto del Ministro Díaz Romero, se haga a éste una adición y finalmente se coloque un párrafo complementario. Quedaría, en su caso, de la siguiente manera: "1.- Consideraciones anteriores. De todos los elementos expuestos se puede inferir, como punto esencial, que de la naturaleza misma de las contribuciones se deriva que siempre, necesariamente, deben sustentarse en la capacidad contributiva. La proporcionalidad tributaria exigida por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, se ha entendido por la jurisprudencia de la Suprema Corte como la relación existente entre el monto del tributo y la capacidad contributiva; aun el principio al que también se ha aludido de que el legislador no tiene límites para determinar el objeto de los tributos, se condiciona a esa capacidad contributiva al establecerse con precisión, en las

tesis respectivas, que siempre debe cumplirse el citado artículo 31, fracción IV. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que sopportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las características diversas de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de contribuciones, sea en su calidad de sujeto pasivo de ellas o destinatario de las mismas por traslación que deba hacérsele por disposición legal o por las características propias del tributo de que se trate. Lo anterior es evidente, a tal grado, que no puede admitirse que exista obligación de contribuir si no existe capacidad contributiva; así como que debe pagar más quien tiene una capacidad contributiva mayor y menos el que la tiene en menor proporción. Por otro lado, también ha quedado reconocido que existen contribuciones que se sustentan en un indicador de capacidad contributiva parcial y otras que buscan atender a la capacidad contributiva global. De lo expuesto, se infiere que para comprender cabalmente las notas distintivas de un tributo específico debe desentrañarse en el sistema legal que lo rige en dónde radica la capacidad contributiva en la que descansa la obligación de tributar. En este aspecto, conviene destacar que el legislador puede partir de diversos criterios. Uno de ellos es recurrir a situaciones que de manera indubitable demuestren la obtención de una riqueza que revele por sí sola que existe esa capacidad, o sea, que se tiene la aptitud de contribuir a los gastos públicos como lo dispone la fracción IV del artículo 31 constitucional. Las utilidades que se obtienen por las empresas mercantiles con fines especulativos serían un claro ejemplo. Otros tributos parten de un indicador que permite estimar solamente que se da esa capacidad. Así ocurre en los impuestos al gasto, sobre todo cuando éste se refiere a bienes sustantivos; si alguien adquiere un objeto de lujo ajeno a la satisfacción de sus necesidades fundamentales, indudablemente revela que posee capacidad contributiva. Conforme a las ideas anteriores, tratándose del impuesto al activo de las empresas, si se hace un análisis riguroso y sistemático de la ley que lo rige, se advertirá que la capacidad contributiva no se atribuye simplemente a los activos, como parecería seguirse de la literalidad del artículo 1o. de la Ley, en cuanto señala que las sociedades mercantiles y las personas físicas que realizan actividades empresariales, residentes en México, están obligadas al pago del impuesto al activo de las empresas, por su activo. El artículo 6o. determina, en su parte final, que no se pagará el impuesto por el periodo preoperativo ni por los ejercicios de inicio de actividades, el subsiguiente y el de liquidación. En reforma publicada el veintiocho de diciembre de mil novecientos noventa y cuatro se determinó que no se pagará el impuesto por el periodo preoperativo ni por los ejercicios de inicio de actividades, los dos siguientes y el de liquidación. Lo anterior demuestra que no siempre el activo se considera como revelador de capacidad contributiva sino sólo cuando no se encuentra en las con-

diciones que dan lugar a que no exista obligación de pagar; ello permite inferir que el legislador estima, incluso con la ayuda de la experiencia, que sólo los activos en condiciones idóneas para concurrir a la obtención de utilidades pueden generar el tributo relativo. En este supuesto cabe deducir que al estimar el legislador que el activo en esas condiciones revela capacidad contributiva, susceptible de gravarse, se sustenta en una apreciación de lógica y sentido común. Si una o varias personas se dedican a una actividad empresarial lo hacen por tener utilidades, resulta absurdo aceptar que lo hagan para perder dinero o por simple diversión. Más difícil resulta admitir que a través de los años quienes se dedican a actividades empresariales no obtengan utilidades y declarando pérdidas continúen con su actividad. Por elemental conocimiento de la actividad empresarial, lo que es un hecho notorio, se sabe que ello implica complejas actividades y se corren riesgos; se requiere inversión, contratación de personal de naturaleza diversa, incluyendo profesionistas de variadas ramas como economistas, administradores de empresas, contadores, abogados, etcétera. Se tiene que cumplir con funciones de auxiliares del fisco al retener los impuestos que se causan por quienes están sujetos a la relación laboral; se tiene que contar con la maquinaria y los materiales necesarios para cumplir con los fines de la empresa que posee bienes o presta servicios; también por elemental lógica, es imprescindible, aun admitiendo que no necesariamente exista el fin especulativo de alcanzar el mayor lucro, que se busquen utilidades para conservar la misma empresa y para que siga siendo fuente de trabajo. Manejar una empresa que no obtenga utilidades es un contrasentido dentro de la lógica humana. Todo ello permite inferir que sea perfectamente admisible, como ocurre con la ley que rige la contribución de que se trata, que el legislador estime que toda empresa ya establecida que ha superado uno o dos años de inicio por sus activos tenga capacidad contributiva y que por ello tenga que cubrir un tributo, recurrir al criterio de los activos como indicador de capacidad contributiva; también obedece a la lógica de que éstos responden a las necesidades de una empresa para tener, cuando menos, la utilidad que garantice su funcionamiento. Sería ilógico tener menos o más activos que los necesarios para ello, en uno y otro caso; en el primero, por insuficiencia, en el segundo, por desperdicio, se iría en contra de lo que por naturaleza de la empresa se debe perseguir. Estas apreciaciones se encuentran sustentadas jurídicamente en todos los preceptos de la ley estudiada.

2.- Adición al párrafo que se toma del proyecto del Ministro Díaz Romero. Los llamados fines extrafiscales en unión de los fiscales tanto el estrictamente recaudatorio del propio tributo como los de control para evitar evasiones de la misma naturaleza fiscal, así como la capacidad contributiva, se incorporan hacia el conjunto de elementos que han de considerarse al analizar la constitucionalidad de estos últimos, por cuanto no es posible para

este tribunal desconocer que los mismos hallan su fundamento en las normas constitucionales que, más allá de ser meras cláusulas programáticas, rigen directamente la actuación de los órganos en quienes se depositan los poderes constituidos. 3.- Párrafo complementario. De todo lo expuesto, este alto tribunal establece que, al examinar integralmente el sistema legal del impuesto al activo de las empresas se aparta de los criterios implícitos o explícitos que había adoptado anteriormente al examinar el objeto del impuesto al activo de las empresas; por un lado, considera que el adoptado originalmente del que se circunscribía al activo respondía a una aplicación literal de un precepto desvinculado del sistema legal en el que se encuentra. Por otro, estimar como se decidió en la sentencia mayoritaria pronunciada el seis de abril de mil novecientos noventa y cinco, al resolver el amparo en revisión 107/92, Consultores en Servicios Jurídicos Fiscales, S.A. de C.V., que dicho objeto recaía en la utilidad mínima prevista, se apartaba del principio de legalidad tributaria interpretado por la jurisprudencia, puesto que tal conclusión era resultado de injerencias aportadas no sólo de la literalidad de la ley, sino de su interpretación sistemática, según se ha concluido en esta nueva apreciación más rigurosa, el objeto del tributo radica en los activos, pero comprendidos con la vinculación estrecha con los elementos precisados, como son la capacidad contributiva y los fines fiscales y extrafiscales que se establecen de modo explícito e implícito en la Ley que rige esta contribución.”

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Aguirre Anguiano.

SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO: Recuerdo que habíamos comentado, a sugerencia de don Vicente, que se podía redondear el argumento haciendo referencia no nada más al artículo 31, fracción IV, sino al artículo 25 constitucional, y no veo que esto esté incorporado en alguna forma aquí.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Díaz Romero.

SEÑOR MINISTRO DIAZ ROMERO: Veo que este interesante trabajo, hecho con base en otro que hizo don Guillermo, tiene la intención de acercar las diferentes posiciones que se han presentado. Hay algunas partes como, por ejemplo, lo que se dice sobre “consideraciones anteriores”, que en realidad no vamos a poderlos presentar, porque teniendo que apegarnos a la *litis* establecida en la revisión y en el amparo, no sería posible que a propósito de contestar un concepto de agravio o un concepto de violación echemos una parrafada de este tipo. Lo entiendo, sí, como una especie de criterio, como uno de los criterios fundamentales y esenciales que deben tomarse en consideración para resolver los diferentes planteamientos que se van

haciendo a propósito de cada asunto. En cuanto a lo que dice el señor Ministro Aguirre Anguiano, en realidad sí está puesto, nada más que implícitamente; se dice en la página 5, número II, "Los llamados fines extrafiscales en unión de los fiscales, tanto el estrictamente recaudatorio del propio tributo como los de control, para evitar evasiones de la misma naturaleza fiscal, así como la capacidad contributiva, se incorporan así al conjunto de elementos que han de considerarse al analizar la constitucionalidad de estos últimos, por cuanto no es posible para este tribunal desconocer que los mismos hallan su fundamento en las normas constitucionales", léase aquí, entre líneas, los artículos 25 y 26 constitucionales, "que más allá de ser meras cláusulas programáticas, una tendencia a interpretar estos artículos de la Constitución existe como si fueran meramente programas, buenas intenciones que tiene que desarrollar el Estado", no dice "más que ser meras cláusulas programáticas, rigen directamente la actuación de los órganos en quienes se depositan los poderes constituidos". Me da la impresión que esto es lo que pretendió decirse en este párrafo, que también está recogido en el proyecto que les presento. Esta cita que se hace de los artículos constitucionales 25 y 26, es muy importante porque por primera vez se hace a referencia específica a ellos; habíamos tenido anteriormente alusiones y criterios relativos a los fines extrafiscales de los tributos, pero se habían deducido de lo que establece el artículo 31, fracción IV, y de la experiencia jurisdiccional que se ha tenido en la Corte, pero nunca se había recurrido a otro fundamento que ahora se hace manifiesto en estos artículos que se prestan en algunos párrafos de su larga redacción, para fundar los fines extrafiscales. Esto es lo que por lo pronto se me ocurre decir respecto del trabajo que nos presenta don Mariano.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Sí Guillermo.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: Gracias señor presidente. Yo entiendo este documento del señor Ministro Azuela no como que elimine el anterior ni lo contradiga, complementario del que les presenté, tomado fundamentalmente del proyecto del señor Ministro Juan Díaz Romero; entonces aquí empieza en la página 106 del proyecto del Ministro Díaz Romero, se empieza con una introducción y es ahí donde pensé que entraría en la primera parte del trabajo de don Mariano Azuela que viene con el romano I. Consideraciones anteriores; el párrafo último de la página 106 dice: "Desde épocas antiguas se ha entendido que los tributos tienen un fin recaudatorio por cuanto sirven para obtener los ingresos que son necesarios" etc., y luego dice: "Nuestro régimen jurídico, el artículo 31 fracción IV" se desarrolla esta idea para llegar a la página 109, en la página 109 del proyecto del Ministro Díaz Romero que la incluyó, se dice: "La interpretación conjunta de los artículos

25, 28 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal en las partes transcritas, conduce a establecer que el legislador está autorizado para establecer tributos que no persigan únicamente fines recaudatorios, sino que permitan...”, esto está muy bien tratado aquí, e inclusive se invoca la tesis que aparece en la página 110 “CONTRIBUCIONES, FINES EXTRAFISCALES” y continúa el desarrollo del proyecto de don Juan Díaz Romero, al que pienso que solamente se le debe intercalar en la parte conducente estas ideas del Ministro Azuela. Hay una consideración anterior que se suma a las consideraciones anteriores que ya contiene este proyecto 4051/90, no siento incompatibilidad en esto; luego hay una proposición concreta en el número II que aparece en la página 5 para que se modifique un párrafo que se tomó literalmente de la página 111 del proyecto del Ministro Juan Díaz Romero, este párrafo, si se compara, sólo significa una modificación; y luego se propone un párrafo complementario que iría después de esta modificación al párrafo de la página 111; creo que hubiera sido mucho más conveniente que el señor Ministro Azuela nos lo presentara ya en la parte en que se debieron hacer cada una de estas inserciones, pero seguramente él tiene mucho más claro que yo esta idea, y si hablé fue porque primero, a mí me parece muy bien el documento; complementa lo que hizo el Ministro Díaz Romero, lo que hice yo tomando, recogiendo el sentir del Tribunal Pleno, lo complementa y lo desarrolla para el tema del impuesto con mayor claridad y conveniencia; y segundo, era necesario puntualizar que la intervención del señor presidente en cuanto a que se tomara en cuenta el contenido de la rectoría económica del Estado, prevista en los artículo 25 y 28, está en las páginas 107 a 109 del proyecto, creo es que tratado con suficiente amplitud.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Díaz Romero.

SEÑOR MINISTRO DIAZ ROMERO: Gracias. Para evitar desvíos ¿por qué no seguimos adelante con el examen del proyecto? don Guillermo ya había efectuado una especie de programa que a todos nos pareció muy bien que debíamos seguir; creo que el siguiente paso es examinar lo referente al artículo 6o. que es el que ustedes pueden localizar en el asunto 4051 desde la página 90 y es muy larga, se estudia el artículo 6o. con mucha amplitud porque lo amerita, en estudios anteriores se había reducido y poco a poco se va reduciendo más; es la tendencia normal que se tiene en los primeros asuntos que se ven de un problema nuevo; al principio se extiende uno mucho y poco a poco, según vamos aceptando los criterios, solamente estamos invocando principios muy generales o muy sintéticos o jurisprudenciales. Me pareció conveniente pedirle a la licenciada Campuzano que no solamente se atuviera al aspecto último que ya se venía aceptando, de sintetizar o de

invocar jurisprudencia, sino que viendo todos las discusiones o cambios de impresiones que se habían hecho con anterioridad, fuera ampliando cada uno de los diferentes criterios a que da lugar el estudio del artículo 6o.; aquí podemos ver de la página 90 a la 149 el estudio del artículo 6o., que empieza por el sistema financiero. Previamente, es importante llamar la atención sobre el concepto de equidad que está en la página 102; empieza desde antes, pero culmina en la página 102 y creo que aquí se pone un pie más adelante de lo que se ha venido diciendo sobre el concepto de equidad, en el párrafo completo que está en primer lugar, dice: "De lo expuesto se sigue que la justicia en la imposición, desde el punto de vista de la equidad, no se alcanza por el solo hecho de que el legislador configure categorías y subcategorías de contribuyentes de manera abstracta y conforme a criterios objetivos, lo que significaría tanto como decir que son desiguales todos aquellos que se destinan entre sí por cualquier motivo elegido por el autor de la regla, el legislador puede tomar como base para decir que son desiguales y que hay diferentes categorías o hay subcategorías". Sigue: "sino que es necesario que tales criterios sean relevantes y tengan significación frente al objeto y fin de la ley tributaria". Hay que tomar en consideración el objeto y el fin de la ley tributaria para decir, "aquí está justificado que se precisen las diferentes categorías o subcategorías", y por eso se concluye en lo siguiente: "Si una norma establece un gravamen sobre cierto objeto y considera como sujetos del mismo a quienes se encuentren en una posición calificada respecto de dicho objeto, es necesario concluir que dicha norma, para distinguir a cierta categoría de ellas de los demás obligados, debe atender a las circunstancias sociales, económicas y jurídicas que hagan variar precisamente dicha disposición al grado tal que para ello se justifique un tratamiento fiscal diverso, esto es, tomando en cuenta el objeto del tributo y el fin tributario". Llamo la atención sobre este aspecto que me parece importante; luego viene todo el estudio sobre el aspecto de las financieras que culmina hasta el artículo 124. Y propongo que si les parece a ustedes bien, nos finquemos por ahora en el estudio de la exención que se hace de las instituciones financieras para de ahí pasar a las demás. Y ya no les hago referencia porque evidentemente ustedes ya lo leyeron. Creo que puede servirnos el resumen que se hace de los controles que está en la página 124, me voy a permitir leer, dice: "Estas disposiciones", después de referirnos a las diferentes leyes que exigen la programación sobre los bancos por parte de la Secretaría de Hacienda, los controles que tiene con el Banco de México, con la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros, con un fideicomiso muy especial, fondo de apoyo preventivo, se dice lo siguiente, ya en resumen: "Estas disposiciones reflejan en conjunto los mecanismos de control financiero y contable a que están sometidas las instituciones de crédito de acuerdo con la ley vigente en la época", quiero decir que en la actualidad esas normas

de control no solamente subsisten, sino en algunos casos se hacen más patentes, entre las cuales pueden citarse: aprobación por aparte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de sus programas financieros, presupuestos generales de gastos e inversiones y estimaciones de ingresos, todos formulados de acuerdo con los objetivos nacionales de desarrollo; sometimiento de todas sus operaciones activas, pasivas y de servicio a las medidas dictadas por el Banco de México en materia de regulación monetaria y crediticia; determinación por parte de la Secretaría de Estado, la Secretaría de Hacienda, previa opinión del banco y de la Comisión Nacional Bancaria, de las clasificaciones de sus activos y de los porcentajes máximos de pasivo exigible y contingente representados en los grupos de activos; autorización de la misma dependencia para que inviertan en títulos representativos del capital social de organizaciones auxiliares del crédito, intermediarios financieros no bancarios y entidades financieras del exterior; obligación de las instituciones de participar en el fideicomiso denominado "Fondo de Apoyo Preventivo a las Instituciones de Banca Múltiple", y de realizar las aportaciones ordinarias y extraordinarias que determinen las dependencias ya señaladas; obligación de registrar en su contabilidad, todo acto que signifique variación en su activo o pasivo observando las disposiciones de la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros; sujeción a las disposiciones de carácter general que esta última dicte para aprobar sus estados financieros mensuales y su balance general anual, así como para la estimación de sus activos, obligaciones y responsabilidad; sujeción a la inspección y vigilancia permanente de la citada Comisión, la cual, además, podrá intervenir en arqueos, cortes de caja, revisión de su contabilidad, estimación de los valores, activos, etc., etc. Con esto, se pretende poner de manifiesto que siendo las instituciones bancarias también sujetos del impuesto sobre la renta, no están en plan de igualdad con todos los demás empresarios o personas sujetas a este impuesto, sino que tienen mayores controles, muy específicos al respecto y están en correlación con lo que se establece en la Ley del Impuesto sobre la Renta acerca de deducciones que se les permiten hacer que son muy específicas, y esta es la razón por la cual, así dicho en términos generales, se concluye que tratándose de las instituciones financieras, se justifica que no estén en plan de igualdad con los otros causantes.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señora Ministra Sánchez Cordero.

SEÑORA MINISTRA SANCHEZ CORDERO: Le comentaba al Ministro Humberto Román Palacios, que la Comisión de Valores absorbió la Bancaria en una modificación legal hace relativamente poco y quedó nada más la Comisión de Seguros y Fianzas, es decir, ahí hubo una modificación.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Así es.

SEÑORA MINISTRA SANCHEZ CORDERO: Actualmente tiene distinta denominación.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Comisión Nacional Bancaria y de Valores y la Comisión Nacional de Seguros es otra, y se separó.

SEÑORA MINISTRA SANCHEZ CORDERO: Así es.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Azuela.

SEÑOR MINISTRO AZUELA GÜITRON: En realidad estamos ante el punto o uno de los dos puntos medulares en los que hay una diferencia entre el proyecto del señor Ministro Díaz Romero y el que he sometido a consideración de ustedes, no obstante la variación substancial que hemos, de algún modo, ya consensado, en cuanto a que la base del tributo, el objeto del tributo están vinculados al activo sustentado en la capacidad contributiva y en los fines fiscales y extrafiscales e, incluso, distinguiendo en los fines fiscales, los fines recaudatorios y los fines de control; a pesar de esto, estimo que de algún modo siguen siendo valederos los dos aspectos que difieren las ponencias. En primer lugar, tenemos esta exención a las empresas del sistema financiero mexicano, que, como ustedes recordarán, es el punto que, fundamentalmente, se trata en la mayoría de mis ponencias, porque, como dice el señor Ministro Díaz Romero, llega un momento en que habiendo una mayoría en un sentido, no tiene caso estar repitiendo lo que originariamente ha sido ampliamente desarrollado. No comarto el proyecto del Ministro Díaz Romero, por dos razones: primera, si sólo existiera el fin fiscal de control, tendría una gran fuerza el argumento, pero en la realidad, y esto se ha reconocido, existe el fin fiscal recaudatorio; si existe fin fiscal recaudatorio la igualdad radica en cuanto a que los sujetos tengan identidad en relación al objeto del tributo, en lo que hemos consensado, hemos aceptado que el objeto del tributo es tener activos destinados a obtener utilidades, en ese sentido las instituciones financieras se encuentran en identidad absoluta con todos los demás sujetos del tributo, tienen activos destinados a la obtención de utilidades, y esto no se desvirtúa con un elemento complementario que es el relativo al fin extrafiscal de control. Por ello, en este sentido, parafrasearía lo dicho en la página 127 del proyecto del Ministro Díaz Romero, "siendo claras las diferencias existentes entre las instituciones de crédito y las demás empresas que cuentan con activos, por cuanto las primeras se encuentran sometidas a reglas específicas de control financiero y contable, que inciden directamente en el volumen, naturaleza y valor de sus activos,

resulta claro para este alto tribunal, que..." y aquí es donde pondría lo siguiente: "si bien existen peculiaridades en las empresas del sistema financiero, del mismo modo como se establece en la Ley del Impuesto sobre la Renta respecto de ese tributo, ello justificaría en la contribución complementaria al mismo un trato diverso pero no una exención complementaria al mismo, un trato diverso, pero no una exención, pues incluso las razones que se dieron en la exposición de motivos, a saber, que se opera con ahorro captado del público y con depósitos efectuados por el mismo, así como que por ello difícilmente se podría medir con exactitud el activo neto afecto a sus actividades empresariales, no desvirtúa que se trata de una empresa que posee activos que tienden a producir utilidades, objeto del tributo, ni demuestra que se den razones constitucionales o legales, o de beneficio social notorio que pudieran justificar una situación de exención, sino sólo de trato diverso, como lógicamente ocurre en el impuesto sobre la renta con el que se encuentra vinculado el impuesto al activo neto de las empresas, según se ha demostrado...". Por otro lado, es obvio que tratándose de empresas del sistema financiero, quedan dentro del área de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que debe establecer rígidos mecanismos de control, porque está en el área de la Secretaría de Hacienda, no solamente en el área tributaria, sino en una área que tiene, incluso, una gran trascendencia, que es el área financiera; estimo que no es correcto establecer argumentos de control de una Secretaría de Hacienda a empresas que quedan dentro de su sector y que, por lo mismo, deben ser controladas, no con fines estrictamente recaudatorios o fiscales en general, sino con fines financieros que son responsabilidad de esta secretaría. Sería valedero, me pregunto yo, que se exentara del impuesto al activo de las empresas, a empresas del sector alimenticio controladas rigurosamente por la Secretaría de Salud, por la Secretaría de Comercio, etcétera, etcétera; y entonces se diría: "es que esto no es fiscal, esto es relacionado con la salud, esto es relacionado con el comercio...", pues igual digo respecto de estas empresas, las controla la Secretaría de Hacienda, existen rigurosísimos mecanismos de control por la razón lógica de que sus actividades son de carácter financiero y la Secretaría de Hacienda, a través de otra subsecretaría y a través de otras áreas, tiene que establecer rigurosos mecanismos de control. Pero recurro a un hecho notorio para todos nosotros, tan estas empresas pueden intentar defraudar o eludir, que son muchos los asuntos en los que aparecen como quejosas las instituciones del sistema financiero mexicano, y, por lo mismo, aún en el aspecto de control, se justificaría que con un trato especial derivado de sus peculiaridades, pagaran el impuesto al activo porque, insisto, en cuanto al objeto del tributo, estas empresas tienen identidad con todos los sujetos del tributo, control especial porque se trata de empresas cuya naturaleza depende de la Secretaría de Hacienda en el área financiera, pero en cuanto al fin

recaudatorio, identidad absoluta con todas las demás empresas; por ello en esta parte, y que para mí sigue siendo suficiente para declarar la inconstitucionalidad de los artículos relativos por violarse el principio de equidad previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución; no comarto el proyecto del Ministro Díaz Romero.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Góngora.

SEÑOR MINISTRO GONGORA PIMENTEL: Con el sistema que estamos tomando y como había pasado ya mucho tiempo, ya no recordaba el camino que nos trazó don Guillermo Ortiz Mayagoitia para estudiar estos temas, que sirvió en esto como Virgilio a Dante en su visita al infierno. Le hablé y me dijo: "mira, primero el objeto del impuesto, después el fin extrafiscal, y posteriormente la exención establecida en el artículo 6o. de la Ley del IMPAC para las empresas que componen el sistema financiero...", y entonces me puse a estudiar esos temas; la lectura que di al proyecto del señor Ministro Díaz Romero me impresionó mucho por el amplio bagaje de argumentos que tiene, pero llegué curiosamente a las mismas conclusiones que el señor Ministro Azuela. En relación con este tema, considero que el artículo 6o. de la Ley del Impuesto al Activo viola la garantía de equidad tributaria, establecida en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, toda vez que establece un tratamiento dispar a situaciones fiscales similares. En efecto, el artículo 6o. referido dispone que las empresas que componen el sistema financiero no están obligadas al pago del impuesto al activo, sin embargo, si bien es cierto que dichas empresas por su actividad de intermediación financiera mantienen activos que se integran por depósitos y operaciones al público ahorrador, también lo es que esta circunstancia, en mi opinión, no es suficiente jurídicamente para exentarlas del pago del impuesto, porque otras empresas, que bien mencionó don Mariano Azuela, como las empresas alimenticias por ejemplo, también presentan determinados rasgos o peculiaridades que, sin embargo, no fueron reconocidos por la ley como suficientes para liberarlas del pago del impuesto al activo. Creo yo también que el legislador no debió establecer la exención que se describe, sino sólo un mecanismo jurídico contable que permitiera a las empresas que componen el sistema financiero determinar su impuesto, disminuyendo o excluyendo todos aquellos activos afectados por la intermediación financiera que desarrollan. En otras palabras, considero que en el caso en examen el legislador no debió establecer un beneficio fiscal en el presupuesto de hecho del tributo, es decir, en la exención prohibida por el 28 constitucional, sino sólo en la cuantificación del mismo, es decir, en la base, tasa o en la cuota si quisiera, a efecto de excluir de la tributación a los activos de las empresas que componen el sistema financiero, afectadas a la intermediación que desarro-

llan, pero no los demás; los otros sí deben pagar. Además, no se olviden que para que tenga lugar la exención, es necesario que una norma fiscal contemple que en aquellos supuestos expresamente previstos en ella, no obstante producirse el hecho imponible, no se desarrolle su efecto principal, que es el deber de pagar el tributo. Lo anterior significa, creo que es evidente, que las empresas que componen el sistema financiero sí son contribuyentes del impuesto al activo, ya que realizan el hecho imponible de este tributo, pues cuentan con los elementos patrimoniales que constituyen el activo gravado por la ley. La exención establecida en el artículo 60. de la Ley del Impuesto al Activo, viene a romper la paridad en el tratamiento que para situaciones fiscales semejantes existe, la garantía de equidad tributaria del artículo 31, fracción IV. Me hizo ver posiblemente con más claridad y en sentido contrario a la finalidad del memorándum que nos distribuyó el señor procurador fiscal de la Federación, un párrafo que viene en este memorándum, que dice lo siguiente: "el objetivo que persigue el IMPAC de gravar los activos de las empresas como un complemento de control al pago del impuesto sobre la renta, se logra en el caso de las instituciones que integran al sistema financiero mexicano -dice el procurador- por su legislación sustantiva, y no era necesario entonces establecerles un régimen fiscal, que podría resultar no sólo redundante, sino contradictorio con el sustantivo...". Creo que este argumento del procurador es erróneo, toda vez que no es correcto que el objetivo del impuesto, de gravar los activos de las empresas, se logre por la legislación sustantiva de las empresas que componen el sistema financiero, pues en ninguna ley de la legislación sustantiva que componen el sistema financiero se establece tributo alguno, así como tampoco la facultad de gravar los activos de las mismas. Estuve anotando y viendo las leyes, la Ley de Instituciones de Crédito, la Ley del Mercado de Valores, la Ley de Seguros y Fianzas. Por tanto, a mi juicio, el artículo 60. de la Ley del Impuesto al Activo viola la garantía de equidad tributaria establecida en la fracción IV, toda vez que no da paridad de tratamiento a situaciones de paridad fiscal, pues las empresas que componen el sistema financiero cuentan, al igual que el resto de las empresas, con activos que deben ser gravados por la citada ley. Viendo las fechas de la Ley del IMPAC y las fechas en que se comenzaron a vender los bancos que pertenecían al Estado, a los particulares, son casi iguales las fechas, me parece que detrás de este artículo 60. hay una exención, por eso tengo la impresión que sí es violatorio a la equidad tributaria del 31.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Aguirre Anguiano.

SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO: Gracias don Vicente. En esta misma línea pienso que en el proyecto que nos propone el señor Ministro

Díaz Romero subyace la idea de que no son iguales porque las actividades que desarrollan son controladas, y las formas de controles se nos relatan a través de todo un repertorio de normas regulatorias de la actividad del comerciante-banco. Pero esto me lleva a pensar en lo siguiente: hay decenas de actividades reguladas, y que regulan casualmente los activos de las empresas, y la forma de conducirse respecto a esos activos para fines muy diversos, pongamos por caso una empresa mercantil, una sociedad que se dedique a fabricar pólvoras y explosivos, tiene regulaciones innumerables, hasta los lugares de la ubicación los regulan las leyes relativas al ejército, ¿cómo deben de conducirse respecto a esos activos?, ¿cómo deben contabilizarle?, ¿cómo se les puede comprobar una y mil cosas? Entonces, si partimos de la base de que el comerciante-banquero por tener una actividad regulada es desigual en los términos de la ley y no le compete el gravamen y es constitucionalmente adecuado excluirlo del pago del gravamen, tendríamos que llegar a la conclusión de que también las otras actividades regulares que son decenas, realmente no tengan un repertorio de actividades reguladas por el Estado en materia de actos de comercio, también debían de estar en situación igual de exención; lo cual para mí pone en evidencia de que no se cumple con el principio de equidad constitucionalmente establecido.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Ortiz Mayagoitia.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: Muchas gracias. Sobre este tema de la exención que establece el artículo 6o., me pareció muy bien la proporción del Ministro Azuela originalmente, he estado profundizando en el conocimiento de este asunto, y encuentro ahora razones que con toda honestidad expongo, y que me hacen estar más del lado del proyecto que nos presenta el señor Ministro Juan Díaz Romero, aunque debo también manifestar que esto no es todavía una decisión de mi parte, porque no he alcanzado convicción. Pero, veamos, al precisar el llamado objeto del impuesto incluimos como parte muy importante para el examen de su constitucionalidad, los fines fiscales no recaudatorios y extrafiscales, con los que está rodeado este objeto, y dijimos: "no debemos perderlos de vista para el examen de la constitucionalidad...", estos fines extrafiscales aparecen claramente precisados en la página 111 del proyecto de don Juan Díaz Romero, que con la adición que propuse, derivada del intercambio de opiniones que hemos tenido, dice en esta página: "La aplicación de esta observación en el caso en estudio es evidente, por cuanto el impuesto al activo de las empresas es un claro ejemplo de las contribuciones perfiladas por el legislador, atendiendo a fines recaudatorios y a otros objetivos diversos de carácter fiscal y extrafiscal, como son en el aspecto fiscal la conveniencia de crear

un instrumento que funja como control del impuesto sobre la renta, ya que a través de mecanismos evasivos o elusivos, la gran mayoría de contribuyentes con actividades empresariales, reportaba pérdidas fiscales...”. En este punto concreto, se nos dice en el memorándum del procurador fiscal de la Federación al que aludió don Genaro, “no hace falta tomar en cuenta esta finalidad tratándose de las instituciones que integran el sistema financiero mexicano, todas ellas operan necesariamente mediante autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y se ejerce sobre todas ellas un eficiente control de sus actividades que permite desterrar de una manera muy razonable, la posible práctica de mecanismos evasivos o elusivos para no pagar el impuesto sobre la renta, carece de sentido este fin extrafiscal tratándose de instituciones que integran el sistema financiero mexicano...” y luego dice: “los fines extrafiscales más significativos del impuesto, consisten en impulsar el desarrollo de las actividades empresariales, al inducir el incremento de la eficiencia de las unidades de producción y a la vez desalentar la subsistencia de entidades deficitarias e improductivas...”. En este aspecto, también en el memorándum, se nos dice que “a la luz de las disposiciones que reglamentan estas instituciones, se hace evidente que ya se regula el objetivo de procurar, promover y vigilar la productividad de las instituciones financieras y es mínima la posibilidad de que las mismas realicen operaciones o maniobras para inadecuadamente transferir o dejar de reflejar utilidades gravadas por el impuesto sobre la renta...”, es decir, en esta otra finalidad extrafiscal del impuesto, para las instituciones financieras no tiene tampoco mayor eficacia el impuesto al activo de las empresas. ¿Qué nos queda en realidad? la manifestación que hace el señor Ministro Azuela a la que se suma don Genaro Góngora y don Sergio Aguirre, en el sentido de que frente a una situación igual, la ley da un trato diferente; dice el señor Ministro Azuela: “Las instituciones financieras tienen activos iguales a los de los otros causantes, y por lo tanto no se justifica un trato desigual...”. En este memorándum hay un esfuerzo que debemos considerar cuando menos, a través del cual se nos quiere hacer comprender que el activo de las instituciones que integran el sistema financiero mexicano es diferente; dice una parte del memorándum: “El primer requisito que las leyes exigen para que la autoridad otorgue una autorización para constituir y operar cualquier tipo de institución financiera, es un capital mínimo pagado, generalmente cuantioso y técnicamente determinado que sirva de primera garantía al público con quien opera; ese capital es la base para que las instituciones capten recursos del público, que son pasivos para ellas pero que dado su papel de intermediación, se convierten en activos de las propias instituciones que les permiten otorgar créditos o realizar inversiones, así pues, las instituciones financieras tienen desde este punto de vista dos tipos de activos, los propios y los que están comprometidos con pasivos a cargo del público...”,

aquí hay una distinción entre los activos que manejan las instituciones del sistema financiero mexicano, distinto de las otras empresas, activos propios que es el capital con que está constituida la institución y activos ajenos que en realidad son pasivos pero que como ellas los usan para la intermediación financiera, ellos son, deben el dinero que están prestando a terceros, pero en este acto de prestar dinero a terceros el dinero aparece como propio del banco y formando parte de sus activos. Viene aquí una explicación: "en el caso de los activos propios las leyes los limitan, ya que señalan que deben ser bienes y derechos directamente relacionados con la actividad financiera y no pueden exceder del sesenta y cinco por ciento de su capital pagado y reservas, esta es una primera diferencia con el activo de las otras empresas, el activo propio de los bancos está limitado por disposición legal, se explica, ello tiene como finalidad que los activos estáticos y no directamente productivos se limiten al mínimo...", luego dice: "en el supuesto de los activos que corresponden a la captación de recursos del público a través de operaciones pasivas, que convierten a la banca en deudor, la Ley de Instituciones de Crédito regula estrictamente el concepto de capital neto a través de fórmulas en que se califica a los propios pasivos y a los activos, incluyendo los resultantes de la captación y al capital pagado y reservas de la institución. En este orden de ideas los activos de las instituciones financieras no son iguales a los de cualquiera otra persona, ya que a diferencia de ellos no son de libre disposición por sus propietarios, y por tanto, ameritaron que la Ley del Impuesto al Activo les diera un trato de excepción..."; aquí es donde sinceramente tengo duda todavía; se ha dicho con certeza que los activos de los bancos son iguales a los de las otras empresas, aquí hay razones que dicen: "No son iguales, los activos de los bancos, primero, están limitados; segundo, no son de libre disposición; tercero, se componen por activos propios y por activos de terceros...", todo esto crea una situación diferente en el objeto del impuesto, y además de esto, los fines extrafiscales que son tan importantes en este tributo.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señora Ministra Sánchez Cordero.

SEÑORA MINISTRA SANCHEZ CORDERO: Gracias señor presidente. A mí también me impactó la situación que menciona el Ministro Ortiz Mayagoitia. En adición a lo anterior, quiero referirme a un problema actual: los bancos van a tener un gravísimo problema de numerosos inmuebles que les van a ser dados en pago, y esto ya se está viendo, por lo tanto, las instituciones del sistema financiero mexicano tendrán la necesidad de enajenarlos dentro de un plazo muy corto; esto no puede ser también parte de sus activos, básicamente es una deuda que se cristaliza en dación en pago; ellos están previendo adquirir una gran cantidad de inmuebles en el transcurso de este

año y probablemente el año que entra, ya sea por daciones en pago o por adjudicaciones que no van, de ninguna manera, a constituir sus propios activos, entonces, me inclino definitivamente por la posición del Ministro Díaz Romero y desde luego por lo que está mencionando aquí el Ministro Ortiz Mayagoitia. Gracias señor presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Aguirre Anguiano.

SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO: Lo que nos acaba de leer el Ministro Ortiz Mayagoitia no son más que las regulaciones a los activos de los bancos, que guardan una gran similitud con los activos de cualquier otra empresa, vendedora de cacahuates, si se quiere. Reciben un depósito, se apropián del dinero y disponen de él, tienen una cuenta activa y una cuenta pasiva, ya que el dinero está destinado a la intermediación en el cambio; ¿qué le pasa a la empresa cacahuatera?, solicita un crédito, lo incrusta dentro de su patrimonio, es su dinero y tiene una cuenta activa y tiene una cuenta pasiva, exactamente igual. Las proporciones de inversión de los activos son reguladas en activos fijos, ¿por qué?, porque la ley presupone que en la actividad de intermediación, el cambio de dinero, el comercio de dinero debe guardar cierta proporción de liquidez y por eso se refiere a activos fijos. Creo que está fuera de toda discusión que sí es una actividad regulada, escrupulosamente regulada si se quiere, pero hay muchas sociedades que tienen escrupulosas normas de regulación respecto de sus activos, y ¿por qué no?, todas éstas están en situación igualitaria con los bancos. Ponía el ejemplo de regulación escasa y draconiana que existen en materia de fabricación de explosivos, ahí los activos se regulan en una forma de gran precisión por razones de seguridad, pero esto también puede tener una implicación o un emparentamiento fiscal. ¿Qué les pide el Estado?. Desde el punto de vista de que se trata de empresas con actividad regulada, conocer a plenitud incluso sus utilidades y sus posibilidades o no posibilidades de renta. Creo que todas las actividades reguladas tienen normas específicas que le dan al Estado el acceso a la información y a la particularización de todo tipo de normas, incluso con efectos fiscales, pero por esta razón me resulta verdaderamente extraño que solamente las del sistema financiero estén incluidas en la exclusión, en la exención, y esto me parece que no altera en absoluto las afirmaciones del Ministro Azuela, son iguales a los que se les da trato desigual. Ahora bien, dentro del plano regulatorio también la ley fiscal, el IMPAC, podía hacerse eco dándoles normas especiales en función de esas regulaciones que existen, que tomara en cuenta esos activos que se apropiá al captar dinero del público una institución de crédito para que congregara como activos gravables solamente algunos de ellos, pero no la exención.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Silva Meza.

SEÑOR MINISTRO SILVA MEZA: En principio, partiendo de la base de que suscribo la posición del proyecto del señor Ministro Azuela y las consideraciones que han vertido el señor Ministro Góngora y el señor Ministro Aguirre Anguiano, en cuanto a los tópicos últimos específicos, creo que muchas de las cosas que se han expresado son válidas, pero insistiría en un punto que para mí es importantísimo: no perder de vista la naturaleza y el origen de la creación de este impuesto como complementario y vinculatorio del impuesto sobre la renta, y si bien no desconocemos que las instituciones financieras tengan diferentes tipos o clases de activos propios, no propios, etcétera, desde luego este impuesto está en función de la actividad que desarrollan las instituciones en cuanto tienen activos destinados a actividades empresariales. Estos activos destinados a actividades empresariales los tenemos que vincular necesariamente con el concepto de renta, y las razones para el establecimiento de la exención que coloca en inequidad a sujetos que realicen idéntica actividad, creo que no se alcanza. Se acaban de señalar aquí muchas razones, por un lado que las instituciones sean sujetas a muchísimos controles, sí, pero son controles de actividad financiera, esto es un control específico en cuanto a ingreso de renta respecto de la dificultad de medición de los activos, pues si hay posibilidad de medir la utilidad para la renta, creo que no hay problema para medir la cuestión de los activos, y este ingrediente, fue para mí lo que más me llamó la atención en el proyecto del Ministro Azuela; él, para reforzar esta cuestión si hay posibilidad de determinar utilidad en renta, para determinar la utilidad en renta hay que desbrozar todo y nos está estableciendo otro control, un control de renta por la vía del impuesto al activo. Siento que no debe desvincularse la naturaleza, el objeto, convenimos las situaciones del objeto, el fin fiscal, extrafiscal, que también no por el hecho de ser institución financiera están exentos de caer en alguna de las figuras de incumplimiento de obligación tributaria, o bien de elusión, evasión o defraudación; puede ser, puede estar ahí también este otro medio de control. Vamos, el hecho de que existan otros controles desde el punto de vista de actividad financiera, donde también tengan que ver activos, lo vincula con otro impuesto que está gravando utilidades. Desde este punto de vista comarto lo expresado en el proyecto del Ministro Azuela respecto de que las características que motivan la exención, no se justifican, y violan desde luego, principios de equidad tributaria.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Díaz Romero.

SEÑOR MINISTRO DIAZ ROMERO: Gracias señor presidente. ¡Qué asunto tan interesante, pero al mismo tiempo tan difícil! Y la situación se torna muy

fluida porque de la misma manera que uno capta el asunto desde un punto de vista, con un poco de esfuerzo, de cambio de perspectiva, inmediatamente lo ve uno del lado contrario; y así vemos cómo el Ministro Góngora Pimentel que antes había votado en favor del proyecto y que todavía en una de las últimas discusiones que hicimos me comentó que lo convencía el proyecto, ahora dice que no está de acuerdo; el Ministro Ortiz Mayagoitia al contrario, dice que se inclina ahora por el proyecto, poco o mucho, pero el caso es que todo muestra lo fluido de la situación, lo difícil que es el examen jurídico de este problema que tenemos en frente y que debemos resolver de una manera o de otra; el esfuerzo se hace en el sentido que les presento el proyecto, porque estoy convencido de su bondad. Refiriéndome a las últimas intervenciones que se han hecho por parte de algunos señores Ministros, debo decir, partiendo de la observación del Ministro Silva Meza, que efectivamente está íntimamente ligado este impuesto al activo con el impuesto sobre la renta, y no solamente porque así se deduce fácilmente del examen de la ley misma, sino porque el mismo legislador nos lo está diciendo y reiterando continuamente. El Ministro Ortiz Mayagoitia nos hace ver el aspecto de los fines extrafiscales y en este aspecto estamos plenamente de acuerdo en que la idea del impuesto al activo nació del asombro de las oficinas recaudadoras de que el impuesto sobre la renta era burlado legal o ilegalmente por los empresarios fundamentalmente; entre más fuerte es la empresa, más posibilidades tiene de efectuar adecuaciones con el fin de que no se pague ningún impuesto, ya que salen en ceros, o bien el Fisco le sale debiendo a la empresa y queda para compensación; ante esa situación, la idea de presentar el impuesto al activo como un impuesto de cruzamiento, digamos, como de prueba crucial respecto del impuesto sobre la renta, fue memorable, magnífica; se tiene entendido y creo que también esto lo aceptamos, que uno de los fines si no extrafiscal, sí extraingresos es la del control, la de llevar un control de las empresas que ordinariamente venían cometiendo esta irregularidad, llamémosla así, que puede llegar inclusive a ser un ilícito o un delito más bien. Partiendo de esta base, a la que insisto, no debemos perder de vista porque la hemos aceptado, debemos entender que para la Secretaría de Hacienda aquellas empresas que a su entender y de acuerdo con las leyes que las rigen, están controladas desde el punto de vista no solamente financiero sino fiscal, deben tener un trato distinto de aquéllos que están en lo común, en lo corriente; se dice: "es que hay muchas empresas que tienen este tipo de control"; creo que no. La industria alimenticia tendrá controles de carácter administrativo, ¿pero fiscales? ¿que tengan organismos específicamente creados para estar constantemente vigilando y controlando el funcionamiento de la industria alimenticia? no la hay; ¿que una empresa que hace cuetes y pólvora? bueno, tendrá muchos controles de carácter administrativo, pero hasta ahora no sé que haya un organismo

como el que se establece del Fondo de Apoyo Preventivo a las Instituciones de Banca Múltiple, o una Comisión Nacional Bancaria y de Seguros que sería una comisión de cuetes y pólvora, pero no están metidos dentro del funcionamiento financiero y fiscal de la empresa, hay cuestiones de carácter administrativo que reconozco que deben acatar y qué bueno que los haya, pero no sé que haya este tipo de controles financieros y fiscales como lo tienen las instituciones de crédito, y específicamente los bancos que son los que estamos viendo aquí, pero vamos a ver, si nosotros decimos: "es que hay otras industrias respecto de las cuales no hay el mismo control o hay el mismo control y, sin embargo, no se les da la misma solución", pero eso no está en la *litis*, es decir, lo discutimos y no me convence esto que se dice, pero no cabe duda que aquí nos estamos saliendo de la *litis*, no está planteado ese problema. El artículo 5o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas está íntimamente ligado también, desde otro punto de vista, con este artículo 6o.; dice el 6o.: "No pagarán el impuesto al activo de las empresas, las empresas que componen el sistema financiero", y una de las razones que se dan, además de esta extrafiscal de un control que ya por adelantado se tiene y la Secretaría de Hacienda que es la que cobra, está segura de que existe, de que no se va a incurrir en irregularidades como puede hacerlo algún otro empresario, que puede tener visitas domiciliarias, pero que no tiene el control interno que tienen los bancos; se dice también que este tipo de empresas bancarias están manejando dinero, que no es propio. Desde este punto de vista es muy importante que tomemos en cuenta que el artículo 5o. sigue el mismo criterio; dice el artículo 5o.: "Del valor del activo del ejercicio, los contribuyentes podrán deducir el valor promedio de las deudas en moneda nacional del contribuyente con empresas residentes en México" y este aspecto es obvio porque lo que se está permitiendo deducir aquí viene a ser de alguna manera activos en la otra empresa, de la misma manera entiendo que el artículo 6o., en la fracción primera, tiene una equivalencia que también desde ese punto de vista habrá que tomar en consideración. Insisto en que en la parte correspondiente que estamos discutiendo, hasta ahora no he encontrado ningún argumento lo suficientemente fuerte para hacerme cambiar de opinión.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Azuela.

SEÑOR MINISTRO AZUELA GÜITRON: Coincido con el Ministro Díaz Romero en cuanto a que estamos en presencia de un asunto difícil de resolver, como en general son los asuntos en materia tributaria. Es para mí absolutamente lógico que un memorándum del procurador fiscal de la Federación ponga énfasis en lo que interesa a la Secretaría de Hacienda, que es lograr la declaración de que este tributo y los preceptos relativos son constitucio-

nales. Como me parecería absolutamente lógico que los contribuyentes en memorandos que nos pudieran haber hecho llegar, hubieran puesto énfasis en todo lo que llevara a la declaración de la constitucionalidad del precepto; es, ni más ni menos, la tarea grata o ingrata a la que tenemos que enfrentarnos los juzgadores, que las dos partes van a presentar en forma atractiva lo que a ellos les conviene. Entonces, el problema es que a través de este diálogo tratemos de aportar elementos que, finalmente, a cada quien lo convenzan suficientemente al emitir su voto. Al escuchar la intervención del señor Ministro Ortiz Mayagoitia, pienso que coincido con él en todo, menos en su conclusión de que aunque sea en forma mínima se inclina al proyecto del Ministro Díaz Romero, porque precisamente en toda su exposición se está fortaleciendo la posición del Ministro Góngora Pimentel. ¿Qué es lo que se está fortaleciendo? Que las empresas del sistema financiero tienen activos y que en estos activos, incluso, puede distinguirse técnicamente lo que son sus activos de lo que son activos relacionados con estas operaciones financieras, eso está clarísimo demostrado, reconocido en el memorándum del procurador. Esto, para mí, fortalece la idea de que se justificaría, y en eso estamos de acuerdo, un trato especial a las sociedades que integran el sistema financiero mexicano, pero lo que se está justificando es la exención, tú no pagas y no pagas, no porque en lo esencial no estés en situación de igualdad con los otros contribuyentes. En lo esencial, estás exactamente en la misma situación, porque tú tienes activos gravados por la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, tienes tus activos propios a los que puedes llegar con tus sistemas financieros y contables, ¿por qué no vas a pagar? Es que estás controlada, primera posibilidad, ¿por qué no establece también el sistema de control? Como lo dice uno de mis proyectos, si lo importante es controlar, el remedio no es exentar en un tributo en donde hay identidad de objeto, sino lo importante será controlar también a las otras. Creo que lo que en esta discusión para mí está siendo muy claro es que no hay desigualdad entre las empresas que integran el sistema financiero mexicano y las demás empresas contribuyentes del impuesto al activo en cuanto al objeto del tributo activo destinado a la obtención de utilidades empresariales. En eso hay identidad, incluso en lo que se señala como fin extrafiscal, viene a fortalecer el argumento, si precisamente lo que se busca es que obtengan utilidades, que sean empresas bonancibles, entonces, con mayor razón se configura el objeto del tributo: activos destinados a la obtención de utilidades. Quisiera, simplemente, poner un poco de énfasis en el control en el que insiste el Ministro Díaz Romero. ¿Por qué tienen un control especial las empresas que integran el sistema financiero mexicano?, ¿por qué este control lo realiza la Secretaría de Hacienda? porque las actividades que realizan son de intermediación en crédito y eso pertenece a la competencia de la Secretaría de Hacienda; cuando en un momento dado hay un control en

lo que originariamente era la Subsecretaría de Crédito, estaba controlando la Secretaría de Hacienda, pero esto era completamente ajeno a los aspectos tributarios, no tenía nada que ver con la Subsecretaría de Ingresos, era un problema de crédito, y tiene que establecer esos mecanismos de control porque está garantizando al público que hay una institución solvente que ha recibido la autorización y de algún modo el respaldo de la Secretaría de Hacienda, que puede dedicarse a estas funciones de intermediación, como de una empresa de laboratorios debe tener control la Secretaría de Salud y debe tener registradas sus medicinas. ¿Por qué?, porque un laboratorio va a realizar una operación que tiene que ver con la salud del pueblo y requiere de un respaldo de la Secretaría de Salud que diga: "con tranquilidad compra los medicamentos de este laboratorio porque yo los estoy vigilando con mis inspectores, les mando mis inspectores para que estén limpios sus laboratorios, sus instalaciones y si no, los voy a multar, los voy a clausurar"; similar a lo que hace la Secretaría de Hacienda, no con fines recaudatorios, no con fines fiscales, sino con fines de regulación de la intermediación bancaria y, en este caso, se aprovecha todo eso para justificar una exención. Si hubiera un trato diferente, naturalmente que estas situaciones se justificarían, ¿por qué?, porque precisamente por esta intermediación y no digamos con esta situación fluctuante de que un día los intereses son unos, al día siguiente son otros, naturalmente que esto implica problemas. Cuando hay gran estabilidad cambiaria, como la vivimos algún tiempo, desgraciadamente era artificial y era una de las tantas mentiras que se han creado, pero cuando desde el principio a fin de año, los mismos intereses, todo igual, todo se podía determinar con precisión, uno sabía qué intereses podía obtener; pero cuando esto está variando todos los días, hay una complicación de tipo técnico que yo reconozco; pero como dice el documento del señor Ministro Góngora, esto ameritaría un sistema especial que superara las dificultades técnicas, pero hasta ahora, en todos los argumentos que se han dado, en los argumentos que tiene el proyecto que estamos analizando, no hay uno que diga: "las empresas del sistema financiero mexicano no son iguales a todas las demás empresas porque no tienen activos", que es lo que obviamente justificaría la exención. Son sujetos del tributo, ¿por qué tienen exención? porque tienen grandes sistemas de control. Eso es accidental, no es lo fundamental, lo fundamental es, para mí, o realizas una actividad que produce a la sociedad un beneficio tal que se justifica que no tengas que pagar el tributo o, en realidad, no tienes lo que constituye el objeto del tributo. Pero en este caso si hemos ya consensado en que el objeto del tributo son los activos susceptibles de producir utilidades y éstos los tienen las empresas del sistema financiero mexicano, si se les exenta, se les está dando un trato privilegiado frente a todas las demás empresas que tienen activos destinados a la obtención de utilidades. De ahí que, en este avance

y, reconociendo que es obvio que a quienes hemos estado convencidos de una postura nos resulta mucho más difícil entender la postura contraria, me sigue pareciendo muy claro que ese artículo 6o. es inconstitucional solamente en cuanto exenta las empresas del sistema financiero. Las demás exenciones las veo clarísimamente justificables, sólo la fracción primera es la que no entiendo, que la veo como un privilegio que rompe totalmente con el propio sistema que estableció la ley. Lo último que diría al respecto, es que, curiosamente, superar este problema es sencillísimo: se deroga la fracción primera del artículo 6o. de la Ley del Impuesto al Activo y se purga el vicio de inconstitucionalidad. Y ¿qué van a hacer los bancos? Lo que dijo el señor Ministro Juan Silva Meza. Tendrán que tener un sistema contable que les permita establecer cuáles son sus activos y, como son empresas que si efectivamente responden al fin extrafiscal obtienen grandes utilidades, finalmente esto no va a significar ninguna afectación en su patrimonio. ¿Por qué?, porque van a tener que pagar un impuesto sobre la renta muy superior al que implica el impuesto al activo y se acabó el problema. De ahí que, incluso, si se aceptara se lograría el punto de vista de que hay inequidad, salvaguardar este impuesto que, ustedes recordarán, siempre he defendido. Contrariamente a lo que muchos piensan, me parece un ingenio sensacional, pero se les fueron, para mí, dos pecados. Uno, éste de la exención, que para mí sería suficiente para resolver todos los asuntos. Hubo algún problema que se me estaba pasando: el señor Ministro Díaz Romero dice que esto es ajeno a la *litis*. Bueno, no creo que sea ajeno a la *litis*; precisamente lo que se está planteando es: resulta inequitativo el artículo 6o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas porque otorga una exención a sujetos del tributo que se encuentran en identidad de situación con todos los demás sujetos del tributo y, entonces, esto nos tiene que obligar a analizar el problema. Ahora, ya los ejemplos que se van dando, no tanto el de los cuetes sino de la pólvora, porque lo de los cuetes ya no es. Por ahí me enteré que una empresa inglesa, de la que tuve conocimiento, fabrica pólvora y que, la Secretaría de la Defensa Nacional deja chiquitos a los más escrupulosos funcionarios de la Secretaría de Hacienda controlando un banco. Es decir, una empresa que fabrica pólvora tiene un super control. En fin, estos son aspectos que, obviamente, no se tendrían que abordar dentro de las ponencias.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Ortiz Mayagoitia.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: De toda esta discusión el día de hoy, he llegado a la conclusión de que estamos en presencia de un impuesto con fines múltiples y que todos estos fines concurren a la formación y esencia del tributo. El impuesto es un todo, tiene un fin recaudatorio y otros

fines distintos. Estos fines distintos, extrafiscales o parafiscales o como les queramos llamar, tratándose de las empresas financieras, desde mi punto de vista no tienen razón de ser, es decir, no tienen ninguna efectividad. No tienen ningún propósito, tratándose del sistema financiero mexicano, porque hay control efectivo sobre las instituciones financieras y no cumplen ningún significado los fines de control y de impulso a las empresas. Así es que nos queda para la equiparación de estos causantes o no causantes el fin exclusivamente recaudatorio. Hay razones para llegar a concluir que el activo de los bancos pudiera estimarse como distinto al de otras empresas pero también hay razones como las que expresa el señor Ministro Aguirre Anguiano para decir: "es igual el que vende pepitas o cacahuates, maneja su activo de igual manera que los bancos", ya por ejemplo hacia ver el señor Ministro Juan Díaz Romero que el artículo 5o. permite purgar de la liquidación o determinación del activo deudas contraídas pero, dice, con empresas, por eso, pero el sistema financiero mexicano adquiere deudas de particulares que son quienes depositan su dinero o compran sus valores y éstas no son deducibles para fines del tributo; forman parte de su activo, pero aun aceptando que la situación de las empresas que conforman el sistema financiero mexicano para fines exclusivamente recaudatorios, sea igual a la de los otros causantes porque son propietarios de un activo que es el objeto del impuesto, esta tesis nos llevaría otra vez, a la posición casi de un impuesto real en el que se grava al activo sin atender a más propósito. Siento que en los otros aspectos de regulación o control del impuesto sobre la renta y de tendencia a buscar un desarrollo más efectivo de las empresas, tratándose de los bancos, este impuesto no cumple ningún propósito, por esta razón, aun aceptando que en la tenencia de activos fijos o no fijos sean iguales a los otros causantes, ya están en situación de desigualdad si los fines no recaudatorios del impuesto no se dan en relación a estas empresas, y eso me lleva nuevamente a apoyar el proyecto del señor Ministro Díaz Romero. Quiero hacer dos comentarios. Dijo el señor Ministro Mariano Azuela en su intervención: "la regulación que se hace de los bancos es para fines exclusivamente financieros, de seguridad frente al público con que trata, y no tiene ningún sentido fiscal"; esto me trajo a la memoria que precisamente es la Comisión Nacional Bancaria la que observa los dictámenes de los contadores públicos de los bancos, para fines fiscales precisamente, y entonces siento que la regulación que existe sobre las empresas financieras no es exclusivamente financiera, sino también para fines fiscales. Se dijo también que el problema consistiría, en todo caso, en crear reglas especiales para que los bancos tributen este impuesto y aunque en algunos impuestos se utilizan estas reglas, pues en cierta parte vienen a corroborar que no estamos en presencia de un activo igual al de todos los demás causantes. Si se van a requerir reglas especiales para que los bancos eliminan de sus activos determinados

conceptos o para que incluyan otros y los determinen en forma diferente, quiere decir que su tenencia de activos no es la misma y, por esta razón, comparto la posición del señor Ministro Díaz Romero en el sentido de que estamos en presencia de sujetos diferentes, y el trato desigual se justifica en esa diferencia precisamente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Díaz Romero.

SEÑOR MINISTRO DIAZ ROMERO: Quiero hacer referencia a que si tomamos en cuenta nada más las personas que tienen activos, automáticamente deben pagar el impuesto, pero tratándose de las exenciones, éstas operan solamente teniendo como supuesto las personas que son sujetos del impuesto. Los que no tienen activos, sencillamente no son sujetos del impuesto. Se hace mucho hincapié en que las instituciones bancarias tienen activos y que por tanto son sujetos del impuesto; sí, originariamente sí lo son, pero están exentos porque no son iguales que los demás. Tenemos un ejemplo y ya lo hemos visto aquí, respecto de personas que no tienen activos, que son los arrendadores particulares no empresarios, éstos sí, no tienen activos, y no tienen forma de complementar o de compensar lo que pagan por impuesto sobre la renta con lo que se le impone en la ley como activos y ya hemos tomado en consideración esta situación para declarar inconstitucional la ley en este aspecto; pero insisto que en ningún momento se ha dicho que las instituciones bancarias no tengan activos, claro que los tienen; si no los tuvieran creo que ninguno de nosotros se atrevería a decir una cosa diferente de la que se sostiene en el proyecto; con otras consideraciones, claro está. También quisiera hacer referencia a que muchas veces partimos en este debate de la hipótesis acerca de si la Ley hubiera dicho esto y hubiera cambiado aquello y le hubiera dado un trato diferente en cuanto a la base o en cuanto a la tasa. Esto que de alguna manera implica un trato impropio, como si nosotros fuéramos los legisladores y ello no está en la línea de lo que corresponde a la Suprema Corte de Justicia. Nosotros no somos legisladores, ni vamos a decir cómo debe establecerse el impuesto; si está dentro de los parámetros que se establecen en los principios derivados del 31, fracción IV, y de otros artículos constitucionales, declaramos si es constitucional o es inconstitucional. Quiero hacer referencia a algo que mencionó el señor Ministro Ortiz Mayagoitia. Si vemos en la página ciento veintiséis, veremos cómo se trata en la Ley del Impuesto sobre la Renta a las instituciones bancarias, trato que es *sui generis*, trato que no tiene parangón, creo con ninguna otra de las empresas, en cuanto que se somete a un control estricto, desde el punto de vista fiscal, dice: "52-A. Las instituciones de crédito harán las deducciones a que se refiere el capítulo II de este título, excepto las comprendidas en la fracción X del artículo 22 de

esta ley y en el caso de créditos incobrables o dudosos, en vez de lo dispuesto en la fracción XVII del artículo 24, los deducirán cuando lo ordene o autorice la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros”, y luego se establece que los contribuyentes a que se refiere este artículo, podrán efectuar, además, las siguientes deducciones, precisando cuáles son las deducciones independientemente, y esto es como un corolario, como una cúpula de lo que antes se mencionó acerca de la influencia que se tiene por parte de la Comisión, del Fideicomiso y de la propia Secretaría de Hacienda sobre el manejo interno, el funcionamiento y la aprobación de las declaraciones, sujetos a dictámenes que tienen que ver, entre otros, con los activos y esto no es, repito, esporádico, esto es constante. Se dice que la Secretaría de la Defensa Nacional tiene un control muy grande sobre las empresas que hacen la pólvora y entiendo que esto es así, pero desde el punto de vista, repito, administrativo. La Secretaría de Hacienda tiene dentro de sus funciones, dentro de su área, la vigilancia de las instituciones bancarias y puesto que tiene ese control, sabe, o al menos así aparece en la ley, de una manera justificada, que no tiene las objeciones que de hecho puedan hacerse a otras empresas. Prometo que ya no tomaré la palabra en relación con este tema.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Castro y Castro.

SEÑOR MINISTRO CASTRO Y CASTRO: He escuchado con mucho detenimiento todas las expresiones que se han hecho aquí y tomado más bien un sentimiento en todo esto, más que una estructuración jurídica total. El impuesto a los activos, lo que más me llama la atención, es el consenso, inclusivo, que hay de que es un ingenioso impuesto que se crea para evitar las evasiones de otros impuestos, probablemente más que nada del impuesto sobre la renta, que tendría una característica totalmente contraria porque sería el personal, frente a éste que es real. Esta cosa tan misteriosa de cómo falló la recaudación, por una parte, con un gran ingenio, se crea otro. Me acuerdo que en ocasiones anteriores el Ministro Azuela decía: “admiro mucho este impuesto, qué ingeniosamente está hecho, qué buena salida le dieron a la falta de recaudación”. Desde por ahí, ustedes comprenderán que no estoy de acuerdo con este impuesto, ya que se requiere realmente decir que es equitativo, a base de una serie de razonamientos muy complicados. No caigo en el error que nos señala el Ministro Díaz Romero en el sentido de decir: “acuérdense que no somos legisladores, no digan: si dijera esto y esto no”. Nosotros sí sabemos una técnica para hacer leyes y esta técnica debe estar acoplada con la característica de la ley para que en un momento dado podamos tener un criterio de valoración para saber si realmente estamos en presencia de un impuesto que se ajusta o no a la Constitución en su artículo 31, que exige equidad y proporcionalidad. Yo me

digo, si se hubiera dicho este es un impuesto a los activos y se quería hacer alguna distinción al respecto, la técnica legislativa es muy sencilla: para los efectos de esta ley se entenderán por activos estos y no estos otros, si se quiere, o por conclusión llega uno a ello. Cuando veo que una ley necesita señalar, en lo particular, alguien que está exento, francamente no lo encuentro lógico, pudiste haber hecho una definición amplia en la que cupieran, quizás, los bancos y quizás otras empresas si lograban realmente dentro de ello caer, pero decirles a los activos y después empezar a decir bueno: "Se parece a los activos, pero no son los activos". Bueno, es muy parecido, aunque también está en paralela con otro que no tiene que ver con los activos, es una ley que realmente tiene que llamar la atención a la Corte, decir, pues francamente que no estuvo acertada y ajustada a la Constitución la ley que ha tenido que hacer todos estos circos para llegar a la conclusión de que realmente no le hace daño a nadie y realmente están muy bien exentadas las instituciones de crédito, por estas y estas razones que muy prolijamente habrá que examinar: no quiero ser conclusivo, definitivo, siempre nos hemos guardado no sé porqué, casi siempre a la vista parece, lo que vamos hacer; no digo que voy a votar porque es inconstitucional. Podré estar sujeto a otros aspectos de convicción, pero francamente creo que no veo por dónde voy a poder llegar a decir: "parece que este es un impuesto perfectamente constitucional y muy equitativo", y las excepciones, inclusive señaladas por nombre concretamente no deducidas de una buena definición, de una buena generalización, como deben ser todas las leyes, creo que es insuperable, hasta este momento.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Voy a decir por dónde me ha inclinado la argumentación que he escuchado, también parece muy sólido y muy convincente el análisis que se ha hecho de la fracción I del artículo 6º. por los señores Ministros Azuela, Aguirre Anguiano, Góngora Pimentel, columbro que también los Ministros Castro y Castro y Silva Meza. El hecho de que la determinación de un activo en las instituciones bancarias necesite de un procedimiento especial, obedece a la naturaleza de las actividades a que se dedica, pero no deja de ser activo, aunque para su determinación siga reglas diferentes a las de otro; no se está discutiendo que todos tengan la misma regla de definición porque eso es imposible, ¿por qué? porque las que realicen actividades empresariales son un abanico amplísimo y cada una tendrá sus peculiaridades para determinar las reglas de determinación de lo que debe entenderse por activo y qué es lo que la ley impositiva debe tomar en cuenta para depurar, para definir esos activos. A mí sí me parece que es una exención la que establece la fracción I del artículo 6º. y en ese sentido también sostendré mi voto. Señor Ministro Ortiz Mayagoitia.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: Por la intervención que acaba usted de tener, advierto la gran posibilidad, casi inminencia, de que hay cuando menos seis votos en favor de que se declare la inconstitucionalidad al artículo 6o., lo cual dará lugar a conceder el amparo sin llegar a los demás temas que habíamos señalado, puesto que hay muchos proyectos en los que viene tocado el tema de la inconstitucionalidad del artículo 6o.; si se fallan cinco con votación suficiente para jurisprudencia, eso obligaría inclusive a suplir la queja en los demás.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Bueno, en cuanto a los primeros temas que aborda el proyecto y que fueron complementados por don Mariano Azuela y por don Guillermo Ortiz Mayagoitia, creo que debe declararse que son constitucionales los artículos que no adolecen de ningún vicio de inconstitucionalidad, pero el sexto, ese sí. Señor Ministro Ortiz Mayagoitia.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: Sí, ese es previo, por eso se marcó ese orden, es necesario.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Sí, es necesario definir lo que este alto tribunal decide que se apega a la Constitución y luego negar el amparo y amparar por el que se estime procedente, pero creo que sí sería útil. Señor Ministro Azuela.

SEÑOR MINISTRO AZUELA GÜITRON: Pienso que todos los proyectos deberían tener los elementos en los que llegamos a cierto consenso, que son elementos preliminares sobre la naturaleza del tributo, pero, posteriormente, si la votación llegara a ser suficiente para jurisprudencia, ya no habría que estudiar nada más, simplemente se diría, “en primer lugar se plantea” o “entre los temas que se plantean está el relativo a la inequidad derivada del artículo 6o.”. Ahí hacer el estudio, así se aprovecharía mucho de lo que se ha dicho en esta sesión y, finalmente, se diría: “en consecuencia, existiendo inequidad en el artículo 6o., se otorga el amparo sin que sea necesario entrar a las demás cuestiones”. Ya no hay para qué entrar en las demás cuestiones, ¿por qué?, porque la inequidad baña a todo, sí, porque la inequidad es en razón de que a los sujetos del tributo se les está dando un trato inequitativo, y ya no se tienen por qué analizar los demás aspectos. Es mi punto de vista.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Díaz Romero.

SEÑOR MINISTRO DIAZ ROMERO: Sí, estaba pensando por qué no, en primer lugar, hacemos en vía económica una votación. En el supuesto de

que haya mayoría de ocho votos, entonces, podríamos organizar la vista de estos asuntos que tenemos, de tal manera que se vean en primer lugar aquéllos asuntos en los que se plantea la inconstitucionalidad por violación del artículo 6o., fracción I, y una vez dada la jurisprudencia, entonces ya en todos los demás se puede suplir, sí, aunque no se plantee con base en el 76 bis, fracción I. Repito que esto sería lo más lógico.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Bueno, entonces procederemos a hacer la votación en lo económico. A ver tómela usted señor.

C. SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Señor Ministro Aguirre Anguiano: es inconstitucional el artículo 6o., fracción I. Señor Ministro Azuela Gutiérn: igual. Señor Ministro Castro y Castro: igual. Señor Ministro Díaz Romero: es constitucional. Señor Ministro Góngora Pimentel: es inconstitucional el 6o., fracción I. Señor Ministro Gudiño Pelayo: es inconstitucional. Señor Ministro Ortiz Mayagoitia: por la inconstitucionalidad. Señor Ministro Román Palacios: por la inconstitucionalidad. Señora Ministra Sánchez Cordero: con don Juan Díaz Romero. Señor Ministro Silva Meza: es inconstitucional. Señor Ministro Presidente Aguinaco Alemán: es inconstitucional. Son nueve votos señor en el sentido de que es inconstitucional.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Díaz Romero.

SEÑOR MINISTRO DIAZ ROMERO: Sería conveniente, ya que hay ocho votos contra tres, ¿por qué no le encargamos al señor secretario que nos organice de tal manera la vista de estos asuntos, que se presenten aquéllos en donde se discute específicamente el artículo 6o., fracción I, se toma la votación correspondiente, se hace jurisprudencia seguramente en una sesión y ya en todos los demás suplimos las deficiencias y será en esa forma, inclusive, eventualmente, pueden salir por Sala.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Entonces, señor secretario, tome nota por favor y haga el ordenamiento que propone el señor Ministro Díaz Romero.

C. SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: De la lista como está, buscar los cinco primeros ¿verdad?, esa es la idea, los cinco primeros que traten este tema y que sean los suficientes para integrar la jurisprudencia.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Sí, señor Ministro Azuela.

SEÑOR MINISTRO AZUELA GÜITRON: Si les parece, le pedí al señor Ministro Góngora su documento y pediré la versión taquigráfica. Hay algún

punto que quizá convendría ponernos de acuerdo porque pienso que sí puede quedar la primera parte en la forma en que estoy sugiriendo, porque de algún modo es entrar al análisis de la naturaleza del tributo, es precisar algo que ha quedado confuso por el precedente, y ahí puso mucho acento el señor Ministro Góngora y, luego, el Ministro Ortiz Mayagoitia estaba sosteniendo que lo que se gravaba era la utilidad presunta mínima. Creo que sí es importante que en estos asuntos se diga claramente que de eso nos apartamos y también un poco del criterio que sirvió de base a muchas jurisprudencias de que nada más se veía el activo y creo que es un gran avance esto de un objeto en que están todos los elementos integrados, sin tener en cuenta la capacidad contributiva, los fines fiscales, extrafiscales, recaudatorios y no recaudatorios. Me parece que, realmente, en esto sí hubo un avance extraordinario que nos va a servir posteriormente para muchísimos tributos.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Sí claro, era lo que yo también propónia, o quizá lo expresé mal. Por eso quería que quedara en pie todo lo que hemos discutido aquí, para que sirviera de base, aparte del tema concreto del 6o.

SEÑOR MINISTRO AZUELA GÜITRON: Quizá esto convendría verlo el siguiente jueves y procuraría, en este fin de semana, preparar un engrose de cinco asuntos, si el licenciado Aguilar me hace favor de decirme cuáles son los cinco que fueron en primer lugar, preparar una especie de modelo que les circularía a ustedes a más tardar el martes o miércoles de la semana que entra para que se pudiera ver.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Dado lo avanzado de la hora, se da por concluida nuestra sesión privada.



Debate Realizado en Sesión Pública

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION

TRIBUNAL EN PLENO

SESION PUBLICA ORDINARIA DEL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION, CELEBRADA EL JUEVES VEINTIDOS DE FEBRERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS, RELATIVA AL AMPARO EN REVISION NUMERO 1558/90.

Presidente: *Señor Ministro licenciado: José Vicente Aguinaco Alemán*

Asistencia: *Señores Ministros licenciados:*

Sergio Salvador Aguirre Anguiano

Mariano Azuela Güitrón

Juventino V. Castro y Castro

Juan Díaz Romero

Genaro David Góngora Pimentel

Guillermo I. Ortiz Mayagoitia

Humberto Román Palacios

Olga María del C. Sánchez Cordero

Juan N. Silva Meza

Ausentes: *Señor Ministro licenciado: José de Jesús Gudiño Pelayo*

Inició la sesión a las doce horas con cincuenta minutos.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Se abre la sesión pública. Señor Ministro Azuela.

SEÑOR MINISTRO AZUELA GÜITRON: Como todos ustedes lo advierten, en la sesión de hoy se encuentran listados veintiún asuntos en los que se abordan distintos problemas, y en cada uno de ellos se sigue la técnica de ir analizando las distintas cuestiones controvertidas, que van variando según hayan sido los conceptos de violación, la sentencia recurrida que en unos casos otorgó el amparo, negó el amparo en otros, sobreseyó en parte y, luego, los agravios también van variando de situación. Como lo recomendable es seguir cierta lógica en el análisis de estos problemas, con fundamento en lo dispuesto por el artículo 90 de la Ley de Amparo, en relación con el 185, que están contemplando la posibilidad de que se modifique el orden de la lista, quisiera proponer que los asuntos se vieran en el siguiente orden. Lo digo rápidamente. El 1558/90 en primer lugar y, posteriormente, 4736/90, 16/92, 5815/90, 749/91, 6358/90, 4051/90, 3107/89, 3654/89, 765/90, 2424/90, 2533/90, 3402/90, 5518/90, 361/92, 1207/92, 661/94, 2185/90, 2760/90, 5439/90 y 480/91.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: En votación económica, se consulta a los señores Ministros si están conformes con que los asuntos listados por el señor Ministro Azuela se fallen en el orden que acaba de mencionar.

Aprobado.

En ese orden, dé cuenta por favor, señor secretario.

C. SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Sí señor, con mucho gusto.

AMPARO EN REVISION NUMERO 1558/90. PROMOVIDO POR COMPLEMENTOS ALIMENTICIOS, SOCIEDAD ANONIMA, CONTRA ACTOS DEL CONGRESO DE LA UNION Y DE OTRAS AUTORIDADES, CONSISTENTES EN LA EXPEDICION Y APLICACION DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO DE LAS EMPRESAS, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS OCHEENTA Y OCHO.

La ponencia es del señor Ministro Mariano Azuela Güitrón, y en ella se propone confirmar la sentencia recurrida y conceder el amparo a la quejosa.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: El proyecto se encuentra a la consideración de los señores Ministros. Señor Ministro don Genaro Góngora Pimentel.

SEÑOR MINISTRO GONGORA PIMENTEL: Gracias, señor Presidente. Esta es la segunda ocasión en que la nueva integración de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación tiene para estudiar el problema planteado, de la inconstitucionalidad del impuesto al activo. En la primera ocasión el resultado de la votación fue de seis votos por el amparo y cinco por la negativa del amparo, es decir, seis votos por la inconstitucionalidad y cinco por la constitucionalidad de la ley. Yo fui de los Ministros que votaron en la minoría en aquella ocasión, es decir, para sostener la constitucionalidad de la ley.

Pero con este tiempo que ha pasado, sabiendo que venían estos nuevos asuntos, he meditado y he llegado a la conclusión contraria; ahora estoy convencido de la inconstitucionalidad del artículo 6o. de la Ley del Impuesto al Activo. Como fui parte de la minoría, me considero en la obligación de explicar las razones del cambio de criterio.

El principio de igualdad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. Por ello, el texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social.

Asimismo, relacionándolo con la materia tributaria, la Constitución consigna expresamente el principio de igualdad o equidad para que, con carácter general, los poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deban ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor.

Por su parte, la doctrina ha puesto énfasis en que el verdadero sentido que la equidad tiene, es el de colocar a los ciudadanos en condiciones tales que puedan, desde ellas, acceder a otros bienes y derechos superiores protegidos constitucionalmente. De esta forma, el principio de equidad pretende eliminar situaciones de desigualdad manifiesta, en cuanto a que si éstas proliferan y se toleran, por la complacencia de los poderes públicos, resultaría entonces del todo ilusorio que los particulares que se encuentran en tales situaciones tengan acceso al ejercicio y efectividad de sus derechos y legítimas aspiraciones, sin que importe que unos y otras sean reconocidas por la Constitución; sin embargo, no se exige que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes -caso del igualitarismo-, ya que si se aceptan y protegen constitucionalmente la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos, se está reconociendo

implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas; de lo que se trata -más bien- es de evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, vengan a producir como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad, introduciendo como consecuencia un trato discriminatorio entre dichas situaciones. Inversamente, sería contrario al principio de igualdad y, por tanto, inconstitucional, toda norma que puesta en vigor para que se aplique sobre una situación de desigualdad entre distintos sujetos, venga en su aplicación a tratar a éstos de manera paritaria, generando así más discriminación que la que se pretendía eliminar. Por ello, no sólo habrá discriminación injustificada cuando se establezca un trato diferente por razones distintas a las de obtener igualdad de hecho, sino también cuando se estructura una norma de tal manera, que produzca en sí misma efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones de desigualdad.

En este sentido, la igualdad reclama que las normas legales respeten no sólo las preexistentes situaciones de igualdad relativa entre los sujetos, sino también que las normas se apliquen de tal forma que puedan reconducirse las situaciones de discriminación a situaciones de igualdad relativa; en una palabra, tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

El principio de igualdad, entonces, no implica la necesidad de que todos los sujetos se encuentren siempre, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad; sino que, sin perjuicio del deber de todos los poderes públicos de procurar la igualdad real, el principio de equidad se refiere a la igualdad jurídica; es decir, a no soportar un perjuicio o una falta de beneficio, desigual e injustificado, en razón de los criterios jurídicos por los que se guía la actuación de los poderes públicos. Naturalmente, se trata de los criterios jurídicos normativos contenidos en las normas jurídicas así como de los criterios adoptados para la aplicación de las normas, puesto que la igualdad a la que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley; lo que no protege dicho precepto como derecho fundamental, es la legítima aspiración a la igualdad material o de hecho, frente a desigualdades de trato, que no derivan de criterios jurídicos discriminatorios, sino de otras circunstancias objetivas y razonables.

El principio de igualdad tributaria -en mi opinión- contiene los rasgos esenciales siguientes: Primero.- No toda desigualdad de trato en la ley, supone una infracción al artículo 31, fracción IV, de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales y que care-

cen de una justificación objetiva y razonable. Segundo.- El principio de igualdad tributaria exige que a iguales supuestos de hecho, se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho, cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria, o carezca de fundamento racional. Tercero.- El principio de igualdad no prohíbe al legislador tributario cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas, por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables, de acuerdo con criterios o juicios de valor, generalmente aceptados. Y cuarto -y último-. Para que la diferenciación tributaria resulte constitucionalmente lícita, no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable, además, que las consecuencias jurídicas que resultan de tal disposición sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de proporcionalidad en la Constitución.

La Suprema Corte ha emitido distintos criterios sobre la garantía de igualdad y de equidad, y de acuerdo con estos criterios, la norma tributaria no será constitucionalmente legítima cuando imponga, arbitrariamente, discriminaciones entre situaciones jurídicas objetivamente iguales; o no discrimine, de la misma forma, situaciones objetivamente diversas. Por ello, los distingos subjetivos, arbitrarios o caprichosos, por parte del legislador o de las autoridades, tratando de modo dispar lo que es jurídicamente igual, o igual lo que es diverso, deben considerarse contrarios al principio de equidad que impone el artículo 31, fracción IV, constitucional.

¿Cómo se comporta la exención contenida en el artículo 6o. de la Ley del Impuesto al Activo, frente a estos principios?. El principio de igualdad o equidad tributaria no significa -como hemos dicho- la igualdad material o económica, sino que a los supuestos de hecho iguales, deben serles aplicadas unas consecuencias jurídicas que sean iguales también; por lo que, para introducir diferencias entre los supuestos de hecho, tiene que existir una suficiente justificación de tales diferencias que aparezcan al mismo tiempo como fundadas y racionales.

Pues bien, en mi opinión, la exención contenida en el artículo 6o. de la Ley del Impuesto al Activo viene a establecer, para las instituciones que componen el sistema financiero, un beneficio fiscal que no se ofrece legalmente al resto de las empresas, generando que situaciones semejantes no produzcan las mismas consecuencias jurídicas, ya que, en primer lugar, las empresas se ven liberadas del pago del impuesto; y en segundo lugar, las

instituciones que componen el sistema financiero también son sociedades que realizan actividades empresariales, y además, cuentan con activos, que sin estar afectados estrictamente por la intermediación financiera que desarrollan, ponen de manifiesto su capacidad económica para contribuir al gasto público. En otras palabras, sabemos perfectamente que las sociedades mercantiles que integran el sistema financiero están sujetas -como no podría ser de otra manera- a un control especial por parte de las autoridades financieras competentes; sobre todo en lo relativo a la integración, inversión y disposición de los activos, que se constituyen por ahorros e inversiones del público. Sin embargo, ese control por sí mismo, no implica que todos los activos de esas sociedades estén afectos a la intermediación financiera, así como tampoco que todos los activos tengan su origen en ahorros e inversiones del público. Por tanto, la exención establecida en el artículo 6o. de la Ley del Impuesto al Activo, no se ajusta al principio de equidad tributaria, ya que ese principio exige que a iguales presupuestos de hecho, empresas con activo, se apliquen iguales consecuencias jurídicas, obligación del pago del impuesto al activo. No parece preocuparse por este criterio de identidad el presupuesto de hecho, estableciendo sólo una diferenciación arbitraria y carente de todo fundamento jurídico racional. En efecto, el legislador tributario no debió exentar a las empresas que componen el sistema financiero, ya que dichas empresas cuentan con activos que, sin estar necesariamente afectados por la actividad de intermediación que desarrollan, constituyen el elemento material del hecho imponible del tributo controvertido. Ahora bien, como consecuencia de lo señalado en los párrafos anteriores, queda claro en mi opinión, que el artículo 6o. de la Ley del Impuesto al Activo es inconstitucional, ya que viola la garantía de equidad tributaria al exentar a las instituciones que componen el sistema financiero que se encuentran frente al impuesto retenido en una situación de igualdad, pues se trata de sociedades mercantiles que cuentan con un activo susceptible de tributar, además, la exención para las instituciones financieras no se articula con base en criterios objetivos y suficientemente razonables que permitan reconocer la desigualdad de su situación jurídico económica, de modo que no hay paridad de tratamiento para realidades tributarias semejantes, produciéndose sólo una disparidad de tratamiento a realidades distintas. Por tanto, sería recomendable una reforma que, por ejemplo, permitiera a las instituciones que componen el sistema financiero determinar o liquidar su impuesto al activo, sin considerar en la base gravable del tributo los activos afectados por su intermediación financiera, debiendo pagar el impuesto sólo respecto al resto de sus activos. En conclusión, la articulación legal de la exención del pago del impuesto al activo a las sociedades mercantiles que componen el sistema financiero viola, en mi opinión, gravemente el principio de equidad tributaria, razón suficiente para adherirme

al proyecto que declara su inconstitucionalidad. Esas son, señor Presidente, las razones de mi cambio de criterio. Gracias.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Díaz Romero.

MINISTRO DIAZ ROMERO: Gracias señor Presidente. Creo que como estos asuntos, referidos todos al Impuesto sobre Activos de las Empresas, están listados desde hace ya algún tiempo, con toda seguridad, todos nosotros ya hemos tenido oportunidad de examinar los diferentes criterios que se establecen en los proyectos. Dice el señor Ministro Góngora que precisamente en ese tiempo ha tenido oportunidad de reflexionar más a fondo el asunto, cambiar de opinión y votar en esta ocasión en favor de la inconstitucionalidad por violación a la garantía de equidad tributaria que establece el artículo 31, fracción IV, de la Constitución y que deriva del establecimiento en la ley del artículo 6o., fracción I, fundamentalmente, que es lo que se viene estudiando en el proyecto, el del señor Ministro Ponente que de una manera muy meticulosa y redondeada viene planteando precisamente la misma solución, pese a que como he dicho, la mayor parte de nosotros o todos nosotros ya tenemos nuestro criterio definido; me voy a permitir insistir en el proyecto que yo vengo presentando que como ustedes saben está en séptimo lugar y que viene acogiendo un criterio completamente distinto. Yo parto de la base, en ello concuerdo fundamentalmente con el señor Ministro Góngora, de que lo ideal en un tributo, llámese impuesto o derecho, es que todos absolutamente, tengan que estar sujetos al mismo, pero eso es un ideal que no se puede dar en la práctica, hay muchas categorías y subcategorías que ameritan tratamiento diferente, se parte de la base en materia de exenciones tributarias de que el sujeto exento es también un sujeto que originalmente está dentro de la hipótesis de causación, de eso no puede haber duda, esta es la hipótesis o supuesto de que se parte y yo estoy de acuerdo con lo que fundamentalmente en materia del estudio de la equidad tributaria, en relación con las exenciones supone: primero, el establecimiento de categorías o subcategorías de causantes; segundo, que este establecimiento de categorías y subcategorías tenga que apoyarse en criterios subjetivos; y tercero, estos criterios de distinción que marcan las diferentes categorías, sean criterios relevantes y tengan significación para el objeto, el fin o algún otro elemento del tributo. De este modo puede asegurarse, según lo ha establecido la Suprema Corte y según lo vengo exponiendo en mi proyecto, que esta exención reúne las características suficientemente fundadas para evitar distingos arbitrarios por parte del legislador; a mí me parece que estas motivaciones, estas razones, estas hipótesis de la bien establecida exención impositiva se dan en el presente asunto; ciertamente, no vamos a tomar en cuenta de manera abstracta el impuesto al activo; si eso aconteciera sin ver

en realidad cuáles son los principales elementos que están formando parte de la constitución del tributo, no llegaríamos a una solución, a mi entender correcta.

El mismo proyecto que nos presenta el señor Ministro Ponente, está precisando que este impuesto tan importante, tan especial, que no solamente tiene el objetivo recaudatorio, sino tiene otros fines también adyacentes pero que son de gran valía y que forman parte integrante, fundamental del tributo que estamos examinando. Se dice, pues, inclusive en una de las interesantes tesis que se nos propone, que este impuesto 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 impuestos 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, y esto que acertadamente recoge, repito, el proyecto que estamos examinando, se confirma y tiene su fundamento inclusive en la misma exposición de motivos.

El control a que se refiere el proyecto y que deriva no solamente de la exposición de motivos, sino también de lo especificado en la mayor parte de los artículos de la ley, implica que junto con el afán recaudatorio se tenga también un afán corrector del impuesto sobre la renta. Se trata de evitar que se declaren, en el Impuesto sobre la Renta, utilidades que no van acordes con el monto de los activos que se tienen, y esto, cuando se finca el impuesto sobre los activos, implica que a través de él se está pretendiendo corregir de una manera extrarecaudatoria aquellos que se establecen en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Si tenemos en consideración esto, a mi modo de ver se justifica la exención del impuesto del activo en relación con las instituciones que menciona el artículo 60. de la Ley que examinamos y yo quisiera decir, recordarán más bien aquello que vengo mencionando en el proyecto, en donde hago un examen lo más pormenorizado que me fue posible acerca de todos aquellos elementos que implican que las instituciones bancarias y de seguros para hablar solamente de la fracción I, del artículo 60., a reserva de que más adelante podamos referirnos a otras instituciones y causantes a que se refiere tal precepto; refiriéndonos, digo, a las instituciones financieras, vemos que hay una serie muy especial y muy estricta de control, de esa falta de control que a través del impuesto sobre activos se pretende corregir. No hay necesidad, aparentemente y según mi modo de ver, de hacer pagar el impuesto sobre activo, a empresas que de alguna manera están tan con-

troladas, tan vigiladas, tan inspeccionadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y por otros organismos adyacentes, que se tiene la seguridad, hasta cierto punto muy razonable, de que van a pagar el Impuesto sobre la Renta, conforme lo establece la ley. En el proyecto que les presento, después de analizar diferentes leyes y diferentes instituciones, resumo en la foja 124, la parte que a mi modo de ver viene siendo la culminación de este control, que implica que no estamos en presencia de una exención arbitraria sino plenamente justificada, entre otras, este tipo de controles implica, digo, la aprobación por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de los programas financieros, de las instituciones a las que me he referido, todos formulados de acuerdo con los objetivos nacionales de desarrollo, el sometimiento de todas las operaciones activas, pasivas y de servicio, a las medidas dictadas por el Banco de México y de la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros, de las clasificaciones de sus activos y de los porcentajes máximos de pasivo exigible y contingente representados en los grupos de activos, la autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para que inviertan en títulos representativos del capital social y organizaciones auxiliares de crédito, intermediarios financieros no bancarios o entidades financieras del exterior, la obligación de las instituciones financieras, de participar en el fideicomiso denominado fondo de apoyo preventivo a las instituciones de banca múltiple y de realizar las aportaciones ordinarias y extraordinarias que determinen las dependencias, la obligación de registrar en su contabilidad, todo acto que signifique variación al activo o pasivo, observando las disposiciones de la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros, la sujeción a las disposiciones de carácter general que esta última dicte para aprobar sus estados financieros mensuales y su balance general anual, así como para la estimación de sus activos, obligaciones y responsabilidad, sujeción a la inspección y vigilancia permanente de la citada Comisión, la cual, además, podrá intervenir en arqueos, cortes de caja, revisión de su contabilidad y estimación de los valores de sus activos, así como practicar visitas tendientes a verificar la situación financiera, fiscal y legal en general de las instituciones. Quiero mencionar que todo este tipo de controles y de vigilancia a que me he referido, son sistemáticas, son constantes, son pan de todos los días, contrariamente a lo que sucede con las empresas comunes y corrientes, en donde solamente a través de lo establecido por el artículo 16 constitucional y las normas correspondientes del Código Fiscal de la Federación y otras leyes tributarias, pueden practicarse esporádicamente pero no constantemente, no de una manera sistemática y lineal, durante todo el tiempo mientras dure esa empresa; este tipo de intervención que no se limita a cuestiones puramente administrativas, sino fundamentalmente financieras, tiene repercusiones también en el ámbito fiscal, precisamente del Impuesto sobre la Renta, y me voy a referir, espe-

cíficamente, al artículo 52 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en la época en que se planteó el problema, que a mí me tocó presentar en el proyecto. Aclaro que en la actualidad son mayores todavía este tipo de intervenciones, tanto desde el punto de vista financiero vigilante como en lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta. Dice el artículo 52 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (pone aparte a las Instituciones de Crédito): "Se considerarán ingresos acumulables, los que se establecen en el capítulo I, de este título, excepto los señalados en la fracción X, del artículo 17 de esta Ley. Los contribuyentes a que se refiere este artículo considerarán, además, ingresos acumulables: Primero.- Los intereses devengados en el ejercicio sin el ajuste, del artículo 7o.-B de esta Ley. Para los efectos de esta fracción, no se les dará el tratamiento de interés a la utilidad cambiaria, tratándose de los intereses que perciban por la inversión de su capital pagado y de las reservas que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Los ingresos acumulables se determinarán en los términos del artículo 7o.-B de esta Ley..."; dejo de lado la fracción II y paso al artículo 52-A: "... Las instituciones de crédito harán las deducciones a que se refiere el capítulo II, de este título, excepto las comprendidas en la fracción X, del artículo 22 de esta Ley, y en caso de créditos incobrables o dudosos, en vez de lo dispuesto en la fracción XVII, del artículo 24, los deducirán cuando lo ordene o autorice la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros, precisando a continuación aquellas deducciones específicas que puede efectuar este tipo de instituciones". A mí me parece que toda esta gama de disposiciones vienen a constituir, como he repetido, un tipo de control que establece un tratamiento plenamente justificado de exención, en cuanto está relacionado con uno de los fines fundamentales que se establecen en la Ley del Impuesto al Activo. Siento no participar, de verdad, del criterio que se viene planteando en el proyecto y no comparto tampoco, por este mismo motivo, las razones que da el señor Ministro Góngora Pimentel.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Ministro Góngora Pimentel.

SEÑOR MINISTRO GONGORA PIMENTEL: Voy a ser muy breve. Con el objeto de comentar y explicar muy brevemente, puesto que ya hice uso de la palabra. El pago del impuesto al activo tiene por objeto el pago del impuesto sobre los activos de las empresas. Se supone que los activos de las empresas, de los bancos, de las instituciones de crédito bancarias de las que se ha hablado, están perfectamente vigiladas con una intervención muy cercana de la Secretaría de Hacienda y de otras Secretarías; pero los activos de las instituciones de crédito que no provienen de las operaciones propias de estas empresas, es decir, las que se encuentran fuera de la actividad de intermediación que desarrollan, activos que sí deben estar -en

mi opinión- sujetos al pago de este tributo, son los siguientes: Primero. Capital pagado, son las aportaciones que suscriben y pagan los accionistas, de este capital se pueden hacer, conforme a la Ley de Instituciones de Crédito en su artículo 55, las inversiones siguientes, que tampoco estarían sujetas al control mencionado: Primero.- Inversión en mobiliario, en inmuebles, en el capital de sociedades inmobiliarias, en las cuales los bancos tengan oficina, gastos de instalación hasta el diez por ciento del capital pagado, inversiones en título representativo del capital social de Instituciones Financieras del Exterior; para tocar también a otras instituciones muy relacionadas con las instituciones de crédito, nos referimos a las Casas de Bolsa, que también tienen activos que no están estrictamente relacionados con su actividad de intermediación que desarrollan propiamente, que son los siguientes: activos que provienen de los accionistas, capital mínimo pagado, compra de acciones en la Bolsa de Valores, compra de acciones en el Indeval; en términos generales, las inversiones del mobiliario, muebles, gastos de instalación, aportación de recursos para futuras aportaciones de capital, etcétera. Esta es toda la intervención, señor Presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Azuela Güitrón.

SEÑOR MINISTRO AZUELA GÜITRON: Se atribuye a don Ignacio Vallarta -él inspiró toda una primera época de la Suprema Corte, en la que no se estudiaban los problemas de constitucionalidad de leyes tributarias- digo se atribuye, porque cuando ya ve uno en detalle los votos particulares en los que explica su punto de vista, se ve que quizá se exagera, pero en esencia, efectivamente, don Ignacio Vallarta consideraba que el problema de la constitucionalidad de las leyes tributarias no podía resolverse a través de los tribunales, sino que era un problema relacionado con las urnas electorales; posteriormente, la Suprema Corte, pienso, leyó con cuidado el artículo 103 de la Constitución, y se dio cuenta de que no hay limitación en cuanto al análisis de la constitucionalidad de leyes que pueden ser violatorias de garantías y, entonces, surgió una época en la que se fue creando un volumen importante de tesis relacionadas con el análisis de la constitucionalidad de las leyes tributarias. Pensando en estas situaciones, yo he llegado a la convicción de que si bien, especialmente quienes estudiamos el derecho, admiramos profundamente a Vallarta como jurista, probablemente los que admiraron a la política, lo tengan también que admirar como político, porque no cabe duda de que ante esta complicación de determinar cuándo una ley tributaria respeta los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad, destino a gasto público, pues nada tan sencillo como decir, no lo podemos ver; el agravante para mí también político, es que en estos casos la supremacía constitucional quedaría completamente relegada y, por ello, haciendo

o parafraseando algún cronista taurino, pienso que la postura de la Corte es mucho más noble cuando, en lugar de acudir a la graciosa huida, prefiere la apasionada entrega, claro, con la seriedad propia del juzgador, quitándole un poco ese apasionamiento. También yo desearía que las leyes fueran una expresión de aritmética y que simplemente con sumar, restar, dividir y multiplicar, pudiéramos llegar a determinar si se cumplen las características que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece en cuanto a las leyes tributarias; pero, desafortunadamente, no es así. Lo político de Vallarta está en que al no pronunciarse la Corte sobre estos problemas difíciles, pues no se daba oportunidad a que se pudiera atacar a la Corte, sostuviera el punto de vista que sostuviera. Creo que un acucioso investigador que fuera a la Hemeroteca Nacional, encontraría que la Corte es atacada cuando sostiene que los artículos son constitucionales, en unos casos se dice que estamos dependiendo de otro poder, que no tenemos autonomía, que no tenemos independencia; en otros casos se dice que no somos sensibles al bien nacional, y por ello finalmente, estoy muy convencido de que lo único que nos debe preocupar es lo que ahora está sucediendo, incluso con la aclaración que llevamos mucho tiempo reflexionando sobre estos temas, analizándolos, lo que hace incluso más paradójico el que finalmente se saque alguna de esas conclusiones implícitas, lo que nos debe dejar tranquilos, es que con libertad y con independencia estudiemos el problema a fondo, intercambiemos puntos de vista, sopesemos las razones en uno y en otro sentido y, finalmente, incluso con la garantía de probabilidad que da el grupo colegiado, se llegue a establecer la conclusión que se estime más adecuada. Lo que le ha acontecido al señor Ministro Góngora no es raro y no es raro que suceda unas veces en un sentido y otras en otro; hace unos días, cuando se planteaba el problema de tasa única del 35%, yo manifesté mi punto de vista, no obstante que fui ponente en un asunto en que se consideró inconstitucional ese precepto y, sin embargo, como ahora le aconteció al Ministro Góngora, yo me puse a reflexionar, me puse a meditar, me puse a buscar qué era lo que sustentaba una postura de la Corte en otras épocas, y me encontré con las conclusiones que me permití exteriorizar ante ustedes y que, finalmente, propiciaron que varios asuntos se difirieran. No es raro, pues, lo que está sucediendo, no lo es que el señor Ministro Díaz Romero, con la solidez que lo caracteriza, llegue a una conclusión sobre la constitucionalidad de la fracción I del artículo 60., como pienso que tampoco debe estimarse raro que yo, como ponente, llegue a la conclusión opuesta. Aun quisiera destacar que a mí me parece importante el proyecto del señor Ministro Díaz Romero en ese análisis detallado que realiza sobre las diferencias que tienen las instituciones que integran el sistema financiero mexicano con otro tipo de sujetos pasivos del impuesto al activo, que yo, si llegara a aprobarse mi ponencia, con gusto en el engrose incorporaría este

análisis tan importante que ha hecho el señor Ministro Díaz Romero; incluso también señalo que substancialmente las argumentaciones que ha dado el señor Ministro Góngora las aprovecharía en relación con mi proyecto y con los proyectos que presento en ese sentido, si esto llegara a ser aprobado por este cuerpo colegiado; de modo tal que ante esta profundización que se ha ido haciendo sobre estos temas, yo manifiesto que no solamente estaría en la mejor disposición de incorporar lo que es compatible del proyecto del Ministro Díaz Romero, con mi proyecto, sino también incorporar lo que ha sido motivo de la intervención del señor Ministro Góngora Pimentel. Aun quiero expresar que en todo este tiempo que hemos estado estudiando, recibiendo memorandos, en uno y en otro sentidos, todavía el día de ayer tuvimos que llevarnos memorandos a nuestra casa para seguir pensando sobre el tema, y qué bueno, porque todo esto, primero, refleja que hay la confianza en que este alto tribunal finalmente decidirá, con base en ese estudio de los problemas; todo esto ha motivado que intercambiemos puntos de vista, que me hayan hecho diferentes planteamientos en torno a la posición que he asumido originalmente. Todo esto lo incorporaría al engrose de todos estos asuntos, en el supuesto de que esto se aprobara, y quisiera destacar cuáles serían los puntos fundamentales a los que les daría cuerpo en este trabajo. En primer lugar, a mí me parece que un avance importantísimo que se ha realizado en el análisis de este tema a través de los proyectos y a través del intercambio de ideas que hemos tenido tanto en lo personal como en grupo, es entender que de algún modo en el análisis de la constitucionalidad de los tributos debemos abandonar una postura muy simplista de ver la literalidad de una disposición y quedarnos ahí, cuando en realidad todo tributo, hablemos de impuestos, hablemos de derechos, hablemos de cualquier otro tipo de contribución, es algo complejo; por ello, una parte que a mí me parece muy importante que podrá tomarse en cuenta en el engrose y que algo dijo ya el señor Ministro Díaz Romero en su intervención, es que para comprender el impuesto al activo se debe tener en cuenta, indiscutiblemente, lo que literalmente dice la ley en cuanto a cuál es el objeto, y la ley está señalando que el objeto de este impuesto son los activos de las empresas. En esto recojo una idea del Ministro Ortiz Mayagoitia que, finalmente, fue muy convincente. Esa postura que originalmente habíamos sustentado seis de los integrantes de este cuerpo colegiado sobre el objeto del tributo como una utilidad mínima presunta, podía tener algunas explicaciones de tipo económico, de tipo contable, de tipo académico, pero jurídicamente, de inmediato, provocan la inconstitucionalidad, puesto que era violar el principio de legalidad. Una de las tesis que a mí me parece mejor elaborada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es, precisamente, la de legalidad tributaria, cuando determina que los elementos substanciales del tributo deben estar en la ley para evitar cualquier margen que propicie la

arbitrariedad de la autoridad encargada de la aplicación de la ley. Si aceptamos que el objeto del tributo es la utilidad mínima presunta, como en su momento el señor Ministro Ortiz Mayagoitia lo expresó y lo argumentó y, además lo aceptamos diciendo que esto es producto de la inferencia del estudio de toda ley, pues estamos cayendo en que conforme a la jurisprudencia de la legalidad tributaria, esto tendría que ser inconstitucional simplemente por ello. A mí esto me fue de mucho peso y por ello fui reflexionando en lo que iban aportando los compañeros y llegué a la convicción de que aquí tenemos que ver en su integridad lo que es el tributo, tener en cuenta lo que ha destacado el señor Ministro Díaz Romero. No podemos quedarnos exclusivamente en un análisis de un objeto del tributo cuando estamos ante tributos que en la época actual tienen normalmente, por lo menos dentro del sistema mexicano, y no podía ser de otra manera, porque el artículo 31, fracción IV, lo establece: un objetivo fiscal recaudatorio, pero también otros objetivos. Dijo el señor Ministro Díaz Romero, atinadamente, que en una de las tesis que se proponen en mi proyecto se está señalando cómo hay un fin que también estimo que es fiscal, que es el fin de control para efectos fiscales, cómo también hay fines extrafiscales. Esto lo ha reconocido la Suprema Corte con gran amplitud, en el análisis de las variadas contribuciones que llegan a nuestro examen; esto hay que tenerlo en cuenta indiscutiblemente, no es esa operación matemática que dice: la ley del objeto del tributo es tal y se acabó. No, hay que tener en cuenta los otros elementos. Hay otro elemento que estimo que también tiene que considerarse y que se sigue para mí muy claramente del artículo 31, fracción IV, de la Constitución, que es la capacidad contributiva, y que es, incluso para mí, de sentido común. Si una persona, si un gobernado en México no tiene capacidad contributiva, no es posible que se exija el pago de contribuciones; la capacidad contributiva es esencial para que pueda generar el pago de contribuciones, y de aquí se deriva, muy claramente, el principio de proporcionalidad. Esto lo ha entendido la Suprema Corte en relación con capacidad contributiva: si tienes poca capacidad contributiva, debes tener un peso tributario menor, que si tienes más capacidad contributiva. Esto se refleja también en el problema de la equidad, que es el que en estos momentos estamos abordando. ¿Qué es lo que medularmente me sigue convenciendo de que en este aspecto estamos ante una disposición inconstitucional? En que existen diferencias, más aún, lo propio de los seres humanos son las diferencias, no hay dos seres humanos iguales; en empresas nadie puede identificar una empresa de servicios de alimentación, un restaurante, con una fábrica de cualquier producto; no puede identificarse una empresa agrícola con una empresa ganadera. Lo propio del ser humano, y esto es uno de los aspectos de la riqueza del hombre, es nuestra individualidad. Cuando los filósofos definen la individualidad, y lo digo sólo de una manera complementaria, llegan a

decir que es aquello que distingue a seres de la misma naturaleza. Todas las notas de nuestra individualidad son las que nos llevan a ser nosotros mismos, y esto se proyecta a los grupos que forman los seres humanos; sería absurdo pretender una equidad tributaria sobre la base de que todos los hombres y todas las personas morales son iguales, porque eso no se da; por ello, como lo dice el señor Ministro Góngora en su intervención, se debe atender a la situación en que se encuentra frente a la contribución, frente a la contribución específica de que se trate; y ahí es donde a mí me parece que cambiamos de renglón. ¿En qué son diferentes las instituciones que integran el sistema financiero mexicano a los demás sujetos pasivos del tributo que estamos analizando? Coincido con el señor Ministro Díaz Romero, en que el punto de partida para el análisis de una exención, es que se trate de un sujeto pasivo del tributo, porque de otra manera no sería contribuyente y, por lo mismo, poco favor le haría el legislador al considerarlo exento de un tributo del que no es causante. Se parte de que es un sujeto pasivo del tributo; la diferencia debe conducir a las diferencias lógicas en el renglón donde estas diferencias se producen y, en el caso, me parece que esto se corrobora muy claro, con algo que también el señor Ministro Silva Meza me apuntó y que aprovecharé en el engrose si esto se llega a aprobar, que se trata de un tributo íntimamente vinculado al impuesto sobre la renta. ¿Qué pasa en el impuesto sobre la renta? ¿Se exenta a las instituciones de nuestro sistema financiero mexicano? ¿Están controladas? ¿Por qué hay tantas situaciones complementarias? Se establece un sistema especial; incluso el Ministro Díaz Romero leyó un artículo en el que les da un tratamiento especial, coherente con las peculiaridades de estas instituciones, pero ¿cuál es la razón por la que están exentas de un tributo? Se da como razón fundamental lo del control, no cabe duda, son empresas extraordinariamente controladas y, más aún, controladas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pero ¿por qué?, pues por una razón para mí muy sencilla, porque la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no solamente tiene dentro de sus facultades lo relacionado con la recaudación de tributos y, por lo mismo, del control con fines fiscales, sino que claramente en la Ley de la Administración Pública, la Secretaría de Hacienda tiene dentro de sus facultades planear, coordinar, evaluar y vigilar el sistema bancario del país que comprende al Banco Central, la Banca Nacional de Desarrollo y las demás instituciones encargadas de prestar el servicio de banca y crédito. Mal haría la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de no establecer estos rigurosísimos sistemas de control que están en relación con empresas que por una de sus funciones tiene que controlar con ese celo, porque ahí su preocupación rebasa lo tributario y tienen que establecer un control que de algún modo sea responsable, dé la seguridad al gobernado de que este tipo de organismos están funcionando adecuadamente; que tienen mecanismos que van a permitir estar respal-

dando cualquiera de sus acciones respecto de un público que acude a sus servicios, pero esto es propio de todo el sistema de la administración pública en México. Si leemos cuáles son las facultades de todas las secretarías de estado, nos encontraremos con algo análogo; empresas que se dedican a las cuestiones relativas a medicamentos, están extraordinariamente controladas por la Secretaría de Salud, ¿cuántas veces -y esto es un hecho notorio para todo mexicano- se acude a adquirir un medicamento y en ese medicamento se dice "registro en trámite"? , en trámite ante la secretaría correspondiente, porque se trata de una empresa que está prestando servicios al público consumidor y que tiene que tener el respaldo de la secretaría correspondiente. Yo estimo que si avanzáramos en este análisis y examináramos la Ley de la Administración Pública, nos daríamos cuenta de algo que es normal y que varía según las características de las empresas: si yo voy a un restaurante, debo tener la tranquilidad de que la Secretaría de Salud está respaldando que ahí me van a vender alimentos higiénicos; si yo quiero abrir una cuenta en un banco, quiero el respaldo de una Secretaría de Hacienda que me esté garantizando que ahí voy a tener la tranquilidad de abrir esa cuenta; de modo tal, que no me parece que este argumento del control pueda justificar el que se esté exento de un tributo. Podría quizás justificar que si a través de estos mecanismos de control se logra tan extraordinaria eficiencia con objetos fiscales, pudieran promoverse iniciativas de reformas legales que a todas las empresas les establezcan mecanismos de control eficientes, congruentes; hagámoslos más generales, pero no otorguemos exención a quienes tienen estos mecanismos de control, sobre todo que estos mecanismos de control -insisto- están en el campo de la especialización de la secretaría correspondiente, que además de ser de Hacienda, es de Crédito Público y, por lo mismo, tendrá todas las facultades inherentes a las cuestiones financieras. Coincido con el Ministro Góngora en que si bien los activos de estas instituciones, de suyo, están de algún modo dirigidos a sus operaciones, unos dirigidos en forma indirecta y otros en forma directa; y aquí ¿qué sería lo coherente?, pues lo que se hace en la Ley del Impuesto sobre la Renta: establecer un sistema especial, como en algún comentario llegó a escuchar a don Juventino Castro, que tantas leyes fiscales dicen: "para efectos de esta ley, se entenderá tal cosa", "para efectos de esta ley, las instituciones financieras determinarán sus activos de esta manera" y entonces sería perfectamente coherente. La diferencia se atacaría en el terreno idóneo de la diferencia y no iríamos a la no causación del tributo, a la exención del tributo, porque en este momento sí estaríamos dando un trato privilegiado frente a los demás sujetos pasivos del tributo. De ahí que yo siga convencido de estos puntos de vista, enriquecidos aun por el señor Ministro Díaz Romero, que se ha llevado a cuestas ese estudio tan acucioso que resta estas diferencias. Esto, repito, si el

proyecto llegara a ser aprobado, con gusto lo incorporaría al engrose. Lo único que se me había pasado es que dentro de ese análisis de la capacidad contributiva de los fines fiscales y extrafiscales del tributo, estimo que hay elementos que revelan que el impuesto al activo, por todas estas perspectivas, tiene una función muy importante que cumplir, y que no sólo va a cumplir, sino que provisionalmente podrá seguir cumpliendo. Ya en alguna otra intervención, con motivo de estos casos, he señalado mi punto de vista en el sentido de que no alcanzo a entender, dentro de la lógica humana, que una empresa subsista por tres, cuatro, cinco, diez, quince o más años y nunca tenga utilidades, aun empresas que no tienen el objeto de buscar las más altas utilidades tienen que buscarlas, porque es una fórmula para que subsista la fuente de trabajo, para que pueda esto seguir cumpliendo con las funciones que tiene encomendadas; por ello a mí siempre me ha parecido un tanto preocupante el que cuando se dan cifras para justificar el porqué del impuesto al activo de las empresas, descubra uno que empresas con muchísimos años de existencia nunca habían pagado un centavo de impuestos; lo menciono porque dentro de la naturaleza del tributo, estimo que estos puntos también deberían quedar dentro del engrose que, en su caso, se hiciera de esta resolución.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Ortiz Mayagoitia.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: Gracias señor Presidente. No cabe duda de que estos temas tan interesantes en materia fiscal se sometan a la consideración del Pleno, pues son motivo de reflexiones y de cambios de criterio, como nos lo ha demostrado el señor Ministro Góngora que votó en contra de un primer proyecto en el que se declaró la inconstitucionalidad de este tributo; como lo ha demostrado también el señor Ministro Azuela que modifica un criterio personal con el que logró convencer a la Corte en un proyecto que se votó en el mes de abril. En relación con que el verdadero objeto gravado por este impuesto es una ganancia mínima presunta, como se dice en la Exposición de Motivos de la Ley que debe haber utilidad en los activos de las empresas; y ahora que se discute específicamente el tema de la exención que establece el artículo 60., en la fracción I, cuando en el mes de abril votamos un primer asunto, yo voté por la inconstitucionalidad de este precepto, porque la exención que se establece en favor de las empresas que conforman el sistema financiero mexicano es transgresora del principio de igualdad que requiere el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, para la validez de los tributos. Para ninguno de los señores Ministros es un secreto que en las reflexiones que en sesiones previas hemos tenido sobre este tema, después de este voto, me manifesté simpatizante de la tesis que propone el señor Ministro Juan Díaz Romero, en el

sentido de que habiendo un control muy grande sobre todas las empresas que conforman el sistema financiero mexicano y siendo una de las finalidades esenciales del tributo la de ser un instrumento controlador del pago del impuesto sobre la renta, sí se justifica la exención, porque tratándose de estas empresas no hace falta un sistema adicional para ejercer este control; sin embargo, hay que analizar el tema con toda apertura como lo estoy haciendo, retomando todo lo que aquí se ha dicho para ver si realmente la posición de las empresas que conforman el sistema financiero mexicano frente al impuesto sobre el activo, justifica o no la exención a que se refieren los proyectos que hoy estamos discutiendo. Uno de los argumentos fundamentales para sostener que se justifica la exención es que se trata de sociedades cuya constitución, funcionamiento, régimen y control es diferente al de las sociedades en general. Tengo a la vista un cuadro comparativo que nos hizo llegar la Procuraduría Fiscal de la Federación en el que se establece, en relación con las sociedades en general, que las sociedades financieras requieren, para su constitución, de autorización previa de la Secretaría de Hacienda; que para poderse inscribir en el Registro Público del Comercio, requieren la aprobación de la Secretaría de Hacienda; que el objeto social se encuentra determinado previamente en las leyes; que su duración es indefinida; que su capital social lo establece la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; que las reservas de capital que tiene la obligación de constituir, son del diez por ciento y no del cinco por ciento como tratándose de otras sociedades; que la operación de las instituciones, establecimientos, reubicación o clausura de sucursales y agencias en México y en el extranjero requiere, en cada caso, de autorización de la Secretaría de Hacienda; que la contabilidad, inspección y registro de variación de activos se debe hacer el mismo día, cuando otras empresas cuentan con dos meses para este fin; que las operaciones no previstas en leyes mexicanas requieren autorización de la Secretaría de Hacienda para su celebración; que las inversiones a título de capital de empresas diversas, nacionales o extranjeras, las determina la Secretaría de Hacienda; y por último, que están sujetas a una inspección y vigilancia de operación muy especial efectuada principalmente por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores. De acuerdo con todo esto, las empresas que componen el sistema financiero nacional son diferentes de las sociedades en general, lo cual es cierto, pero ya nos decía el señor Ministro Azuela, las personas físicas también son diferentes entre sí, pero estas diferencias no justifican por sí solas un trato especial, privilegiado frente a la imposición de un tributo. Entonces, admitiendo todas estas diferencias, hay que analizar cómo impactan en el funcionamiento y cobro del llamado impuesto al activo de las empresas. La tesis muy importante que propone el señor Ministro Díaz Romero, es que en este impuesto concurren tres fines substanciales, un fin recaudatorio del cual no puede

estar desprovisto ningún impuesto en México porque el artículo 31, fracción IV, solamente permite el establecimiento de tributos para recaudar fondos; es la forma en que los mexicanos contribuyen al sostenimiento tanto de la Federación, como de los Estados y Municipios. Esta premisa es toral, no puede haber en México, todavía, ningún impuesto que no tenga un fin recaudatorio. El impuesto al activo de las empresas tiene un fin recaudatorio, tiene otro fin fiscal, no recaudatorio, que es el de control frente al impuesto sobre la renta y tiene un fin extrafiscal, del cual se habla con toda claridad en el proyecto, que se llama o se identifica como de eficientar el desarrollo, desempeño, y el funcionamiento de las empresas.

Yo quiero fundar mi voto en el análisis de la posición de las empresas del sistema financiero mexicano, frente a cada uno de estos fines del impuesto al activo de las empresas y me pregunto en primer lugar ¿qué pasa con el fin recaudatorio?, ¿hay diferencias entre las empresas del sistema financiero mexicano y las otras sociedades o empresas obligadas al pago del impuesto?; yo veo que no las hay, las empresas del sistema financiero mexicano tienen activos productivos como los tienen los demás causantes, esto es el objeto que la ley identifica para fincar el gravamen y digo yo que es un fin importante. Si se les releva de este pago por el hecho de que están sujetas a un control muy eficiente que impide en términos generales que omitan el pago del impuesto sobre la renta, me pregunto ¿por qué no se les relevó de hacer el pago provisional en el caso del impuesto sobre la renta, si pagan puntualmente en su declaración anual del impuesto al ingreso global de las empresas? ¿qué caso tiene que hagan pagos provisionales? bueno, el caso y el fin es estrictamente recaudatorio. A través de este sistema de pagos provisionales, nuestro órgano legislador encontró una forma a través de la cual el Estado Mexicano no tiene que esperar necesariamente hasta tener determinada la base definitiva del impuesto. Obliga a los causantes a que de manera provisional anticipen pagos para finalmente confrontarlos con la declaración anual y compensarlos en la medida en que así se justifique. El mismo mecanismo es el que establece el impuesto al activo de las empresas que se paga a través de tres exhibiciones anuales y que tiene gran semejanza con los llamados pagos provisionales porque también es compensable frente al impuesto sobre la renta; quiero con esto significar que el fin recaudatorio del tributo es necesario e importante, y en este aspecto no veo una diferencia entre las empresas que conforman el sistema financiero nacional y otros causantes. Hay otro fin del impuesto fiscal, fin fiscal de control, aquí sí hay una diferencia entre las sociedades que componen el Sistema Financiero Nacional y otras sociedades en general, en la medida en que las primeras son sujeto de una vigilancia y control permanente a través de órganos especializados. Con esto se quiere significar que

las empresas del Sistema Financiero Mexicano, difícilmente van a eludir o a burlar el pago del impuesto sobre la renta; sin embargo se acepta, al menos implícitamente, que esto no da una garantía absoluta de que no se dé esa elusión; en el proyecto que propone el señor Ministro Don Mariano Azuela, en la parte que me interesa destacar, dice: "Tampoco puede admitirse como justificación de la exención que estén sujetas las empresas financieras a un estricto control, pues además de que ello no puede llevar a considerar innecesario el control que como objetivo fiscal no contributivo persigue el impuesto al activo, bajo este contexto se podría afirmar que todos los contribuyentes no sólo están sujetos a control fiscal y a diversos tipos de control administrativo de acuerdo con la naturaleza específica de cada empresa, sino que el legislador siempre está en posibilidades de establecer nuevos sistemas de control dentro del marco constitucional, por lo que ello no puede considerarse una situación que diferencie esencialmente, para efectos fiscales contributivos, a las empresas que integran el sector financiero de los demás sujetos pasivos del impuesto."

Aquí sí hay una diferencia, pero se explica en el proyecto del señor Ministro Mariano Azuela, no es de tal entidad que por sí sola justifique la exención del impuesto a las empresas que componen el sistema financiero mexicano; y, en cuanto a la otra finalidad esencial del impuesto que se centra en eficientar el desarrollo, el desempeño, la función de las empresas que son causantes de él, se dice que al gravar todos los activos que están destinados a la producción, hará que quienes son propietarios de estos activos se preocupen realmente por obtener producción superior al monto del gravamen, porque, de lo contrario, el impuesto iría consumiendo su fuente poco a poco, en la medida en que los activos destinados a la producción no produjeran; que la finalidad esencial de una empresa es producir y que este impuesto, por efecto secundario, es un acicate para que los empresarios mejoren su administración, su desempeño y se preocupen por obtener utilidades. ¿Están exentos de este propósito de mejoría las empresas que componen el sistema financiero mexicano? Creo que no, definitivamente no, porque hubo un tiempo en que la banca fue propiedad nacional y ahí se movía y se desempeñaba sin competencia, pero actualmente la banca ha vuelto a manos de particulares y paralelamente hay muchas otras empresas que componen el sistema financiero nacional, como bien nos ilustra el señor Ministro Juan Díaz Romero y, hasta donde yo me doy cuenta, todas estas empresas son competitivas entre sí; por lo tanto, el acicate de eficientar su desempeño también les llega como finalidad extrafiscal del impuesto.

Oí entre las argumentaciones que daba el señor Ministro Díaz Romero, que los bancos, parece ser que los bancos concretamente o todas las empresas

que componen el sistema financiero nacional, tienen un trato diferente en la Ley del Impuesto sobre la Renta, y él se refirió particularmente al artículo 7o.-B, que establece las llamadas ganancias inflacionarias; al artículo 17, fracción X, que obliga a los causantes en general, a acumular como utilidad gravable todas las ganancias inflacionarias; y, después, al 51 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en la que otra vez se hace una exención en favor de estas empresas y se dice que no tienen la obligación de acumular la ganancia inflacionaria a su utilidad gravable. Esta es una exención también que no ha sido examinada hasta donde yo me acuerdo por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación; no conozco una tesis en la que se diga que esa exención es correcta y que ese trato diferencial hacia empresas que componen el Sistema Financiero Nacional sea acorde precisamente con lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

Tal vez en el análisis de estos preceptos pudiera llegarse a una situación similar a la que nos propone el señor Ministro Azuela en el proyecto que ahora discutimos. Yo también he estado tambaleante en el criterio y en la decisión que justifique la emisión de mi voto; sin embargo, ya ha llegado el momento de externalarlo formalmente en esta sesión por las razones que acabo de indicar y me manifiesto, como lo haré en su momento, en favor del proyecto que nos propone el señor Ministro Azuela Güitrón.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Silva Meza.

SEÑOR MINISTRO SILVA MEZA: Gracias señor Presidente. Simplemente para no quedarme con una idea en la cabeza; no es para aportar nada nuevo, sino nada más resaltar un ingrediente que hasta ahora parece que se ha mencionado tímidamente y que para mí es mucho muy importante.

En las exenciones del cumplimiento de cualquier obligación, y sobre todo en materia tributaria, debe haber una justificación válida, presente. Como se dice en alguna parte del proyecto, debe haber alguna justificación social y en el caso de esta exención, como hemos estado escuchando, se obedece a situaciones de control, de que si estas empresas están suficientemente controladas o bien en la dificultad de medición o de establecimientos de parámetros para cuantificar la base gravable del impuesto; sin embargo, no se alude a justificación social y desde este punto de vista yo recurro al argumento que ya he expresado aquí. El impuesto al activo es un impuesto complementario y de control al impuesto sobre la renta; por tanto, debe tributarse también en este sentido y no hay justificación ni social ni jurídica desde mi punto de vista para la exención.

VOTACION

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Pues estando suficientemente discuti-do el proyecto del señor Ministro Azuela, sírvase tomar la votación con las simplificaciones que él propone introducir al hacer el engrose.

C. SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Sí señor, con mucho gusto.

SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO: A favor del proyecto.

SEÑOR MINISTRO AZUELA GÜITRON: Con el proyecto.

SEÑOR MINISTRO CASTRO Y CASTRO: Con el proyecto modificado.

SEÑOR MINISTRO DIAZ ROMERO: En contra y en el sentido de mi pro-yecto.

SEÑOR MINISTRO GONGORA PIMENTEL: Con el proyecto.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: Con el proyecto.

SEÑOR MINISTRO ROMAN PALACIOS: A favor del proyecto.

SEÑORA MINISTRA SANCHEZ CORDERO: En el sentido del voto del Mi-nistro Díaz Romero y suscribiendo todas y cada una de las consideraciones de su proyecto.

SEÑOR MINISTRO SILVA MEZA: Con el proyecto.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: En favor del proyecto modificado.

C. SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Señor Ministro Presidente Aguinaco Alemán, hay mayoría de ocho votos en favor del proyecto.

DECLARATORIA

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Consecuentemente, se resuelve:

“PRIMERO.- Se confirma la sentencia recurrida.- SEGUNDO.- La Justicia de la Unión ampara y protege a Complementos Alimenticios, Sociedad Anónima, contra las autoridades y por los actos especificados en el primer re-sultando de esta resolución.- Notifíquese.”

SEÑOR MINISTRO DIAZ ROMERO: Señor Presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Díaz Romero.

SEÑOR MINISTRO DIAZ ROMERO: Gracias señor Presidente. Atentamente solicito que una vez que se haga el engrose de esta sentencia, se me turne para que haga un voto particular.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Sí señor, así se hará. Señora Ministra Sánchez Cordero.

SEÑORA MINISTRA SANCHEZ CORDERO: Señor Presidente, quisiera yo suscribir el voto particular del señor Ministro Díaz Romero.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Perfectamente. Señor secretario, sírvase tomar nota para los dos votos particulares.

C. SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Sí señor.



Sentencia

AMPARO EN REVISION No. 749/91. PROMOVIDO POR: COMPAÑIA HARINERA DE LA LAGUNA, SOCIEDAD ANONIMA DE CAPITAL VARIABLE. MINISTRO PONENTE: SERGIO SALVADOR AGUIRRE ANGUIANO. SECRETARIA: ROCIO BALDERAS FERNANDEZ.

México, Distrito Federal. Acuerdo del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación correspondiente al día veintidós de febrero de mil novecientos noventa y seis.

VISTOS; Y,

RESULTANDO:

PRIMERO.- Por escrito presentado el nueve de mayo de mil novecientos ochenta y nueve, Juan de la Cruz Higuera Arias en su calidad de representante de Compañía Harinera de la Laguna, S.A. de C.V., demandó el amparo y la protección de la Justicia de la Unión en contra de las autoridades y por los actos que se precisan a continuación:

“AUTORIDADES RESPONSABLES.- a).- Al H. Congreso de la Unión de los Estados Unidos Mexicanos.- b).- Al C. presidente constitucional de los Estados Unidos Mexicanos.- c).- Al C. secretario de Gobernación.- d).- Al C. director del Diario Oficial de la Federación.- e).- Al C. secretario de Hacienda y Crédito Público.- f).- Al C. jefe de la Oficina Federal de Hacienda número 190 en Torreón, Coahuila.”

“ACTOS RECLAMADOS.- 1.- Del H. Congreso de la Unión: a).- Los actos de discusión, aprobación y expedición del decreto que contiene la Ley que

Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, publicado en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y ocho, concretamente el relativo al capítulo V denominado 'IMPUESTO AL ACTIVO DE LAS EMPRESAS' y que se contiene en el artículo décimo de este ordenamiento bajo el título 'LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO DE LAS EMPRESAS'.- b).- Los actos de discusión, aprobación y expedición de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de mil novecientos ochenta y nueve, publicada en el Diario Oficial de la Federación el mismo día treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y ocho, específicamente en su artículo primero, fracción I, punto número dos en el que se contempla el establecimiento para su cobro del impuesto al activo de las empresas. 2.- Del C. presidente constitucional de los Estados Unidos Mexicanos: a).- Los actos de aprobación, firma, promulgación y publicación de los Decretos que contienen las Leyes fiscales citadas en los incisos a) y b) del punto que antecede.- b).- La expedición, promulgación y publicación del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, publicado en el Diario Oficial de la Federación el treinta de marzo de mil novecientos ochenta y nueve.- 3.- Del C. secretario de Gobernación, el refrendo constitucional a los actos del presidente de los Estados Unidos Mexicanos a que se refiere el inciso a) del punto anterior.- 4.- Del C. director del Diario Oficial de la Federación, la publicación en ese órgano informativo de los Decretos del Ejecutivo Federal y del Congreso de la Unión a que se refieren los puntos 1 y 2 anteriores, así como del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas mencionado en el inciso b) del punto 2 anterior.- 5.- Del C. secretario de Hacienda y Crédito Público: a).- El encargo directo para la aplicación de los Decretos u ordenamientos cuya inconstitucionalidad se reclama a través de los actos de recaudación, liquidación, cobro y administración del tributo que en ellos se contiene.- b).- El refrendo constitucional del Reglamento expedido por el presidente de la República a que se refiere el inciso b) del punto 2 antes mencionado.- 6.- De la Oficina Federal de Hacienda número 190 de Torreón, Coahuila, los actos de recepción, cobro y recaudación de la declaración HPF-1 de pago provisional del impuesto al activo de las empresas."

La peticionaria de garantías señaló como violados en su perjuicio, los artículos 14, 16 y 31, fracción IV, constitucionales.

La quejosa narró los siguientes antecedentes:

"1.- Mi representada es una sociedad mercantil constituida al amparo de las leyes del país teniendo como objeto principal, entre otros, la fabricación y venta de harina de trigo y de sus subproductos teniendo como su domicilio

legal la ciudad de Torreón, Coahuila. 2.- Con motivo de las actividades que realiza mi representada se ve obligada a adquirir una diversidad de activos y concertar un sinnúmero de pasivos o deudas con diversas empresas e instituciones públicas y privadas. 3.- El día 31 de diciembre de 1988, apareció publicado en el Diario Oficial de la Federación el Decreto de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, en cuyo capítulo V, artículo décimo se establece la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas en cuyo contexto se grava la propiedad de los activos de las sociedades mercantiles residentes en México. Obligándose al pago de la tasa del 2% del valor total de sus activos. 4.- Igualmente, con fecha 30 de marzo de 1989, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, con el propósito de desarrollar el sentido y alcance de los diversos preceptos legales de la ley de la materia. 5.- En virtud de lo anterior, y dado que con la sola entrada en vigor de las leyes y del reglamento que se combaten obligan a la quejosa a acatarlos en el plazo que en ellos se fija y en consecuencia, a pagar la nueva contribución que se establece, irrogando el correspondiente agravio, es procedente la acción constitucional que ahora se intenta. Cabe destacar que la acción constitucional que se intenta está encaminada contra el primer acto de aplicación de los ordenamientos impugnados, o mejor dicho, contra el primer acto de autoaplicación de los mismos, ya que se trata de normas que establecen a cargo de mi representada un tributo a cubrir por parte de los propios contribuyentes. Lo anterior sin perjuicio de que a la fecha de interposición de la presente demanda también se encuentra corriendo el plazo de 30 días siguientes a la fecha de publicación del reglamento que se reclama. Cabe destacar que el primer acto de aplicación de las leyes que se impugnan consistió en el primer pago provisional del impuesto efectuado mediante la presentación de la declaración correspondiente el día 17 de abril del presente año, por lo que hace a la empresa quejosa. Sirven de apoyo a lo anterior los criterios sustentados por nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación y que a continuación se transcriben: 'AMPARO CONTRA LEYES. PARA LOS EFECTOS DE LA PROCEDENCIA DEL JUICIO DEBE TENERSE COMO ACTO DE APLICACION DE LA LEY EL PAGO DEL IMPUESTO RECLAMADO.' (Se transcribe). 'IMPUESTO SOBRE LA RENTA, ARTICULO 24 TRANSITORIO DE LA LEY QUE ESTABLECE, REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 31 DE DICIEMBRE DE 1982. NO SE REQUIERE ACTO DE AUTORIDAD, EN SENTIDO ESTRICTO PARA ATACAR SU INCONSTITUCIONALIDAD.' (Se transcribe). 'LEYES HETEROAPLICATIVAS, AMPARO CONTRA. EL CUMPLIMIENTO DEL QUEJOSO POR IMPERATIVO LEGAL PUEDE SERVIR DE BASE PARA EL COMPUTO DEL TERMINO DE IMPUGNACION.' (Se transcribe). 6.- Toda vez que mi

representada no se encuentra de acuerdo con el contenido de los preceptos que establecen este nuevo impuesto al activo de las empresas por considerarlo totalmente inconstitucional, se solicita que en su contra se otorgue el amparo y protección de la Justicia Federal.”

SEGUNDO.- Por actuación de nueve de mayo de mil novecientos ochenta y nueve, la Juez Primero de Distrito en Torreón, Coahuila, admitió la demanda de amparo en la forma y vía propuestas. Seguido el juicio por sus demás trámites legales, la Juez dictó sentencia el veintinueve de junio de mil novecientos noventa, la cual concluyó con los siguientes puntos resolutivos:

“**PRIMERO.**- Se sobresee en el presente juicio de amparo expediente número 696/989, promovido por COMPAÑIA HARINERA DE LA LAGUNA, S.A. de C.V., contra actos del jefe de la Oficina Federal de Hacienda número 190 de esta ciudad.- **SEGUNDO.**- La Justicia de la Unión ampara y protege a COMPAÑIA HARINERA DE LA LAGUNA, S.A. de C.V., contra actos que reclama del Congreso de la Unión, presidente constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, secretario de Hacienda y Crédito Público, secretario de Gobernación y director del Diario Oficial de la Federación, con residencia en la ciudad de México, Distrito Federal.”

La anterior resolución se basó en las siguientes consideraciones:

“I.- La existencia de los actos que reclama la quejosa ‘COMPAÑIA HARINERA DE LA LAGUNA’, S.A. de C.V., del jefe de la Oficina Federal de Hacienda número 190 con residencia en esta ciudad, no se encuentra acreditada atento a que la referida autoridad al rendir su informe justificado niega la existencia de tales actos sin que esa negativa se haya desvirtuado. En estas condiciones, con fundamento en el artículo 74, fracción IV, de la Ley de Amparo, se sobresee en este juicio.- II.- La existencia de los actos que reclama ‘COMPAÑIA HARINERA DE LA LAGUNA’, S.A. de C.V., del Congreso de la Unión, del presidente constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, del secretario de Hacienda y Crédito Público, del secretario de Gobernación y del director del Diario Oficial de la Federación con residencia en la ciudad de México, Distrito Federal; sí se encuentra acreditada con el contenido del informe justificado de las tres primeras de las antes mencionadas autoridades, y respecto de las dos últimas se presumen ciertos por haber omitido su informe justificado.- La quejosa de referencia, manifiesta en su demanda que los actos que reclama de las antes citadas autoridades, violan en su perjuicio las garantías que consagran los artículos 14, 16 y 31, fracción IV, de la Constitución General de la República y expresa los conceptos de violación que constan en el texto de la referida demanda, y

los cuales se dan aquí por transcritos en obvio de repeticiones.- III.- Antes de entrar al estudio de los conceptos de violación, que expresa la parte quejosa, es pertinente examinar la procedencia del presente juicio de garantías, por ser una cuestión de orden público, de conformidad con el criterio sustentado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en su jurisprudencia número ciento cincuenta y ocho, visible en la página doscientos sesenta y dos del *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación* correspondiente a los años 1917-1975, Octava Parte, en relación con las causales de improcedencia que hacen valer: El Congreso de la Unión, presidente de la República y el secretario de Hacienda y Crédito Público en sus informes justificados, en cuanto que argumentan que la amparista no acreditó su interés jurídico que tiene para promover este juicio de garantías, por no haber demostrado que se encuentra bajo los supuestos de la norma combatida, que la ley impugnada constituye un acto consumado, de manera irreparable contra el cual no procede el amparo.- Son infundadas dichas causales de improcedencia, pues contrario a lo que se argumenta, la quejosa sí demostró que se encuentra bajo los supuestos de la ley combatida, pues aparece acreditado su interés jurídico con las pruebas documentales que acompañó a su demanda, y con las cuales se acreditó que la quejosa es una sociedad mercantil dedicada a actividades empresariales y que cuenta con activos fijos declarados ante la autoridad hacendaria correspondiente, y cuyas documentales tienen valor probatorio pleno, dado que no fueron objetadas, lo que implica su aceptación por las partes en este juicio, de donde se concluye: Que dicha causal de improcedencia resulta inoperante. Igualmente es improcedente la diversa causal invocada, toda vez que es criterio reiterado de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que por actos consumados se entienden aquellos en que es físicamente imposible volver las cosas al estado que tenían antes de la violación, y porque los actos reclamados relativos al procedimiento de formación de ley como son: La promulgación, refrendo, expedición y publicación en su conjunto, son los que otorgan vigencia a la ley reclamada y por tanto, hacen que el ordenamiento respectivo pueda ser aplicado a los casos concretos comprendidos en la hipótesis normativa y son todos ellos los que pueden ser reparados a través del juicio de garantías, pues no pueden quedar subsistentes o insubsistentes aisladamente, pues a pesar de que se encuentran producidos por órganos diferentes, no pueden considerarse consumados irreparablemente, ni improcedente su declaración en el juicio de amparo que se interpone contra una ley, sirviendo de aplicación al respecto el criterio sustentado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su jurisprudencia número 73, visible en la página 152 del *Apéndice* antes indicado, Primera Parte, bajo el rubro de 'LEYES, AMPARO CONTRA LA EXPEDICION, PROMULGACION Y PUBLICACION DE LAS'.- IV.- Habiendo quedado establecido que el presente juicio de garantías no resulta ser im-

procedente, se procede a analizar los conceptos de violación que aduce la parte quejosa, y se concluye: Que son esencialmente fundados, respecto de la falta de equidad del tributo a que se refiere la quejosa en su demanda atento a que no todos los causantes con activo deben contribuir, no obstante que también son sociedades mercantiles y personas físicas que realizan actividades empresariales.- En efecto, el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, también establece el principio de equidad, que se traduce en la igualdad tributaria de todos los sujetos que se encuentren frente al impuesto en la misma condición, con merecimiento de idéntico tratamiento en cuanto a la hipótesis de causación, ingresos gravables, deducciones, plazos de pago, tasas, etcétera, debiendo variar únicamente las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado; la equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.- El artículo 6o. de la Ley impugnada, precisa: 'No pagarán el impuesto al activo de las empresas: I.- Las empresas que componen el sistema financiero.- II.- Las sociedades de inversión y las sociedades cooperativas.- III.- Los contribuyentes menores de bases especiales de tributación.' Si el artículo 1o. de la propia Ley prevé a las sociedades mercantiles, personas físicas que realicen actividades mercantiles y a las asociaciones o sociedades civiles que lleven a cabo actividades mercantiles, así como a otras personas distintas de las mencionadas, que otorguen el uso o goce temporal de bienes que se utilicen en la actividad empresarial, el numeral transcrita es inequitativo, pues excluye de la causación tributaria a personas que también realizan actividades empresariales y que son capaces de contribuir en iguales condiciones que a quienes no existía, por ello se concluye que el citado precepto viola el principio de equidad contemplado por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República y la garantía de legalidad que consagra el artículo 14 de la Carta Magna; y por tales razones es procedente conceder el amparo y la protección de la Justicia de la Unión que se solicita, cuya protección constitucional se hace extensiva por lo que se refiere al Reglamento de la antes referida Ley Tributaria, también impugnado por la amparista."

Inconforme con la anterior resolución el procurador Fiscal de la Federación, en representación del presidente de la República y en ausencia del secretario de Hacienda y Crédito Público, interpuso recurso de revisión.

Por actuación de veintiocho de febrero de mil novecientos noventa y uno, el Juez del conocimiento ordenó enviar los autos a la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

TERCERO.- Por acuerdo de veintiséis de marzo de mil novecientos noventa y uno, el presidente de este alto tribunal desechó por extemporáneo el recurso de revisión interpuesto.

Inconforme con la anterior resolución, el procurador Fiscal de la Federación en representación del Ejecutivo Federal y del secretario de Hacienda y Crédito Público, en su ausencia, interpuso recurso de reclamación.

Por resolución de ocho de agosto de mil novecientos noventa y cinco, el Pleno de este alto tribunal, declaró fundado el recurso de reclamación respecto del presidente de la República, ordenando la devolución de autos a la Presidencia de la Suprema Corte, para que admitiera el recurso interpuesto.

Por pedimento VII-152/95 de trece de septiembre de mil novecientos noventa y cinco, el agente del Ministerio Público Federal adscrito, solicitó la remisión de autos al Tribunal Colegiado del Octavo Circuito en turno, por considerar la existencia de jurisprudencia respecto de los ordenamientos impugnados.

Por acuerdo de veintiocho de agosto de mil novecientos noventa y cinco, el presidente de este alto tribunal admitió el recurso hecho valer en representación del presidente de la República.

Por acuerdo de veintidós de septiembre de mil novecientos noventa y cinco, el referido presidente ordenó turnar los autos al Ministro ponente.

CONSIDERANDO:

PRIMERO.- Este Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer y resolver el presente recurso de revisión, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 107, fracción VIII, inciso a), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 84, fracción I, inciso a), de la Ley de Amparo y 10, fracción II, inciso a), de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, toda vez que se interpone en contra de una sentencia dictada por un Juez de Distrito en la audiencia constitucional de un juicio de amparo en el que se reclama la constitucionalidad de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de mil novecientos ochenta y nueve, la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, así como su Reglamento, subsistiendo en el recurso el problema de constitucionalidad planteado.

SEGUNDO.- El recurso de revisión fue interpuesto el veinte de febrero de mil novecientos noventa y uno, mediante escrito depositado en la oficina

de correos. Esto es, dentro del término de diez días que señala el artículo 86 de la Ley de Amparo, ya que la sentencia recurrida fue notificada al presidente de la República por conducto de la Procuraduría General de la República el siete de febrero de mil novecientos noventa y uno, surtiendo efectos ese mismo día en términos de lo dispuesto por el artículo 34, fracción I, de la Ley de Amparo, empezando a correr el término el ocho de febrero, venciendo el veintiuno de febrero, descontándose como inhábiles los días 9, 10, 16 y 17 del mismo mes por ser sábados y domingos, respectivamente.

El presente recurso fue interpuesto por Roberto Hoyo D'Addona, quien estaba legitimado para ello, en su calidad de representante del presidente de la República, en ausencia del secretario de Hacienda y Crédito Público (fojas 247 del expediente principal).

TERCERO.- La autoridad recurrente en su escrito de agravios, señala lo siguiente:

“**PRIMERO.-** La sentencia impugnada viola en perjuicio de la recurrente los artículos 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 1o. y 6o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas; 5o. del Código Fiscal de la Federación y 77, fracciones I y II, y 192 de la Ley de Amparo. Sostiene el *a quo* que la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, viola el principio de equidad en materia tributaria, por cuanto exceptúa del pago del impuesto a las empresas que componen el sistema financiero; a las sociedades de inversión y las sociedades cooperativas; a los contribuyentes menores y a los contribuyentes de bases especiales de tributación; consideraciones que son infundadas y por lo mismo hacen procedente se revoque la sentencia impugnada como se pasa a demostrar en seguida. La equidad de las contribuciones significa que la Ley tributaria debe dar el mismo tratamiento a los contribuyentes iguales, es decir, que dentro de la misma categoría o grupo de contribuyentes considerada por la ley, no se deben establecer discriminaciones o distinciones a título individual.- La equidad consiste en dar el mismo trato a los iguales, pero diferente a los desiguales. Este criterio lo ha sostenido el Pleno de la H. Suprema Corte de Justicia al resolver: ‘...Es inequitativo el tributo referido, porque cumple con el requisito de equidad de los tributos, que puede enunciarse en el sentido de que no se hallan en la misma obligación quienes se encuentran en situaciones jurídicas diferentes...’.- Informe del presidente de la Suprema Corte de Justicia al terminar el año de 1970, Pleno, páginas 293 y 294.- Lo anterior es de extrema importancia porque igualdad es un concepto de fondo que mira a las características o condiciones de los contribuyentes del impuesto, es decir, es un requisito que debe cumplir cada contribución, sin que conforme al

mismo sean comparables los contribuyentes que pertenezcan a diversas categorías jurídicas, siempre que éstas sean razonables y no se haya establecido para hostilizar a determinados contribuyentes.- Por eso es infundado el argumento en el sentido de que hay un supuesto trato desigual respecto de los contribuyentes señalados en el artículo 6o. de la Ley impugnada ya que los mismos reúnen características diferentes a la generalidad de las empresas que poseen activos y dicha distinción no significa un tratamiento especial en razón de características individuales.- Como puede apreciarse se trata de categorías identificadas en abstracto, en forma razonable y sin que el régimen relativo haya sido establecido para hostilizar a contribuyentes determinados.- El Pleno de la Suprema Corte de Justicia ha resuelto al respecto: '...la equidad permite al poder público tomar en consideración ... las posibilidades económicas y sociales de cada causante y de cada grupo de causantes ... pues según la equidad deben tratarse desigualmente las situaciones desiguales, lo que es muy útil y conveniente en un país como el nuestro en que existen diferencias económicas muy notables entre los diferentes sectores y clases socioeconómicas...' - Informe rendido por el presidente de la Suprema Corte de Justicia al terminar el año de 1971. Primera Parte, Pleno, página 263.- Debe prevenirse contra el sofisma de considerar que por el hecho de ser contribuyentes del mismo impuesto todos son iguales, pues ello conduciría a la inequidad derivada de ignorar las desigualdades propias de las diversas actividades, ingresos o circunstancias de los contribuyentes.- De lo anterior se desprende que habría una inequidad, si dentro de la misma categoría o grupo de contribuyentes se establecen diferencias a título particular, de manera que hubieran cargas fiscales o excepciones sólo para algunos, y no para los demás en las mismas circunstancias, lo cual no ocurre cuando se distingue a los contribuyentes con características propias fijadas de manera general, abstracta y permanente diferentes de las de otros.- En el caso que nos ocupa, el artículo 6o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas es constitucional porque respeta la garantía de equidad, dando trato diferente a sujetos objetivamente considerados que se encuentran en situación jurídica diferente a los otros contribuyentes.- Se agravia a la recurrente, además, al aplicar por analogía la tesis que el Juez *a quo* transcribe en su sentencia, en primer lugar porque no es válida tal aplicación analógica y porque resulta inaplicable al caso que nos ocupa.- No procede aplicar por analogía dicha tesis pues de esa manera se viola lo dispuesto por los artículos 5o. del Código Fiscal de la Federación que lo impide en materia fiscal, así como 192 de la Ley de Amparo al no observar la jurisprudencia legible en la página 194 del volumen común al Pleno y a las Salas, Octava Parte, que a continuación se transcribe y que establece el principio de que las disposiciones especiales son derogatorias de las reglas generales que las contradicen y que las leyes de excepción no

pueden aplicarse por analogía a caso alguno no comprendido en ellas: 'DISPOSICIONES ESPECIALES.- Es bien sabido en derecho que las disposiciones especiales, como casos de excepción, son derogatorias de las reglas generales que contradicen.' Tesis relacionadas: 'LEYES DE EXCEPCION.- Las leyes que establecen excepciones a las reglas generales, no son aplicables a caso alguno que no esté expresamente especificado en las mismas leyes.' 'LEYES DE EXCEPCION.- Las leyes que establecen excepciones, son de estricta interpretación, y, por tanto, no pueden aplicarse por analogía, a caso alguno no comprendido en ellas.' Por otra parte, la citada tesis no es aplicable al caso puesto que no se encuentra referida a la aplicación de una cuota adicional sobre los ingresos de una misma persona que excedieran a un determinado nivel; caso totalmente diferente al planteado en el presente juicio, en el que se establece una exención en favor de diversas categorías de personas por sus circunstancias objetivas diversas a las de los demás obligados.- En cambio cabe hacer notar que es criterio constante de la Suprema Corte de Justicia de la Federación que la equidad en materia de exenciones impositivas se cumple cuando el legislador lo establece para personas que están en situación jurídica o económica diferente de aquéllos a los que el legislador efectivamente llama a contribuir. Así lo ha sostenido en reciente tesis que aparece con el número 45 del Informe de su presidente al terminar el año de 1986, visible en el tomo relativo al Pleno, fojas 688, que en su parte conducente dice: 'IMPUESTO SOBRE LA RENTA. EL ARTICULO 32 TRANSITORIO DE LA LEY QUE ESTABLECE, REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES, PUBLICADAS EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 31 DE DICIEMBRE DE 1982, ES CONSTITUCIONAL. (IMPUESTO AL CONSUMO DE ENERGIA ELECTRICA).- ... En cuanto a que el precepto citado no reúne los principios de equidad y proporcionalidad que establece el artículo 31, fracción IV, constitucional porque establece una salvedad para el pago de impuestos por los consumidores hasta de cincuenta kilowatts hora, también es infundado. En efecto, la proporcionalidad consiste en que los gravámenes se fijen de acuerdo con la capacidad económica (o 'contributiva') de cada sujeto pasivo para que así las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cuantitativamente superior a las de medianos y reducidos recursos. La equidad implica el que se encuentren obligados a sufragar un determinado tributo los que se hallen dentro de una misma situación establecida por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación tributaria los que están en situación jurídica o económica diferente, o sea, tratar a los iguales de manera igual y en forma desigual a los desiguales. En consecuencia, como en el precepto impugnado se exceptúa del pago del impuesto por consumo de energía eléctrica al servicio prestado a los usuarios domésticos con un consumo mensual hasta de cincuenta

kilowatts-hora, resulta que dicho precepto sí toma en cuenta la situación económica de los contribuyentes finales del impuesto y trata igual a los que se encuentran en una misma situación como son los consumidores domésticos hasta de cincuenta kilowatts-hora.- Pues no se puede hablar de que exista una misma situación entre los contribuyentes que consumen más de esa cantidad y los que consumen menos'.- A.R. 5743/83. Hotel Playa Paraíso, S.A., 11 de febrero de 1986. Unanimidad de 18 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.- En el caso que nos ocupa, el legislador ha dado cumplimiento a tal criterio jurisprudencial. En efecto, debe tomarse en cuenta que las categorías a los que se ha exonerado atienden a razones o causas que justifican esta medida, precisamente con objeto de hacer más equitativa la aplicación del gravamen.- Así tenemos que las instituciones que forman el sistema financiero han sido excluidas del impuesto para evitar que el gravamen se duplique sobre los mismos recursos, pues se trata de intermediarios financieros que operan con recursos ajenos formalmente, ya que constituyen activos de sus titulares, pero propios en el sentido estrictamente jurídico, a través de operaciones o de documentos, circunstancia que impide jurídicamente y administrativamente la estricta diferenciación de dichos activos.- Se han excluido también a las sociedades cooperativas de producción y a las sociedades de inversión, porque siendo sociedades mercantiles, las mismas no causan el impuesto sobre la renta a las actividades empresariales por estar comprendidas en el régimen de las personas morales con fines no lucrativos. De incluirlas resultaría que las mismas no tendrían impuesto sobre la renta contra el cual acreditar el impuesto al activo de las empresas que hubieren pagado, por ello, para guardar congruencia y mantener la equidad fiscal se les ha excluido. El imponer la carga tributaria a una parte, sin que exista causa objetiva de la exención, contraviene el artículo 31, fracción IV, constitucional.- Así también se ha exceptuado del impuesto a los contribuyentes menores y los que pagan el impuesto sobre la renta en bases especiales de tributación, dado que este último impuesto se paga en forma distinta al del régimen general, esto es mediante el pago de cuotas fijas predeterminadas por la autoridad en el caso de los primeros y, tratándose de los segundos, mediante regímenes especiales en la determinación del impuesto, circunstancias que impiden la aplicación del sistema establecido por la ley impugnada por el quejoso.- La tesis sustentada en la sentencia recurrida es equivocada por partir del sofisma de que la equidad impositiva se da cuando la ley grava con el mismo impuesto a todos los contribuyentes, sin excepciones; sofisma que se comprueba en los efectos que pretende producir, esto es, que la circunstancia de que algunos sujetos, por sus características propias se encuentren exceptuados del gravamen, originara que todos aquellos a los que el legislador llama a contribuir; que todos aquellos que son los auténticos destinatarios de la

contribución, no pagarán tampoco el impuesto.- Debe hacerse notar que esta conclusión significa materialmente impedir al legislador el establecimiento de exenciones en los impuestos; impedir una facultad que conforme a nuestra Constitución tiene dicho legislador para conceder esas exenciones a condición de que sean generales, abstractas y permanentes a fin de lograr una distribución equitativa de la contribución para financiar el presupuesto general de gastos del Estado.- SEGUNDO.- Violación a los artículos 28 constitucional, 13 de la Ley Orgánica del Artículo 28 Constitucional (sic) en Materia de Monopolios; 6o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas; 77, fracciones I y II, 192 de la Ley de Amparo; inobservancia de las jurisprudencias 52 y 56 del Pleno de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación; visibles en la página 104 y 137 de la Primera Parte del último *Apéndice del Semanario Judicial de la Federación*.- El *a quo* considera en su sentencia que es inconstitucional el impuesto al activo de las empresas porque a su juicio todo impuesto debe gravar, sin excepciones a todos los individuos que realicen el supuesto que lo causa. El imponer la carga tributaria a una parte, sin que exista causa objetiva de la exención contraviene el artículo 31, fracción IV, constitucional.- Esta conceptuación constitucional de los impuestos causa agravio a las autoridades responsables porque no es éste el alcance que la Constitución asigna a las exenciones impositivas.- Interpretando armónicamente los dispositivos enunciados, se llega a la conclusión de que una ley impositiva, se apega a la Constitución, cuando la exención de impuestos es concedida, tomando en consideración situaciones objetivas de diversas categorías de contribuyentes. Esto es, que la exención se otorgue de manera general y abstracta, sin beneficiar a determinada o determinadas personas, sino, a todos aquéllos que se ubiquen por su actividad, en los supuestos de la exención.- El artículo 28 constitucional únicamente prohíbe las exenciones cuando se otorgan como privilegio a título particular a un individuo o individuos, pero de ninguna manera cuando dichas exenciones se establecen por el legislador en condiciones de generalidad, considerando la circunstancia diferente en que se encuentren ciertas categorías de obligados que los hacen distintos de los demás contribuyentes del mismo gravamen como ocurre en el caso que nos ocupa.- El artículo 6o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas no exenta del pago del tributo a sujetos individualmente considerados, sino que por el contrario, hace a todos los contribuyentes que coincidan con los supuestos jurídicos previstos en la misma.- La exención que concede el artículo 6o. de la ley cuestionada se otorga de manera general y abstracta luego, no es violatoria de la Constitución, por lo que procede se revoque la sentencia recurrida.- Es aplicable la jurisprudencia 56 publicada en la página 137, Primera Parte, Pleno, del *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación* 1917-1975, publicada bajo el rubro de: 'IMPUESTOS, EXENCION DE. ES

CONSTITUCIONAL CUANDO SE ESTABLECEN CONSIDERANDO LA SITUACION OBJETIVA DE LAS PERSONAS EXENTAS. (DECRETO NUMERO 200 DEL ESTADO DE SINALOA).- Es constitucional la exención de impuestos cuando se establece considerando la situación objetiva de las personas exentas (no así cuando la exención se hace en atención a las características individuales de las personas, estimándose sus características personalísimas), en atención a la situación jurídica abstracta prevista en la ley, la cual contempla elementos objetivos para establecer excepciones en el pago de los impuestos. Por tales razones, es constitucional el Decreto número 200 del Estado de Sinaloa, que en el artículo 150 exime del pago del impuesto, entre otras personas, a los agentes consulares extranjeros, a los miembros de delegaciones científicas, a las personas de nacionalidad extranjera, a los empleados públicos federales, del Estado o de los Municipios, que reciban gratificaciones de fin de año. Interpretando en forma sistemática el artículo 28 constitucional y el artículo 13 de su Reglamento, se obtiene la conclusión de que la prohibición contenida en el primero de ellos respecto de la exención de impuestos, debe entenderse en el sentido de que ésta se prohíbe cuando tiende a favorecer intereses de determinada o determinadas personas, y no cuando la exención de impuestos se otorga considerando situaciones objetivas en que se reflejan intereses sociales o económicos en favor de una categoría de sujetos.' Asimismo es aplicable la jurisprudencia 52, visible en la página 104 de la Primera Parte, Pleno, del último *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación* 1917-1985, que se transcribe en el siguiente agravio. TERCERO.- Violación del artículo 13 constitucional por cuanto a que la ley impugnada en el juicio respeta la garantía de generalidad de la ley, en relación con los artículos 25 y 26 de la propia Constitución.- Sostiene el Juez *a quo* que 'el impuesto debe gravar sin excepciones, a todos aquellos individuos o personas morales que tienen como actividad el comercio o la realización de actos comerciales, los cuales podrían definirse para el caso, como aquellos que señala el artículo 75 del Código de Comercio.' La premisa anterior del *a quo* se estima notoriamente infundada y contraria a los criterios definidos de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por lo que procede se revoque la sentencia recurrida y se niegue el amparo y la protección de la Justicia Federal.- La exclusión que el artículo 6o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas hace de ciertas personas a quienes exime del impuesto citado, respeta el principio de generalidad de las leyes establecido por el artículo 13 de nuestra Constitución, dado que no contiene disposiciones aplicables a individuos determinados ni reglas particulares, sino por el contrario dispone la exoneración de manera general, uniforme y objetiva.- Las leyes que carecen de generalidad se conocen como privativas, prohibidas por el citado artículo 13 constitucional y son aquéllas que aplicadas al

caso previsto y determinado de antemano, desaparecen y no se aplican a otros casos análogos, lo que no ocurre dado que la ley impugnada está concebida de tal forma que se aplica a todos aquellos sujetos que la misma ley señala como contribuyentes.- La excepción o exclusión que hace el artículo 60. de la ley que nos ocupa, de los contribuyentes antes mencionados, no es a título particular, sino que se refiere de manera impersonal a toda una categoría de personas en función de la naturaleza de sus actividades.- Por otro lado, el artículo 28 constitucional como antes se ha dicho, sólo prohíbe las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes, de manera que quedan excluidas las que se concedan a título individual, pero no las que, como en el caso, se establecen en forma impersonal, abstracta y permanente.- Este criterio ha sido sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis de jurisprudencia número 55, visible en la página 136 de la Primera Parte, Pleno, del *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación* 1917-1975, que dice: 'IMPUES-TOS, EXENCION DE. ES CONSTITUCIONAL CUANDO SE ESTABLECE CONSIDERANDO LA SITUACION OBJETIVA DE LAS PERSONAS EXEN-TAS.- Interpretando en forma sistemática el artículo 28 constitucional y el artículo 13 de su reglamento, se obtiene la conclusión de que la prohibición contenida en el primero de ellos respecto de la exención de impuestos debe entenderse en el sentido de que ésta se prohíbe cuando tiende a favorecer intereses de determinada o determinadas personas, y no cuando la exen-ción de impuestos se concede considerando situaciones objetivas en que se reflejan intereses sociales o económicos en favor de categorías determi-nadas de sujetos.' Es igualmente aplicable la jurisprudencia número 84 visi-ble en la página 169 de la Primera Parte, Pleno, del último *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación*, que dice: 'LEYES PRIVATIVAS.- Es ca-rácter constante de las leyes que sean de aplicación general y abstracta; es decir, que deben contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobrevi-va a esta aplicación y se aplique sin consideración de especie o de persona a todos los casos idénticos al que previenen, en tanto no sean abrogadas, una ley que carece de esos caracteres, va en contra del principio de igualdad, garantizado por el artículo 13 constitucional, y aún deja de ser una disposición legislativa, en el sentido material, puesto que le falta algo que pertenece a su esencia. Estas leyes pueden considerarse como privativas, tanto las dictadas en el orden civil como en cualquier otro orden, pues el carácter de generalidad se refiere a las leyes de todas las especies, y contra la aplicación de las leyes privativas protege el expresado artículo 13 constitucional. Así como su tesis relacionada que en su parte conducente dice: '...no constitu-yen un fuero personal contrario al principio de igualdad ante la ley, que establezca una excepción en favor de determinada persona, porque dicho

artículo 109 es una disposición legal general y abstracta relativa a todas las instituciones de crédito y organizaciones auxiliares a las que autoriza para que sus acciones que provengan de operaciones directas o de descuentos por crédito a su favor, no se acumulen a los juicios de concurso, quiebra o suspensión de pagos, en atención, no a la persona de cada una de esas instituciones y organizaciones, sino a la naturaleza objetiva de las mismas y a su funcionamiento; es decir, se trata de una excepción real o de causa no prohibidas por el artículo 13 constitucional. La razón o causa de esa excepción estriba en que las instituciones de crédito no se encuentran en las mismas circunstancias que los demás acreedores, los cuales tienen libertad para pactar el tipo de interés y el plazo de vencimiento de sus créditos, así como la libre disposición de sus bienes...’ Las tesis anteriores resultan plenamente aplicables para demostrar lo infundado de la sentencia que se impugna, puesto que en el artículo 6o. de la Ley cuestionada, el legislador ha considerado razones o causas objetivas por las cuales considera las circunstancias distintas de las de los demás contribuyentes a las categorías de obligados a los cuales exonera de pago del impuesto. Dichas razones fueron explicadas ampliamente en el informe rendido por las autoridades señaladas como responsables en este juicio y sin embargo el *a quo* no las tomó en cuenta por lo que causa el agravio que se hace valer.- Así tenemos que las instituciones que forman el sistema financiero han sido excluidas del impuesto para evitar que el gravamen se duplique sobre los mismos recursos, pues se trata de intermediarios que operan con recursos ajenos, que ya constituyen activos de sus titulares.- Se han excluido también a las sociedades cooperativas de producción y a las sociedades de inversión, porque siendo sociedades mercantiles, las mismas no causan el impuesto sobre la renta a las actividades empresariales por estar comprendidas en el régimen de las personas morales con fines no lucrativos. De incluirlas resultaría que las mismas no tendrían impuesto sobre la renta contra el cual acreditar el impuesto al activo de las empresas que hubieren pagado, por ello, para guardar congruencia y mantener la equidad fiscal se les ha excluido.- Así también se ha exceptuado del impuesto a los contribuyentes menores y los que pagan el impuesto sobre la renta en bases especiales de tributación, dado que este último impuesto se paga en forma distinta al del régimen general.- Los criterios anteriores se ajustan a lo dispuesto por los artículos 25 y 26 de la Constitución, que atribuyen al Estado la rectoría de desarrollo nacional mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo de una más justa distribución del ingreso y la riqueza, así como la permanencia y equidad del crecimiento de la economía nacional, supuestos que se encuentran previstos en la parte considerativa de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, publicada el 30 de marzo del año en curso en el Diario Oficial de la Federación, en el que se indica que los preceptos cons-

titucionales antes mencionados, se consideraron por la citada Ley, 'de tal manera que propugna un trato igualitario a las empresas y lograr que aquellas que operen deficitariamente superen esta situación que afecta la economía y las finanzas del país'; de donde resulta que la sentencia impugnada, por este concepto, viola en perjuicio de la recurrente los artículos 25 y 26 de la Constitución, toda vez que al conceder el amparo se impide la observancia de dichos preceptos constitucionales.- CUARTO.- La sentencia que se recurre causa agravios a las autoridades por violación a los artículos 77, fracciones I, II y III y 78 de la Ley de Amparo.- Ciertamente el Juez *A quo*, en la sentencia que se impugna concede el amparo y la protección de la Justicia Federal, respecto del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, sin señalar los motivos y fundamentos que consideró para tal fin.- Al demostrararse con los argumentos expuestos, que la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas es constitucional, siguiendo el razonamiento del C. Juez de Distrito, también lo es el reglamento, porque éste fue expedido para proveer la eficacia de la ley o su exacta aplicación, en el ejercicio de la facultad reglamentaria prevista en el artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, luego, no puede ser violatorio de garantías individuales.- Es aplicable la tesis relacionada con la jurisprudencia número 373, visible en la página 641 del tomo correspondiente a la Segunda Sala del *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación*, 1917-1985, que dice: 'LEYES Y REGLAMENTOS, FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE.- La fundamentación y motivación de las leyes y, por extensión, de los reglamentos, no puede entenderse en los mismos términos que la de otros actos de autoridad, puesto que para que aquéllas se consideren fundadas y motivadas basta que la actuación de la autoridad que expide la ley o reglamento se ajuste a la Constitución respectiva en cuanto a sus facultades y competencia.' Séptima Epoca, Tercera Parte: Vols, 187-192. A.R. 2170/81. José Manuel Cardoso Ramón y otro. Unanimidad de cuatro votos.- Además, es improcedente que se conceda el amparo, conforme al criterio seguido en la sentencia que se reclama, porque no existe una resolución firme que declare inconstitucional la ley que reglamenta.- QUINTO.- A los artículos 73, fracción V, 74, fracción III, 77, fracciones I y II de la Ley de Amparo, porque el Juez no declaró el sobreseimiento del juicio en contra de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1989.- El Juez *a quo* en su único punto resolutivo concede el amparo y la protección de la Justicia Federal por lo que se refiere a la Ley de Ingresos de la Federación, sin tomar en consideración que por dicha ley debió haber sobreseído el juicio por falta de interés jurídico, como era su obligación de conformidad con el último párrafo del artículo 73 de la Ley de Amparo, en atención a que por dicha ley el quejoso carece de interés jurídico para impugnarla, ya que ésta no le causa perjuicio alguno porque la Ley de Ingresos es solamente un catálogo de actividades

que no condiciona la aplicación de las disposiciones impositivas de carácter especial, y por lo tanto no puede causar por sí misma ningún agravio a los derechos fundamentales consagrados por la Constitución y en consecuencia, deberá revocarse la sentencia y dictarse otra en la que se sobreseya el juicio.- Es aplicable al caso la tesis número 81, visible en la página 165 del último *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación* en el tomo correspondiente al Pleno y su tesis relacionada, visible en la misma página y en la siguiente del volumen ya citado y que textualmente expresa: 'LEYES DE INGRESOS.- Aun cuando las leyes de ingresos, tanto de la Federación (artículo 65, fracción II, de la Ley Suprema), como de los Estados y Municipios, deben ser aprobadas anualmente por el Congreso de la Unión o las Legislaturas Locales correspondientes, esto no significa que las contribuciones establecidas en las leyes fiscales tengan vigencia anual, ya que las leyes de ingresos no constituyen sino un catálogo de gravámenes tributarios que condicionan la aplicación de las referidas disposiciones impositivas de carácter especial, pero que no renuevan la vigencia de estas últimas, que deben estimarse en vigor desde su promulgación, en forma ininterrumpida, hasta que son derogadas.' LEYES DE INGRESOS. NO ES NECESARIO IMPUGNARLAS PARA RECLAMAR LAS LEYES TRIBUTARIAS ESPECIALES.- Si la Ley de Ingresos del Departamento del Distrito Federal, solamente constituye un catálogo de impuestos y no determina la vigencia de las disposiciones tributarias especiales, resulta evidente que la circunstancia de la empresa quejosa no impugnará dicha Ley de Ingresos, no determina el consentimiento del tributo que se reclama, ni tampoco puede considerarse el precepto reclamado como una consecuencia de la Ley de Ingresos de que se trata, ya que según se ha visto, el mismo precepto deriva su vigencia de la multicitada Ley de Ingresos, por todo lo cual no existe causa de improcedencia, ni resulta aplicable la jurisprudencia publicada con el número 38, página 99 del *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación* de 1955.' SEXTO.- La sentencia recurrida causa a la autoridad el presente agravio, porque viola los artículos 22, fracción I, 73, fracción XII, 74, fracción III, 77, fracciones I y II y 192 de la Ley de Amparo, porque siendo extemporánea la presentación de la demanda, no se sobreseyó el juicio.- Se actualiza la causal de improcedencia invocada, en razón de que el término para impugnar la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, es de 30 días, conforme lo establece el artículo 22, fracción I, de la Ley de Amparo, cuando se reclama como AUTOAPLICATIVA, por lo expuesto el plazo para impugnar dicha Ley, feneció el día 10 de febrero del presente año, y la parte quejosa interpuso su demanda de garantías, hasta el día 9 de mayo de 1989, según lo señala expresamente el Juez a quo, en la sentencia que se reclama, en el resultando primero a fojas uno.- Ahora bien, suponiendo sin conceder que hubiera impugnado el primer acto

de aplicación de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, conforme al artículo 21 de la Ley de Amparo, en este caso el quejoso debió exhibir como prueba del acto, la copia certificada del pago provisional de este impuesto, situación que no quedó dilucidada en la sentencia recurrida.- Por lo antes expresado, se concluye, que aunque no se hizo valer esta causal de improcedencia al rendir el informe justificado, el Juez de Distrito, tuvo la ineludible obligación de examinar la procedencia del juicio de amparo, conforme al último párrafo del artículo 73 de la Ley de Amparo y ante la presencia de un acto consentido, debió sobreseer el juicio.”

CUARTO.- En principio es procedente aclarar que no es materia de la revisión, por no haber sido impugnado por la parte a quien pudiere perjudicar, el sobreseimiento decretado en el primer punto resolutivo de la sentencia recurrida en relación a los actos de aplicación reclamados al jefe de la Oficina Federal de Hacienda número 190, con residencia en Torreón, Coahuila.

QUINTO.- Por razón de método, se analizarán en primer término los planteamientos hechos valer en el quinto y sexto agravios y que se relacionan con la procedencia del juicio de garantías. En el quinto agravio, la autoridad recurrente sostiene que el Juez del conocimiento debió haber sobreseído por lo que toca a la Ley de Ingresos. Lo anterior resulta infundado, en virtud de que como se señala en la propia tesis que invoca la recurrente y contrariamente a lo señalado por ella, condiciona la aplicación de las disposiciones impositivas de carácter especial, de manera tal, que si un impuesto no está previsto en ella por regla general, no podrá ser aplicado a los sujetos pasivos del mismo, como se sostiene en la tesis jurisprudencial 12/91 de la extinta Tercera Sala de este alto tribunal, que textualmente dice:

“LEY DE INGRESOS, SI EL QUEJOSO TIENE INTERES JURIDICO PARA RECLAMAR LA LEY QUE REGULA UN IMPUESTO ESPECIFICO, TAMBIEN LO TIENE PARA IMPUGNAR ESTA.- La Ley de Ingresos constituye un catálogo de gravámenes tributarios que condiciona la aplicación de las referidas disposiciones impositivas de carácter especial, de manera tal que si un impuesto no está previsto en ella, por regla general, no podrá ser aplicado a los sujetos pasivos del mismo. Por tanto, cuando el quejoso ha demostrado su interés jurídico para reclamar la inconstitucionalidad de un impuesto determinado, debe considerarse que también lo tiene para impugnar la Ley de Ingresos respectiva que condiciona su aplicación.”

Por otra parte, de la diversa tesis que se cita en el agravio a estudio en la que se sostiene que no es necesario impugnar la Ley de Ingresos para reclamar las leyes tributarias especiales, no se sigue que debe decretarse

el sobreseimiento respecto de la Ley de Ingresos cuando sí se señale como acto reclamado, razón por la cual tal tesis no apoya la pretensión de la autoridad recurrente.

Por su parte, en el sexto agravio la recurrente señala que la presentación de la demanda se hizo en forma extemporánea, ya que de conformidad con el artículo 22, fracción I, de la Ley de Amparo, si la ley se reclamó como autoaplicativa, el plazo fenece el diez de febrero de mil novecientos ochenta y nueve, y la parte quejosa interpuso la demanda hasta el nueve de mayo. Ahora bien, suponiendo que la hubiera impugnado como heteroaplicativa, la quejosa debió de haber exhibido copia certificada del pago provisional del impuesto impugnado.

Lo anterior resulta infundado, porque contrariamente a lo que sostiene la autoridad recurrente, la quejosa acreditó como primer acto de aplicación del impuesto impugnado, copia certificada del pago del impuesto al activo de las empresas efectuado el diecisiete de abril de mil novecientos ochenta y nueve, foja veintinueve del expediente principal, por lo que al haberla presentado el nueve de mayo del mismo año, se encontraba dentro del plazo a que se refiere el artículo 22 de la Ley de Amparo.

En virtud de que los agravios relativos a la improcedencia del presente juicio resultaron infundados, y que no se advierte causal alguna que conduzca a sobreseer en el juicio cuya sentencia es objeto de la presente revisión, resulta procedente analizar los agravios de fondo, vertidos por la recurrente.

SEXTO.- El primer, segundo y tercer agravios planteados por la autoridad recurrente se estudian conjuntamente por su íntima vinculación, en virtud de que los tres están dirigidos a combatir la determinación de la sentencia recurrida relativa a la inequidad de las exenciones establecidas en el artículo 60. de la Ley del Impuesto al Activo reclamada. Este Tribunal Pleno estima que son infundados los anteriores agravios.

Para analizar el problema relativo a la equidad en el tributo de que se trata y, específicamente, en cuanto se establece la exención de su pago a las empresas que integran el sistema financiero mexicano prevista en la fracción I del artículo 60., importa considerar las tesis jurisprudenciales publicadas con los números ochenta y ocho, ochenta y dos, y ochenta y tres de la compilación de mil novecientos ochenta y ocho, que dicen:

"IMPUESTOS. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.- El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionali-

dad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. 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. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.”

“IMPUESTOS, EXENCION DE. ES CONSTITUCIONAL CUANDO SE ESTABLECE CONSIDERANDO LA SITUACION OBJETIVA DE LAS PERSONAS EXENTAS.- Interpretando en forma sistemática el artículo 28 constitucional y el artículo 13 de su reglamento, se obtiene la conclusión de que la prohibición contenida en el primero de ellos respecto de la exención de impuestos debe entenderse en el sentido de que ésta se prohíbe cuando tiende a favorecer intereses de determinada o determinadas personas, y no cuando la exención de impuestos se concede considerando situaciones objetivas en que se reflejan intereses sociales o económicos en favor de categorías determinadas de sujetos.”

“IMPUESTOS, EXENCION DE. ES CONSTITUCIONAL CUANDO SE ESTABLECE CONSIDERANDO LA SITUACION OBJETIVA DE LAS PERSO-

NAS EXENTAS. (DECRETO NUMERO 200 DEL ESTADO DE SINALOA).- Es constitucional la exención de impuestos cuando se establece considerando la situación objetiva de las personas exentas (no así cuando la exención se hace en atención a las características individuales de las personas, estimándose sus características personalísimas), en atención a la situación jurídica abstracta prevista en la ley, la cual contempla elementos objetivos para establecer excepciones en el pago de los impuestos. Por tales razones, es constitucional el Decreto número 200 del Estado de Sinaloa, que en el artículo 150 exime del pago del impuesto, entre otras personas, a los agentes consulares extranjeros, a los miembros de las delegaciones científicas, a las personas de nacionalidad extranjera, a los empleados públicos federales, del Estado o de los Municipios, que reciban gratificaciones de fin de año. Interpretando en forma sistemática el artículo 28 constitucional y el artículo 13 de su reglamento, se obtiene la conclusión de que la prohibición contenida en el primero de ellos respecto de la exención de impuestos, debe entenderse en el sentido de que ésta se prohíbe cuando tiende a favorecer intereses de determinada o determinadas personas, y no cuando la exención de impuestos se otorga considerando situaciones objetivas en que se reflejan intereses sociales o económicos en favor de una categoría de sujetos."

La primera de estas tesis, en la parte que ahora interesa, recoge el principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, constitucional, por el cual se exige a las leyes de este género conceder un trato igual a las personas colocadas en la misma situación y uno diferente a quienes se encuentren en situaciones diversas.

Las dos tesis restantes interpretan el artículo 28 constitucional, que prohíbe establecer exenciones para favorecer los intereses de una o más personas determinadas y autoriza las que se fijen considerando situaciones objetivas que reflejen intereses sociales o económicos de ciertas categorías de contribuyentes.

La aplicación conjunta de estos dos principios, uno el de equidad del artículo 31 de la Constitución y otro el de prohibición de exenciones a título particular del artículo 28 de la misma, lleva a considerar que las exenciones de impuestos, para resultar constitucionales, deben no sólo observar los requisitos de generalidad y abstracción de que antes se ha hablado, sino también conservar el esquema de igualdad de las cargas tributarias sobre los particulares.

Para satisfacer esta última exigencia es preciso advertir que, como bien señala la autoridad responsable, es esencial a la ley tributaria el estable-

cimiento de clasificaciones y de categorías de sujetos para establecer quiénes deben sufrir la carga del tributo, distinguiéndolas de las demás que conforman el universo total de personas que pueden ser destinatarias de sus normas; no se puede gravar de igual manera a todos los habitantes del país, sin distinción de edad, actividad, condiciones económicas, situación social, etcétera, pues ello conduciría a un estado de injusticia.

Corresponde pues al legislador determinar la categoría de sujetos que serán contribuyentes de cierto gravamen, normalmente por razón de su posición frente al objeto gravado o su conexión con él y, en su caso, determinar las subcategorías, dentro de aquellas que por sus características, requieren tratamientos específicos en cuanto a reglas de causación, forma y tiempo de pago, deducción, determinación de la base e, incluso, situaciones objetivas de indiscutible beneficio o justificación social, que pudieran traducirse en exenciones, es decir, en un privilegio excepcional en que puede colocarse a un sujeto de la contribución, que por esos motivos lo distinguen esencialmente desde el punto de vista fiscal, del resto de los contribuyentes, liberándolo del pago del tributo.

Por ello, el establecimiento de estas categorías y subcategorías de contribuyentes que, como bien lo dice la jurisprudencia, debe hacerse con criterios objetivos sin el propósito de favorecer a determinadas personas, no puede realizarse libremente por el legislador, sino de modo tal que no quemebrante el principio de equidad, es decir, que no lo haga con fines discriminatorios ni caprichosos.

La discriminación por motivo de raza, religión o sexo no es motivo de este examen. La distinción basada en la arbitrariedad del legislador es lo que para el caso importa analizar.

Resulta claro que no cualquier criterio, sino sólo aquellos que apoyados en circunstancias objetivas que justifiquen por alguna causa razonable el motivo de la diversidad de trato, pueden servir al legislador para crear categorías y subcategorías de contribuyentes, y también es claro que no cualquier criterio puede invocarse en todo gravamen. Asimismo, para que la diferencia de trato entre los sujetos del tributo pueda traducirse en la exención en el pago, deben presentarse situaciones de notorio beneficio o justificación social, de acuerdo con el orden constitucional.

A propósito de dicho tema, este alto tribunal ha establecido, al analizar algunos elementos de los tributos, que tratándose de derechos causados por la expedición de certificados por homologación no cabe atender a los ingresos

o riqueza acumulada de los contribuyentes; o que en el caso de impuesto predial agrícola, no debe atenderse al volumen de la producción. Estos criterios pueden consultarse en las tesis publicadas en la *Gaceta* número sesenta y tres del citado *Semanario*, página veinticinco; y el Tomo VIII, del mismo órgano de difusión, correspondiente al mes de septiembre de mil novecientos noventa y uno, página seis, que dicen:

“DERECHOS POR EXPEDICION DE CERTIFICADOS DE HOMOLOGACION. LEY FEDERAL DE DERECHOS REFORMADA EL 28 DE DICIEMBRE DE 1989. INCONSTITUCIONALIDAD DE SU ARTICULO 138, FRACCION II, INCISO F).- La tarifa que establece el artículo 138, fracción II, inciso f), de la Ley Federal de Derechos, publicada en el Diario Oficial de la Federación de veintiocho de diciembre de mil novecientos ochenta y nueve, para el cobro de derechos por expedición de certificados de homologación o registro clase ‘B’, para equipos, aparatos, dispositivos y accesorios de telecomunicación, no es proporcional puesto que no atiende al costo del servicio administrativo prestado por el Estado, sino al costo de equipo por homologar o registrar. El servicio que presta la administración es el mismo para todos aquellos que lo soliciten, el cual se reduce únicamente a la expedición del certificado. La desproporcionalidad en el pago de este derecho se advierte por el hecho de que se paga una cantidad distinta, dependiendo de la cuantía del equipo por registrar, no obstante que el servicio prestado es el mismo. Por tanto, el precepto reclamado viola el principio de proporcionalidad establecido en el artículo 31, fracción IV, constitucional, en virtud de que para cuantificar el monto de este derecho toma en cuenta un elemento extraño al costo del servicio prestado.”

“PREDIAL, IMPUESTO SOBRE PREDIOS RUSTICOS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE PRODUCCION, INCONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY QUE LO ESTABLECE, EN EL MUNICIPIO DE ESCUINAPA, SINALOA.- Los artículos 26, fracción II, inciso c) y e), fracción IV, 27, fracción II, inciso a), 28, fracción II, 29 y 99 único del Título Sexto del de la Ley de Ingresos del Municipio de Escuinapa, Sinaloa, para el año de mil novecientos ochenta y nueve, reformados por el Decreto 724, que lo establecen, contravienen los principios de proporcionalidad y equidad establecidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, porque establecen como base del mismo un porcentaje sobre el valor total de la producción anual comercializada tomando como referencia el precio medio rural por tonelada, pues dicho gravamen tiene como objeto la propiedad o posesión de inmuebles, por lo que, el monto de la base gravable, independientemente del sistema técnico que rija para calcularlo, debe determinarse tomando en cuenta la extensión de los inmuebles, su ubicación y otros factores análogos, de manera que esa

base guarde relación de congruencia directa con el objeto del impuesto, y no con elementos accidentales ajenos como lo son el volumen de producción, el valor comercializado en la zona de los productos del inmueble, e incluso las posibilidades de comercialización. De ahí que no se respete el principio de proporcionalidad por este gravamen predial, pues no hay relación congruente entre la capacidad tributaria demostrada al ser propietario o poseedor del predio de que se trate y el valor comercial medio por tonelada de los productos del mismo. Por otra parte, al establecerse como único sistema para determinar el impuesto a pagar, el relativo al precio medio de comercialización de los productos del inmueble, se vulnera el principio de equidad, ya que, se propicia que los poseedores o propietarios de inmuebles rústicos que no estén en producción no tengan que pagar el tributo, por ausencia de base gravable, cuando todos se encuentran en iguales condiciones desde el punto de vista predial, pues todos incurren en la hipótesis generadora del impuesto, consistente precisamente en ser propietarios o poseedores de los inmuebles respectivos, no asistiendo razón para que unos sí cubran el gravamen y otros no."

De lo expuesto se sigue que la justicia en la imposición, desde el punto de vista de la equidad, no se alcanza por el solo hecho de que el legislador configure categorías y subcategorías de contribuyentes de manera abstracta y conforme a criterios objetivos (lo que significaría tanto como decir que son desiguales todos aquellos que se distingan entre sí por cualquier motivo elegido por el autor de la regla), sino que es necesario que tales criterios sean relevantes y tengan significación frente al objeto y fin de la ley tributaria.

Si una norma establece un gravamen sobre cierto objeto y considera como sujetos del mismo a quienes se encuentren en una posición calificada respecto de dicho objeto, es necesario concluir que dicha norma, para distinguir a cierta categoría de ellos de los demás obligados debe atender a circunstancias sociales, económicas y jurídicas que hagan variar precisamente dicha posición, a grado tal que para ellos se justifique un tratamiento fiscal diverso, especialmente cuando la naturaleza de la distinción es de tal relieve, en cuanto a la naturaleza del tributo, así como respecto de los fines fiscales, contributivos y de control, así como extrafiscales, que resulta notorio y plenamente justificable que mientras a unos se les exija el pago, a otros se les exente del mismo. Lo anterior significa que para que una exención se halle arreglada al principio de equidad tributaria, es preciso que esté fundada en circunstancias objetivas que sean determinantes de la situación que guardan los sujetos favorecidos con ella frente al objeto gravado y a las finalidades perseguidas por dicho gravamen.

Para examinar a la luz de estas consideraciones el presente asunto, conviene transcribir los artículos 1o., 6o., 9o. y 10 de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, publicada en el Diario Oficial de la Federación del treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y ocho, que a la letra dicen:

“ARTICULO 1o. Las sociedades mercantiles y las personas físicas que realicen actividades empresariales residentes en México, están obligadas al pago del impuesto al activo de las empresas, por su activo, cualquiera que sea su ubicación. Las residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, están obligadas al pago del impuesto por el activo atribuible a dicho establecimiento. Las personas, distintas a las señaladas en este párrafo, que otorguen el uso o goce temporal de bienes que se utilicen en la actividad empresarial de otro contribuyente de los mencionados en dicho párrafo, están obligadas al pago del impuesto, únicamente por esos bienes. También estarán obligadas al pago del impuesto establecido en esta Ley, las asociaciones o sociedades civiles que lleven a cabo actividades mercantiles.”

“ARTICULO 6o. No pagarán el impuesto al activo de las empresas: I. Las empresas que componen el sistema financiero. II. Las sociedades de inversión y las sociedades cooperativas. III. Los contribuyentes menores. IV. Los contribuyentes de bases especiales de tributación. No se pagará el impuesto por el período preoperativo, ni por los ejercicios de inicio de actividades, el subsiguiente y el de liquidación. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a los ejercicios posteriores a fusión, transformación de sociedades o traspaso de negociaciones.”

“ARTICULO 9o. Los contribuyentes de este impuesto podrán acreditar una cantidad equivalente al efectivamente pagado contra las cantidades a que estén obligados en el impuesto sobre la renta, correspondiente a sus actividades empresariales, siempre que se trate del mismo ejercicio y de los tres ejercicios siguientes. El acreditamiento a que se refiere el párrafo anterior se podrá efectuar contra los pagos provisionales. Cuando en la declaración de pago provisional el contribuyente no pueda acreditar la totalidad del impuesto pagado, el remanente, podrá acreditarlo contra los siguientes pagos provisionales o contra la cantidad que tuviera que pagar en la declaración del ejercicio. Si en la declaración del ejercicio, el contribuyente tuviera excedente acreditable, lo podrá acreditar en declaraciones posteriores. Si el excedente no se agotara se actualizará multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el último mes del ejercicio en que se determinó dicho excedente acreditable hasta el último mes del ejercicio en que se pudo acreditar. Cuando el contribuyente no efec-

túe el acreditamiento en un ejercicio, pudiéndolo haber hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores hasta por la cantidad en que pudo haberlo efectuado. El derecho al acreditamiento previsto en este artículo, es personal del contribuyente y no podrá ser transmitido ni como consecuencia de fusión. En ningún caso dicho acreditamiento dará lugar a devolución. El acreditamiento no se podrá efectuar contra el impuesto retenido que deba enterar el contribuyente. El factor de actualización será el previsto en la fracción II del artículo 7o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta.”

“ARTICULO 10. Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente, acciones, sistema financiero, monto original de la inversión, activo fijo y gastos y cargos diferidos los que la Ley del Impuesto sobre la Renta define o considera como tales.”

De lo dispuesto en estas normas, pueden extraerse las siguientes premisas:

I. Son sujetos del impuesto al activo de las empresas:

1. Las sociedades mercantiles y las personas físicas que realicen actividades empresariales residentes en México y tengan activos;
2. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país y tengan activos atribuibles a dicho establecimiento;
3. Las personas distintas de las anteriores, que otorguen el uso o goce temporal de bienes que se usen en la actividad empresarial de los sujetos descritos en los incisos anteriores; y,
4. Las asociaciones o sociedades civiles que lleven a cabo actividades mercantiles y tengan activos.

II. Para efectos de lo anterior, se entiende por sistema financiero y activo fijo lo que la Ley del Impuesto sobre la Renta entiende por tales.

III. Los contribuyentes de este gravamen tienen el derecho de acreditar la cantidad efectivamente pagada por su concepto en contra de las cantidades a que estén obligados en el impuesto sobre la renta correspondiente a sus actividades empresariales, en las condiciones y modalidades que para tal efecto se establecen.

IV. Se exenta del pago de este tributo a las empresas que componen el sistema financiero, las sociedades de inversión y las sociedades cooperati-

vas, los contribuyentes menores y los contribuyentes de bases especiales de tributación.

De lo hasta aquí dicho sobre el gravamen reclamado se llega a la conclusión de que el autor de la Ley reclamada determinó cuatro categorías de sujetos causantes del impuesto, la primera de ellas relativa a las personas físicas y morales que realicen actividades empresariales y tengan activos, y que dentro de ellas distinguió diversas subcategorías a las que exentó del pago del impuesto.

Para precisar si de acuerdo con las reflexiones precedentes esta exención quebranta o no el principio de equidad tributaria, es preciso conocer la naturaleza y fines del impuesto reclamado.

Desde épocas antiguas se ha entendido que los tributos tienen un fin recaudatorio, por cuanto sirven para obtener los ingresos que son necesarios al Estado en la consecución de sus cometidos; sin embargo, desde la tercera década de este siglo, como consecuencia de los efectos devastadores de la primera gran guerra mundial, se les ha concebido como instrumentos eficaces en la función estatal de regulación económica y conformación de las sociedades modernas, al grado tal de que en algunas legislaciones, sobre todo europeas, se ha admitido la creación de tributos cuyos fines no son recaudatorios, sino de orden preponderantemente extrafiscal.

En nuestro régimen jurídico, el artículo 31, fracción IV, constitucional, al establecer con toda claridad que los gobernados deben contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estados, Municipios o del Distrito Federal, impide disociar por completo a los tributos del fin recaudatorio; pero, si se interpreta su texto en relación con lo dispuesto en los artículos 25 y 28 de la misma Carta Fundamental, cabe reconocer que las contribuciones, al lado de dicho fin, pueden perseguir finalidades de orden económico y social.

Los artículos en cita disponen en lo conducente:

“ARTICULO 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.”

“ARTICULO 25. Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral, que fortalezca la soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante el fomento del crecimiento

económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución.- El Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga esta Constitución.- ...Bajo criterios de equidad social y productividad se apoyará e impulsará a las empresas de los sectores social y privado de la economía, sujetándolos a las modalidades que dicte el interés público y al uso, en beneficio general, de los recursos productivos, cuidando su conservación y el medio ambiente.- La ley establecerá los mecanismos que faciliten la organización y la expansión de la actividad económica del sector social: de los ejidos, organizaciones de trabajadores, cooperativas, comunidades, empresas que pertenezcan mayoritaria o exclusivamente a los trabajadores y, en general, de todas las formas de organización social para la producción, distribución y consumo de bienes y servicios socialmente necesarios. - La ley alentará y protegerá la actividad económica que realicen los particulares y proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico nacional, en los términos que establece esta Constitución.”

“ARTICULO 28... El Estado, sujetándose a las leyes, podrá en caso de interés general, conceder la prestación de servicios públicos o la explotación, uso y aprovechamiento de bienes de dominio de la Federación, salvo las excepciones que las mismas prevengan. Las leyes fijarán las modalidades y condiciones que aseguren la eficacia de la prestación de los servicios y la utilización social de los bienes, y evitarán fenómenos de concentración que contrarién el interés público.... Se podrán otorgar subsidios a actividades prioritarias, cuando sean generales, de carácter temporal y no afecten sustancialmente las finanzas de la Nación. El Estado vigilará su aplicación y evaluará los resultados de ésta.”

De todos los elementos expuestos se puede inferir como punto esencial que de la naturaleza misma de las contribuciones se deriva que siempre, necesariamente, deben sustentarse en la capacidad contributiva. La proporcionalidad tributaria exigida por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, se ha entendido por la jurisprudencia de la Suprema Corte como la relación existente entre el monto del tributo y la capacidad contributiva. Aun el principio al que también se ha aludido de que el legislador no tiene límites para determinar el objeto de los tributos, se condiciona a esa “capacidad contributiva” al establecerse con precisión en las tesis respectivas que siempre debe cumplirse el citado artículo 31, fracción IV. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea

aquella que finalmente, según las características diversas de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de contribuciones, sea en su calidad de sujeto pasivo de ellas, o destinatario de las mismas, por traslación que deba hacérsele por disposición legal o por las características propias del tributo de que se trate. Lo anterior es evidente a tal grado que no puede admitirse que exista obligación de contribuir si no existe capacidad contributiva, así como que debe pagar más quien tiene una capacidad contributiva mayor, y menos el que la tiene en menor proporción. Por otro lado, también ha quedado reconocido que existen contribuciones que se sustentan en un indicador de capacidad contributiva parcial y otras que buscan atender a la capacidad contributiva global.

De lo expuesto se infiere que para comprender cabalmente las notas distintivas de un tributo específico, debe desentrañarse en el sistema legal que lo rige, en dónde radica la capacidad contributiva en la que descansa la obligación de tributar. En este aspecto conviene destacar que el legislador puede de partir de diversos criterios. Uno de ellos, es recurrir a situaciones que, de manera indubitable, demuestren la obtención de una riqueza que revele por sí sola que existe esa capacidad, o sea que se tiene la aptitud de contribuir a los gastos públicos, como lo dispone la fracción IV del artículo 31 constitucional. Las utilidades que se obtienen por las empresas mercantiles con fines especulativos serían un claro ejemplo. Otros tributos parten de un indicador que permite estimar solamente que se da esa capacidad. Así ocurre en los impuestos al gasto, sobre todo cuando éste se refiere a bienes superfluos. Si alguien adquiere un objeto de lujo ajeno a la satisfacción de sus necesidades fundamentales, indudablemente revela que posee capacidad contributiva.

Conforme a las ideas anteriores, tratándose del impuesto al activo de las empresas, si se hace un análisis riguroso y sistemático de la Ley que lo rige, se advertirá que la capacidad contributiva no se atribuye simplemente a los activos, como parecería seguirse de la literalidad del artículo 1o. de la Ley, en cuanto señala que las “sociedades mercantiles y las personas físicas que realicen actividades empresariales residentes en México, están obligadas al pago del impuesto al activo de las empresas, por su activo.” El artículo 6o. determina, en su parte final, que “no se pagará el impuesto por el período preoperativo, ni por los ejercicios de inicio de actividades, el subsiguiente y el de liquidación.” En reforma publicada el 28 de diciembre de 1994, se determinó que “no se pagará el impuesto por el período preoperativo, ni por los ejercicios de inicio de actividades, los dos siguientes y el de liquidación...” Lo anterior demuestra que no siempre el activo se considera

como revelador de capacidad contributiva, sino sólo cuando no se encuentre en las condiciones que dan lugar a que no exista obligación de pagar. Ello permite inferir que el legislador estima, incluso con la ayuda de la experiencia, que sólo los activos en condiciones idóneas para concurrir a la obtención de utilidades, pueden generar el tributo relativo. En este supuesto cabe deducir que al estimar el legislador que el activo en esas condiciones revela capacidad contributiva susceptible de gravarse, se sustenta en una apreciación de lógica y sentido común: si una o varias personas se dedican a una actividad empresarial lo hacen por obtener utilidades. Resulta absurdo aceptar que lo hagan para perder dinero o por simple diversión. Más difícil resulta admitir que a través de los años quienes se dedican a actividades empresariales no obtengan utilidades y declarando pérdidas continúen con su actividad. Por elemental conocimiento de la actividad empresarial, lo que es un hecho notorio, se sabe que ella implica complejas actividades y se corren riesgos. Se requieren inversión, contratación de personal de naturaleza diversa, incluyendo profesionistas de variadas ramas como economistas, administradores de empresas, contadores, abogados, etc. Se tiene que cumplir con funciones de auxiliares del fisco al retener los impuestos que se causan por quienes están sujetos a la relación laboral, se tiene que contar con la maquinaria y los materiales necesarios para cumplir con los fines de la empresa, de producir bienes o prestar servicios. También, por elemental lógica, es imprescindible aun admitiendo que no necesariamente exista el fin especulativo de alcanzar el mayor lucro, que se busquen utilidades para conservar la misma empresa y para que siga siendo fuente de trabajo. Manejar una empresa que no obtenga utilidades es un contrasentido dentro de la lógica humana. Todo ello permite inferir que sea perfectamente admisible, como ocurre con la ley que rige la contribución de que se trata, que el legislador estime que toda empresa ya establecida, que ha superado uno o dos años de inicio, por sus activos tenga capacidad contributiva y que por ello tenga que cubrir un tributo. Recurrir al criterio de los activos susceptibles de concurrir a la obtención de utilidades como indicador de capacidad contributiva, también obedece a la lógica de que estos responden a las necesidades de una empresa para tener, cuando menos, la utilidad que garantice su funcionamiento. Sería ilógico tener menos o más activos que los necesarios para ello. En uno y en otro caso, en el primero por insuficiencia, en el segundo por desperdicio, se iría en contra de lo que por naturaleza de la empresa se debe perseguir. Estas apreciaciones se encuentran sustentadas jurídicamente en todos los preceptos de la Ley estudiada. Asimismo, del sistema de la Ley que se examina, en cuanto en ella se previene la posibilidad de acreditamiento en relación con el impuesto sobre la renta, se infiere el fin extrafiscal de estimular la eficacia de las empresas, pues lógicamente la obtención de utilidades, reflejo de esa eficacia, permitirá que

finalmente sea factible no soportar una nueva carga tributaria que afecte el patrimonio de los sujetos del tributo.

La interpretación conjunta de los artículos 25, 28 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal, en las partes transcritas, conduce a señalar que el legislador está autorizado para establecer tributos que no persigan únicamente fines recaudatorios, sino que permitan al Estado ejercer sus atribuciones en materia de rectoría económica, de acuerdo con los principios y valores protegidos por las propias normas constitucionales, de manera que a través de los mecanismos de imposición fomenten o regulen el desarrollo de ciertas actividades productivas, fortalezcan algunos sectores económicos o conduzcan a la explotación de los bienes en beneficio social.

A tales fines ya se ha referido este alto tribunal en la tesis jurisprudencial publicada con el número 18/91, en la *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, número cuarenta y dos (Octava Epoca), que dice:

“CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES.- Además del propósito recaudatorio que para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios tienen las contribuciones, éstas pueden servir accesoriamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo armónico del país, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos.”

Los llamados fines extrafiscales en unión de los fiscales, tanto el estrictamente recaudatorio del propio tributo como los de control, para evitar evasiones de la misma naturaleza fiscal, así como la capacidad contributiva, se incorporan así al conjunto de elementos que han de considerarse al analizar la constitucionalidad de estos últimos, por cuanto no es posible para este tribunal desconocer que los mismos hallan su fundamento en las normas constitucionales que más allá de ser meras cláusulas programáticas, rigen directamente la actuación de los órganos en quienes se depositan los poderes constituidos.

La aplicación de esta observación en el caso en estudio es evidente, por cuanto el impuesto al activo de las empresas es un claro ejemplo de las contribuciones perfiladas por el legislador atendiendo a fines recaudatorios y extrafiscales, según se desprende tanto de la exposición de motivos de la iniciativa presidencial que le dio origen (que aunque fue modificada en aspectos substanciales según adelante se verá, prevaleció en cambio por lo

que hace a la necesidad de crear este nuevo tributo), como de la propia mecánica del impuesto.

La exposición de motivos de la iniciativa presidencial, que se toma en consideración como una herramienta útil, que no definitiva, en la tarea de interpretar la voluntad del legislador, dice:

“El Ejecutivo Federal a mi cargo, con fundamento en los artículos 71, fracción I, y 72, inciso f), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, somete a la consideración del Honorable Congreso de la Unión, por el digno conducto de ustedes, la presente iniciativa de ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales. Las propuestas que contiene la iniciativa tienden a mejorar la legislación impositiva federal y a procurar recursos al Estado, cuya transferencia no desaliente el trabajo, el ahorro y la inversión. La política tributaria, parte orgánica de la estrategia de desarrollo, se orientará hacia la estabilización de la economía y a la promoción del crecimiento económico, fortaleciendo las finanzas públicas y combatiendo la evasión y elusión fiscales. A continuación se exponen las características principales y las razones que justifican las medidas que se proponen en la iniciativa que se presenta a su consideración. Impuesto al activo Neto de las Empresas. La presente Iniciativa incluye el establecimiento con vigencia propia de la Ley del Impuesto al Activo Neto de las Empresas, la cual tiene por objeto incorporar un nuevo impuesto federal complementario del impuesto sobre la renta. El impuesto mencionado se concibe como un gravamen a cargo de las empresas residentes en México de establecimientos permanentes de empresas extranjeras, mismo que grava con una tasa del 2%, el valor anual del activo neto afecto a la realización de actividades empresariales. La contribución se causará por ejercicio, con la obligación de efectuar dos pagos provisionales cuatrimestrales y un pago trimestral, calculado sobre el activo neto de las empresas del último ejercicio regular, actualizado por un factor calculado sobre la inflación tenida en el período de los seis últimos meses de dicho ejercicio, con la finalidad de aproximar lo más posible dichos pagos provisionales al impuesto del ejercicio, evitando con ello distorsiones financieras a favor o en contra de los sujetos de la relación tributaria. Con igual fin se propone establecer la posibilidad de reducir los pagos provisionales cumpliendo los requisitos que se establezcan en el reglamento de la Ley de que se trata. Como ya quedó apuntado, el impuesto es complementario al impuesto sobre la renta a las actividades empresariales, por lo que se propone establecer que una cantidad equivalente a este último impuesto cubierto como pago provisional o como impuesto al ejercicio, se pueda acreditatar a los pagos provisionales o al impuesto del ejercicio sobre los activos netos, respectivamente, pudiendo también

acreditarse contra el nuevo impuesto en los tres ejercicios siguientes, con lo cual se logra que los contribuyentes del impuesto sobre la renta que por este gravamen hubieran pagado o paguen una cantidad cuando menos igual al nuevo impuesto que resulte a su cargo, no vean incrementada su carga impositiva. Por las razones apuntadas, se prevé que las empresas de grupo que efectúen la consolidación de sus resultados fiscales en materia del impuesto sobre la renta, para con ello compensar utilidades objetivas por unas empresas con las pérdidas fiscales tenidas por otras, obteniendo así la devolución de una parte de dicho impuesto pagado por el grupo, también estarán obligadas a consolidar el impuesto al activo neto de las empresas determinado por todas las sociedades pertenecientes a dicho grupo, con lo cual la variación que tenga el impuesto sobre la renta a cargo del grupo se verá reflejado a favor o en contra en la consolidación que lleven a cabo respecto del nuevo impuesto. Asimismo, la ley del impuesto que se propone considera que la base del mismo sea el valor del activo neto del ejercicio; concepto que se forma por la diferencia que se obtenga a restar al valor anual del activo, el valor anual del pasivo. Estos valores descansan en valores promedios mensuales de los diversos componentes del activo y del pasivo del contribuyente. El impuesto que se propone de ninguna forma implicará una carga administrativa adicional para los contribuyentes, ya que los elementos necesarios para determinar la base del impuesto, se obtiene básicamente de la determinación que tienen que hacer para calcular el impuesto sobre la renta a su cargo, por lo que se evitan molestias innecesarias a los particulares o elementos nuevos de control de sus operaciones y mucho menos duplicidades o aumento de registros en su contabilidad. En virtud de lo señalado y considerando que los elementos para determinar la base del nuevo impuesto se obtiene del cálculo de la base del impuesto sobre la renta en el régimen general contenido en la ley que regula dicho impuesto, se excluye del cálculo del nuevo impuesto a quienes paguen el impuesto sobre la renta en bases especiales de tributación o en el régimen de contribuyentes menores, siempre que se trate de vendedores ambulantes, locatarios de mercados o no tengan trabajadores a su servicio, lo cual obedece a que si están en dichos regímenes es porque no tienen capacidad administrativa suficiente. Igualmente se excluyen de este impuesto a las instituciones de crédito, sociedades de inversión y sociedades cooperativas, en virtud de que las primeras operan con ahorro captado del público y con depósitos efectuados por el mismo, por lo que difícilmente se podría medir con exactitud el activo neto afecto a sus actividades empresariales y porque, en el caso de las segundas, no son contribuyentes del impuesto sobre la renta. Finalmente, debe decirse que como se ha venido comentando, los elementos de determinación de la base del nuevo impuesto coinciden con elementos que se consideran en la determinación del impuesto

sobre la renta, se considera innecesario repetir conceptos y procedimientos precisados y analizados ampliamente en la Ley del Impuesto sobre la Renta, razón por la cual se hace una remisión expresa a los mismos.”

De todo lo expuesto este alto tribunal establece que al examinar integralmente el sistema legal del impuesto al activo de las empresas, se aparta de los criterios implícitos o explícitos que había adoptado anteriormente al examinar el objeto del impuesto al activo de las empresas. Por un lado, considera que el adoptado originariamente de que se circunscribía al activo respondía a una aplicación literal de un precepto desvinculado del sistema legal en el que se encuentra; por otro, estimar como se decidió en la sentencia mayoritaria pronunciada el 6 de abril de 1995 al resolver el amparo en revisión 107/92 Consultores en Servicios Jurídicos Fiscales, S.A. de C.V., que dicho objeto recaía en la utilidad mínima presunta, contrariaba el principio de legalidad tributaria interpretado por la jurisprudencia, puesto que tal conclusión era resultado de inferencias apartadas no sólo de la literalidad de la ley sino de su interpretación sistemática. Según se ha concluido en esta nueva apreciación más rigurosa, el objeto del tributo radica en los activos pero comprendidos con la vinculación estrecha con los elementos precisados, como son su susceptibilidad de concurrir en la obtención de utilidades, como signo de capacidad contributiva y los fines fiscales y extrafiscales que se establecen de modo explícito e implícito en la ley que rige esta contribución.

Por otra parte, el examen de la exposición de motivos transcrita frente al texto aprobado por el Legislativo, particularmente el relativo a sus artículos 1o. y 9o. ya reproducidos, permite distinguir los fines fiscales del impuesto y los extrafiscales.

Si de acuerdo con el segundo de los preceptos citados, los contribuyentes pueden acreditar una cantidad equivalente al importe pagado por concepto del impuesto al activo de las empresas contra las cantidades a que estén obligados en el impuesto sobre la renta, resulta claro que el tributo tiene fines recaudatorios, al menos provisionales, por cuanto se traducirá en un ingreso inmediato, y a veces definitivo, al Erario Público de las cantidades que enteren los contribuyentes. En la forma en que está diseñado el impuesto, si bien el ingreso deja de serlo respecto de quienes lleguen a tener derecho a acreditarlo, por ser superior el monto que deba pagarse en impuesto sobre la renta, será definitivo, total o parcialmente, para aquellos que sólo puedan acreditarlo en parte o no lo puedan hacer. Además, la contribución tiene fines extrafiscales, pues no toda su imposición se traduce en recaudación definitiva, considerando el volumen de contribuyentes beneficiados por el mecanismo de acreditamiento.

Sentado lo anterior, es posible determinar si la exclusión dispuesta en el artículo 6o. de la Ley reclamada en favor de las empresas que integran el sistema financiero, obedece a criterios de distinción fundados en elementos objetivos que resulten relevantes para los fines del gravamen reclamado, y en razones de notorio beneficio o justificación social.

Tratándose de la subcategoría exenta, interesa reproducir a continuación la parte conducente del artículo 7o. B, fracción III, párrafo cuarto, de la Ley del Impuesto sobre la Renta a la cual remite el artículo 10 de la Ley reclamada:

“ARTICULO 7o. B.- ...Para los efectos de esta fracción se entenderá que el sistema financiero se compone de las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, las organizaciones auxiliares de crédito y las casas de bolsa, sean residentes en México o en el extranjero.”

Con arreglo a esta disposición, son cinco las clases de empresas que forman el sistema financiero: las instituciones de crédito, las compañías de seguros, las compañías de fianzas, las organizaciones auxiliares de crédito y las casas de bolsa.

La naturaleza jurídica de las instituciones de crédito, en la época de que se trata, se hallaba definida en la Ley Reglamentaria del Servicio Público de Banca y Crédito, en los artículos que disponían:

“ARTICULO 1o. La presente Ley es de orden público y tiene por objeto reglamentar los términos en que el Estado presta el servicio público de banca y crédito; las características de las instituciones a través de las cuales lo hace; su organización; su funcionamiento en apoyo de las políticas de desarrollo nacional; las actividades y operaciones que pueden realizar, y las garantías que protegen los intereses del público.”

“ARTICULO 2o. El servicio público de banca y crédito será prestado exclusivamente por instituciones de crédito constituidas con el carácter de Sociedad Nacional de Crédito, en los términos de la presente Ley. Las Sociedades Nacionales de Crédito serán: I. Instituciones de banca múltiple; y II. Instituciones de banca de desarrollo.”

“ARTICULO 3o. La prestación del servicio público de banca y crédito, así como la operación y funcionamiento de las instituciones de crédito, se realizará con apego a las sanas prácticas y los usos bancarios, con sujeción a los objetivos y prioridades del Plan Nacional de Desarrollo, en especial del Programa Nacional de Financiamiento del Desarrollo. En todo momento se

buscará alcanzar los objetivos específicos de cada tipo de institución, así como los de carácter general siguientes: I. Fomentar el ahorro nacional; II. Facilitar al público el acceso a los beneficios del servicio público de banca y crédito; III. Canalizar eficientemente los recursos financieros; IV. Promover la adecuada participación de la banca mexicana en los mercados financieros internacionales; V. Procurar un desarrollo equilibrado del sistema bancario nacional y una competencia sana entre las instituciones de banca múltiple; y VI. Promover y financiar las actividades y sectores que determine el Congreso de la Unión como especialidad de cada institución de banca de desarrollo, en las respectivas leyes orgánicas.”

Conforme a esta transcripción, la Ley entonces vigente encomienda a las instituciones de crédito, organizadas como Sociedades Nacionales de Crédito incorporadas a la banca múltiple o a la banca de desarrollo, la prestación del servicio público en esta materia, para lo cual se les somete a una estricta reglamentación financiera y contable que incide de una manera determinante en la integración y manejo de sus activos, según puede verse de los artículos de la misma Ley que en lo conducente disponen:

“ARTICULO 10. Las Sociedades Nacionales de Crédito formularán anualmente sus programas financieros y presupuestos generales de gastos e inversiones, y las estimaciones de ingresos, mismos que deberán someter a la aprobación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para los efectos legales correspondientes. Tratándose de instituciones de banca de desarrollo se establecerán modalidades en función a la asignación de recursos fiscales. Los programas deberán formularse conforme a los lineamientos y objetivos del Plan Nacional de Desarrollo, en especial del Programa Nacional de Financiamiento del Desarrollo, cuidando la necesaria autonomía de gestión que las instituciones requieren para su eficaz funcionamiento.”

“ARTICULO 32. Las tasas de interés, comisiones, premios, descuentos a otros conceptos análogos, montos, plazos y demás características de las operaciones activas, pasivas y de servicios, así como las operaciones con oro, plata y divisas, que realicen las instituciones de crédito y la inversión obligatoria de su pasivo exigible, se sujetarán a lo dispuesto por la Ley Orgánica del Banco de México, con el propósito de atender necesidades de regulación monetaria y crediticia. En todo caso, las medidas que dicte el Banco de México se apegarán a las disposiciones legales aplicables, a los objetivos y prioridades del Plan Nacional de Desarrollo y a las directrices de política monetaria y crediticia que determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el ejercicio de las atribuciones que le asignan las leyes respecto a la dirección de dicha política, así como para plantear, coordinar, evaluar y vigilar el sistema bancario.”

“ARTICULO 33. Las instituciones de crédito invertirán los recursos que captan del público y llevarán a cabo las operaciones que den origen a su pasivo contingente, en términos que les permitan mantener condiciones adecuadas de seguridad y liquidez. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, oyendo la opinión del Banco de México y de la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros, determinará la clasificación de los activos y de las operaciones causantes de pasivo contingente, en función de su seguridad, determinando asimismo, los porcentajes máximos de pasivo exigible y de pasivo contingente, que podrán estar representados por los distintos grupos de activos y de operaciones resultantes de las referidas clasificaciones...”

“ARTICULO 69. Se requerirá autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para que las Sociedades Nacionales de Crédito inviertan en títulos representativos del capital social de organizaciones auxiliares del crédito, de intermediarios financieros no bancarios, o de entidades financieras del exterior...”

“ARTICULO 77. Las instituciones de banca múltiple deberán participar en el mecanismo de apoyo preventivo para preservar su estabilidad financiera, cuya organización y funcionamiento se sujetará a lo siguiente: I. El Gobierno Federal, por conducto de la Secretaría de Programación y Presupuesto, constituirá en el Banco de México, un fideicomiso que se denominará Fondo de Apoyo Preventivo a las Instituciones de Banca Múltiple, cuya duración será indefinida; II. El Fondo aplicará sus recursos a efectuar operaciones preventivas para apoyar la estabilidad financiera de las instituciones de banca múltiple y evitar que los problemas que enfrenten resulten en perjuicio del pago oportuno de los créditos a su cargo; III. Las instituciones de banca múltiple estarán obligadas a cubrir al Fondo el importe de las aportaciones ordinarias y extraordinarias que determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a propuesta del Banco de México y oyendo éste la opinión de la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros ...”

“ARTICULO 78. Todo acto o contrato que signifique variación en el activo o en el pasivo de una institución de crédito o implique obligación directa o contingente, deberá ser registrado en la contabilidad. La contabilidad, los libros y documentos correspondientes y el plazo que deban ser conservados, se regirán por las disposiciones de carácter general que dicte la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros.”

“ARTICULO 80. La Comisión Nacional Bancaria y de Seguros, mediante disposiciones de carácter general, señalará las bases a que se sujetará la aprobación de los estados financieros mensuales y del balance general anual

por parte de los administradores y servidores públicos de las instituciones de crédito; su publicación en periódicos de amplia circulación, así como el procedimiento a que se ajustará la revisión que de los mismos efectúe la propia Comisión.”

“ARTICULO 81. La Comisión Nacional Bancaria y de Seguros fijará las reglas máximas para la estimación de los activos de las instituciones de crédito y las reglas mínimas para la estimación de sus obligaciones y responsabilidades. Estas reglas se fundarán en los siguientes principios: I. Se estimarán por su valor nominal los créditos y documentos mercantiles pendientes de vencimiento o que hayan sido renovados; II. Los bienes o mercancías que tengan un mercado regular se estimarán por su cotización; III. Los bonos, obligaciones y otros títulos de naturaleza análoga que estén al corriente en el pago de sus intereses y amortización, se estimarán al valor presente de los futuros beneficios del título, calculando dicho valor presente al tipo efectivo de interés que devenga el título según el precio en bolsa de valores o, a falta de ésta, en el mercado libre en el momento de su adquisición. Cuando no estén al corriente en el pago de sus intereses y amortización, se estimarán conforme al precio de bolsa o de mercado; IV. Los títulos representativos de capital de sociedades se valuarán de acuerdo con las reglas que dicte la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros; V. Los inmuebles urbanos se estimarán por el promedio de avalúos que practiquen los peritos de las instituciones y que apruebe la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros; y, VI. Los bienes que no reúnan las características señaladas en las fracciones anteriores, se estimarán por su valor de adquisición con las deducciones correspondientes al demérito por uso o explotación en su caso. Cuando al aplicar las reglas de valoración fijadas por la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros resulte una estimación más elevada de los elementos de activo que el valor original de los títulos, efectos, bienes o inversiones, la diferencia no podrá ser aplicada a cuenta de resultados, hasta en tanto no se realice efectivamente el beneficio como consecuencia del cobro, venta, realización o liquidación de los títulos, efectos, bienes o inversiones respectivos a menos que la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros, vista la estabilidad continuada de los precios y cotizaciones y la importancia relativa de las reservas constituidas de este modo, autorice el ajuste de tales fondos con abono a las cuentas de resultados. Sin perjuicio de las normas establecidas en este artículo, la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros podrá proponer a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que se autorice, por disposiciones de carácter general a las instituciones de crédito, para que en caso necesario, por baja extraordinaria, mantengan ciertos valores de su activo a la estimación que resulte de sus precios de adquisición, dándoles un plazo que no podrá exceder de cinco años para que regularicen sus valuaciones, y sometiéndose

durante este período a las limitaciones que estime adecuado acordar la propia Comisión.”

“ARTICULO 97. La inspección y vigilancia de las instituciones de crédito en la prestación del servicio público de banca y crédito y el cumplimiento de las disposiciones de esta Ley, queda confiada a la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros.”

“ARTICULO 105. El presidente es la máxima autoridad administrativa de la Comisión y ejercerá sus funciones directamente o por medio de los vicepresidentes, directores generales, delegados y demás servidores públicos de la propia Comisión. En las ausencias temporales del presidente, será sustituido por el vocal vicepresidente que designe al efecto. Serán facultades y obligaciones del presidente de la Comisión: I. Inspeccionar y vigilar las instituciones de crédito proveyendo en los términos de esta Ley y demás relativas, el eficaz cumplimiento de sus preceptos, así como realizar la inspección que para fines fiscales u otros procedentes conforme a leyes especiales, corresponda al Ejecutivo Federal; ...III. Intervenir en los arqueos, cortes de caja y demás comprobaciones o verificaciones de contabilidad de las instituciones sometidas a su inspección y estimar los valores de su activo de acuerdo con el artículo 81 de esta Ley; ...”

“ARTICULO 108. La inspección se sujetará al reglamento que al efecto expida el Ejecutivo Federal y se efectuará a través de visitas que tendrán por objeto: revisar, verificar, comprobar y evaluar los recursos, obligaciones y patrimonio, así como las operaciones, funcionamiento, sistemas de control y en general, todo lo que pudiendo afectar la posición financiera y legal, conste o deba constar en los registros, a fin de que se ajusten al cumplimiento de las disposiciones que las rigen y a las sanas prácticas de la materia...”

“ARTICULO 112. Cuando en virtud de la inspección resulte que operaciones de alguna institución de crédito no estén realizadas en los términos de las disposiciones aplicables, el presidente, con acuerdo de la Junta de Gobierno, dictará las medidas necesarias para normalizarlas, y señalará un plazo para que dicha normalización se lleve a cabo. Si transcurrido el plazo, la institución de que se trate no ha normalizado las operaciones en cuestión, el presidente, con acuerdo de la Junta de Gobierno comunicará tal situación a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y, en su caso, al Banco de México, a efecto de que aquélla tome las medidas y en su caso, aplique las sanciones que procedan. Sin perjuicio de lo anterior, el presidente, con acuerdo de la Junta de Gobierno, podrá disponer que un inspector intervenga la institución a efecto de normalizar las operaciones que se ha-

yan considerado irregulares. La intervención administrativa se llevará a cabo directamente por el interventor, quien realizará los actos necesarios para cumplir los objetivos que se señalen en el acuerdo correspondiente, en los términos del Reglamento de Inspección y del Reglamento Interior de la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros.”

Estas disposiciones reflejan en conjunto los mecanismos de control financiero y contable a que están sometidas las instituciones de crédito de acuerdo con la ley vigente en la época, entre los cuales pueden citarse:

- Aprobación por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de sus programas financieros, presupuestos generales de gastos e inversiones y estimaciones de ingresos, todos formulados de acuerdo con los objetivos nacionales de desarrollo;
- Sometimiento de todas sus operaciones activas, pasivas y de servicio a las medidas dictadas por el Banco de México en materia de regulación monetaria y crediticia;
- Determinación por parte de la Secretaría de Estado mencionada, previa opinión del Banco de México y de la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros, de las clasificaciones de sus activos y de los porcentajes máximos de pasivo exigible y contingente representados en los grupos de activos;
- Autorización de la misma dependencia para que inviertan en títulos representativos del capital social de organizaciones auxiliares del crédito, intermediarios financieros no bancarios o entidades financieras del exterior;
- Obligación de las instituciones de participar en el Fideicomiso denominado Fondo de Apoyo Preventivo a las Instituciones de Banca Múltiple y de realizar las aportaciones ordinarias y extraordinarias que determinen las dependencias ya señaladas;
- Obligación de registrar en su contabilidad todo acto que signifique variación en su activo o pasivo, observando las disposiciones de la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros;
- Sujeción a las disposiciones de carácter general que esta última dicte para aprobar sus estados financieros mensuales y su balance general anual, así como para la estimación de sus activos, obligaciones y responsabilidades;
- Sujeción a la inspección y vigilancia permanente de la citada Comisión, la cual además podrá intervenir en arqueos, cortes de caja, revisión de su

contabilidad y estimación de los valores de sus activos, así como practicar visitas tendientes a verificar la situación financiera, fiscal y legal en general de las instituciones.

Lo anterior pone de manifiesto las peculiaridades que tanto desde el punto de vista financiero como contable ofrecen las instituciones de crédito y las distinguen del conjunto de empresas que en lo general poseen activos; distinción que se refleja asimismo en la Ley del Impuesto sobre la Renta, que tratándose de los elementos que conforman la base de dicho tributo, establece respecto de tales instituciones un tratamiento especial, distinto del aplicable en general a las empresas, cuando en los artículos vigentes en la época establecía:

“ARTICULO 52. Las instituciones de crédito considerarán ingresos acumulables los que se establecen en el Capítulo I de este Título, excepto los señalados en la fracción X del artículo 17 de esta Ley. Los contribuyentes a que se refiere este artículo considerarán además, ingresos acumulables: I. Los intereses devengados en el ejercicio, sin el ajuste del artículo 7o. B de esta Ley. Para los efectos de esta fracción, no se le dará el tratamiento de interés a la utilidad cambiaria. Tratándose de los intereses que perciban por la inversión de su capital pagado y de las reservas que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los ingresos acumulables se determinarán en los términos del artículo 7o. B de esta Ley. II. Tratándose de deudas o créditos en moneda extranjera, acumularán la utilidad que en su caso resulte de la fluctuación de dichas monedas, en el ejercicio en que las deudas o créditos sean exigibles conforme al plazo pactado originalmente, en los casos en que las deudas o los créditos en moneda extranjera se paguen o se cobren con posterioridad a la fecha de su exigibilidad, las utilidades que se originen en ese lapso por la fluctuación de dichas monedas, serán acumulables en el ejercicio en que se efectúen el pago del adeudo o el cobro del crédito.”

“ARTICULO 52-A. Las instituciones de crédito harán las deducciones a que se refiere el Capítulo II de este Título, excepto las comprendidas en la fracción X del artículo 22 de esta Ley, y en el caso de créditos incobrables o dudosos, en vez de lo dispuesto en la fracción XVII del artículo 24, los deducirán cuando lo ordene o autorice la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros. Los contribuyentes a que se refiere este artículo podrán efectuar además, las siguientes deducciones: I. Los intereses devengados en el ejercicio, sin el ajuste del artículo 7o. B de esta Ley. Para los efectos de esta fracción, no se le dará el tratamiento de interés a la pérdida cambiaria. II. La pérdida inflacionaria, que en su caso, resulte de los intereses a que se refie-

re el segundo párrafo de la fracción I del artículo 52 de esta Ley. III. Tratándose de deudas o créditos en moneda extranjera, deducirán las pérdidas que en su caso resulten de la fluctuación de dichas monedas en el ejercicio en que sean exigibles las citadas deudas o créditos, o por partes iguales, en cuatro ejercicios a partir de aquel en que se sufrió la pérdida. La pérdida no podrá deducirse en los términos del párrafo anterior en el ejercicio en que se sufra, cuando resulte con motivo del cumplimiento anticipado de deudas concertadas originalmente a determinado plazo, o cuando por cualquier medio se reduzca éste o se aumente el monto de los pagos parciales, en este caso, la pérdida se deducirá tomando en cuenta las fechas en las que debió cumplirse la deuda en los plazos y montos originalmente convenidos. En los casos en que las deudas o créditos en moneda extranjera se paguen o se cobren con posterioridad a la fecha de su exigibilidad, las pérdidas que se originen en ese lapso por la fluctuación de dichas monedas serán deducibles en el ejercicio en que se efectúe el pago de la deuda o se cobre el crédito.”

Siendo pues claras las diferencias existentes entre las instituciones de crédito y las demás empresas que cuentan con activos, por cuanto las primeras se encuentran sometidas a reglas específicas de control financiero y contable que inciden directamente en el volumen, naturaleza y valor de sus activos, resulta claro para este alto tribunal que si bien existen peculiaridades en aquellas instituciones, del mismo modo, como se establece en la Ley del Impuesto sobre la Renta, respecto de ese tributo, ello justificaría, en la contribución complementaria al mismo, un trato diverso en cuanto a mecanismos contables para determinar la base del tributo pero no una exención, pues incluso las razones que se dieron en la exposición de motivos, a saber, que se opera con ahorro captado del público y con depósitos efectuados por el mismo, así como que por ello difícilmente se podría medir con exactitud el activo neto, afecto a sus actividades empresariales, no desvirtúa que se trata de una empresa que posee activos destinados a actividades empresariales y, por lo mismo, a la obtención de utilidades, ni demuestra que se den razones constitucionales o legales o de beneficio o justificación social notorias que pudieran fundamentar una situación de exención, sino sólo de trato diverso. Debe recalcarse que el impuesto al activo de las empresas y el impuesto sobre la renta, son complementarios y su vinculación se desprende de la exposición de motivos y del contenido de la propia Ley. De acuerdo con lo anterior, si las empresas que integran el sistema financiero, son contribuyentes del impuesto sobre la renta y están obligadas a pagar el que les corresponda, no se alcanza a ver una justificación de que queden exentas en el impuesto complementario.

El control estricto a las instituciones de crédito a que se hace referencia en el párrafo anterior, responde claramente a la actividad desarrollada por esas empresas lo que corresponde a la competencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como ocurre con otras empresas de bienes y servicios que se encuentran sujetas al control de otras Secretarías de Estado, según la actividad concreta de cada una de ellas. Si se examinaran las diferentes empresas que tienen calidad de contribuyentes del impuesto que se examina, se tendría que concluir que todas ellas tienen normas específicas que le dan al Estado acceso a la información, incluso para efectos fiscales, por lo que resulta extraño que se pretenda justificar la exención del tributo a las empresas financieras en el control al que están sujetas, similar -respecto a sistemas de control por parte del Estado- al que todas tienen que someterse, con las diferencias que necesariamente se siguen de sus diversas características. Por lo que toca a los aspectos fiscales, todos los contribuyentes del tributo de que se trata están sujetos a los rigurosos sistemas de fiscalización previstos por el Código Fiscal de la Federación y por las leyes fiscales especiales. Además, ningún impedimento constitucional tiene el Congreso de la Unión para que pueda perfeccionar esos sistemas de control respecto de todos los contribuyentes, si estima que los existentes son ineficaces, de donde se infiere, coherentemente con los mecanismos de fiscalización, que si resultan más eficaces los de las empresas del sistema financiero, puedan establecerse a las demás, pero no que en relación con un tributo, respecto del cual todas las empresas se encuentran en la misma hipótesis de causación, se considere exentas del mismo a aquellas que tienen mayor control, como ocurre en el caso. En cuanto a que resulte difícil determinar los activos netos de las instituciones de crédito y, en general, de las empresas del sistema financiero, además de que es un hecho notorio que ello se reduce significativamente con los actuales sistemas computarizados, aun admitiendo que en algún grado podría darse, ello justificaría un sistema especial, lo que sería congruente con dicha dificultad, pero no otorgar una exención colocando a esas empresas en una situación de privilegio frente a los demás contribuyentes, sin que existan razones de notorio beneficio social. Lo anterior se encuentra corroborado por lo dispuesto en los artículos 52 y 52-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, reproducido en las páginas 47, 48 y 49 de esta resolución, en las que, por sus peculiaridades, se les señalan reglas coherentes con las mismas que implican un tratamiento especial, pero no las exenta del pago del tributo.

Todo lo anterior pone de manifiesto que ni del análisis de las causas especificadas en la Exposición de Motivos de la Ley relativa, ni del contenido de sus preceptos, ni de las disposiciones constitucionales que regulan el sistema económico, ni de las características propias de las actividades de las

instituciones de crédito, en contraste con las que realizan las demás empresas que tienen el carácter de contribuyentes del impuesto al activo neto de las empresas, se pueden desprender causas objetivas y razones de notorio beneficio o justificación social que fundamenten la exención que ha sido motivo de análisis, por lo que debe concluirse que se viola el artículo 31, fracción IV, constitucional, en cuanto dispone que las contribuciones deben ser equitativas.

Conviene destacar, en resumen, las siguientes ideas. El artículo 6o. de la Ley del Impuesto al Activo, viola la garantía de equidad tributaria establecida en la fracción IV del artículo 31 constitucional, toda vez que establece un tratamiento dispar a situaciones fiscales similares.

El artículo 6o. referido, en su fracción I, dispone que las empresas que componen el sistema financiero no están obligadas al pago del impuesto al activo. Sin embargo, si bien es cierto que dichas empresas, por su actividad de intermediación financiera, mantienen activos que se integran por depósitos y operaciones del público ahorrador, también lo es que esta circunstancia no es suficiente, jurídicamente, para exentárlas del pago del impuesto, pues el resto de las empresas también presentan determinados rasgos o peculiaridades que, sin embargo, no fueron reconocidos por la ley como causas suficientes para liberarlas del pago del impuesto al activo.

Las peculiaridades de las empresas a que se hace referencia no debieron dar lugar a que el legislador estableciera la exención que se describe, sino que lo lógico hubiera sido señalar un mecanismo jurídico-contable que permitiera a las empresas que componen el sistema financiero, superar con facilidad el problema contable referido, o sea que la diferencia existente debía haber motivado un trato diverso en el mismo renglón en el que aquélla se producía, pero no establecer una exención por ese motivo.

En otras palabras, el legislador no debió establecer un beneficio fiscal en el presupuesto de hecho del tributo (exención), sino sólo en la cuantificación del mismo, es decir, en la base gravable, a efecto de excluir de la tributación a los activos de las empresas que componen el sistema financiero afectadas por la intermediación que desarrollan.

Además, para que tenga lugar una exención es necesario que una norma fiscal contemple que en aquellos supuestos expresamente previstos en ella, no obstante producirse el hecho imponible, no se desarrolle, por alguna causa de notorio beneficio o justificación social, su efecto principal: el deber de pagar el tributo. Lo anterior significa que las empresas que componen el

sistema financiero sí son contribuyentes del impuesto al activo, ya que realizan el hecho imponible de este tributo, pues cuentan con los elementos patrimoniales que constituyen el acto gravado por la Ley. En consecuencia, la exención establecida en el artículo 60., fracción I, de la Ley del Impuesto al Activo, viene a romper la paridad de tratamiento que para situaciones fiscales semejantes exige la garantía de equidad tributaria contenida en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

Por tanto, el artículo 60., fracción I, de la Ley del Impuesto al Activo viola la garantía de equidad tributaria establecida en la fracción IV del artículo 31 constitucional, toda vez que no da paridad de tratamiento a situaciones de paridad fiscal, pues las empresas que componen el sistema financiero cuentan, al igual que el resto de las empresas, con activos que deben ser gravados por la citada Ley, sin que se advierta alguna otra causa que pudiera haber tenido en cuenta el legislador para justificar la exención de que se trata.

Es decir, la sentencia recurrida no incurre en violación a los artículos 13 y 28 constitucionales, como lo señala la autoridad recurrente en sus agravios, pues tal exención sí quebranta el principio de equidad tributaria, debiendo advertirse que resulta inaplicable la jurisprudencia que en torno a leyes privativas invoca la recurrente, pues en la sentencia recurrida no se otorgó el amparo a la quejosa por considerar que la Ley reclamada fuere privativa al contener disposiciones que desaparecen después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino por la inequidad de la exención en análisis, criterio que este órgano colegiado confirma por las razones que han quedado expuestas.

De igual manera, la violación a los artículos 25 y 26 constitucionales que atribuyen al Estado la rectoría del desarrollo nacional, y que se imputa al fallo recurrido, se desestima por este alto tribunal, en virtud de que el hecho de que corresponda al Estado tal rectoría no lo exime de cumplir con las garantías otorgadas por la propia Constitución a los gobernados, en el caso concreto, de que al hacer uso de su facultad impositiva, deba hacerlo respetando los principios tributarios establecidos en el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, dentro de los que se encuentra la equidad que el numeral 60., de la Ley del Impuesto al Activo controvertida, quebranta.

SEPTIMO.- Por su parte, el artículo 194 de la Ley de Amparo, dispone:

La jurisprudencia se interrumpe dejando de tener carácter obligatorio, siempre que se pronuncie ejecutoria en contrario por catorce Ministros, si se

trata de la sustentada por el Pleno; por cuatro, si es de una Sala, y por unanimidad de votos tratándose de la de un Tribunal Colegiado de Circuito. En todo caso, en la ejecutoria respectiva deberán expresarse las razones en que se apoye la interrupción, las cuales se referirán a las que se tuvieron en consideración para establecer la jurisprudencia relativa. Para la modificación de la jurisprudencia se observarán las mismas reglas establecidas por esta Ley, para su formación.

Por otro lado, el artículo décimo quinto transitorio de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación vigente, dispone:

- Las resoluciones del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación constituyen jurisprudencia siempre que lo resuelto en ellas se sostente en cinco sentencias no interrumpidas por otra en contrario y que hayan sido aprobadas, por lo menos, por ocho Ministros.

Del estudio concatenado de ambos dispositivos, se infiere que la primera resulta obsoleta en cuanto al número de votos que se requieren para integrar jurisprudencia, lo que se subsana en la segunda al establecer la mayoría de ocho votos ajustada a la realidad actual en que el Pleno de la Suprema Corte se integra por once miembros. De ello se sigue que puede establecerse válidamente que para interrumpir una jurisprudencia se requiere, por una parte, la votación acabada de especificar y, por otra, que se expresen las razones en que se apoye la interrupción, las cuales se referirán a las que se tuvieron en consideración para establecer la jurisprudencia relativa. Ahora bien, las múltiples consideraciones expresadas en el considerando anterior, llevan a este cuerpo colegiado a apartarse de la jurisprudencia relativa sustentada con anterioridad; y si bien las argumentaciones expuestas son suficientes para demostrar por qué no se comparten las razones que en aquélla se esgrimieron, conviene destacarlo en forma específica.

La jurisprudencia aludida 1/1991, fue publicada en el *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Epoca, Tomo VII, enero de 1991, página 14, y textualmente dice:

“ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. EL ARTICULO 6o., FRACCION I DE LA LEY, QUE EXENTA A LAS EMPRESAS QUE COMPONEN EL SISTEMA FINANCIERO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.- Las empresas que integran el sistema financiero, identificadas por el artículo 7o. B, fracción III, párrafo cuarto, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al que remite la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, operan como agentes intermediarios de crédito y, como tales, poseen activos

propios y ajenos provenientes, estos últimos, del ahorro y del depósito de terceros; por tanto, si tales empresas pagaran el impuesto al activo, se gravaría con el mismo tributo a dos o más contribuyentes por los mismos recursos, según figurara como activos del ente financiero, del que obtiene un préstamo y del depositante, corriéndose el riesgo de incluir recursos de ahorradores, que ni siquiera son sujetos del gravamen. Además, como las actividades de estas empresas están sujetas a un estricto control financiero dado que su funcionamiento regular es de interés público, resulta innecesario el logro del fin extrafiscal de control a que se refiere la Exposición de Motivos de la Ley. Lo anterior permite concluir que estas empresas reúnen características *sui generis* que las diferencian objetivamente de la generalidad de los causantes y justifican el trato desigual que implica la exención del pago del impuesto que establece el artículo 60., fracción I, de la Ley reclamada."

Del análisis de la jurisprudencia transcrita deriva que en la misma se funda el criterio de constitucionalidad de la exención relativa en dos razones: 1) en que al operar como agentes intermediarios de crédito y, como tales, poseer activos propios y ajenos provenientes del ahorro y del depósito de terceros, si tales empresas pagaran el impuesto reclamado, se gravaría a dos o más contribuyentes por los mismos recursos; y 2) en que las actividades de estas empresas están sujetas a un estricto control financiero dado que su funcionamiento regular es de interés público, por lo que resulta innecesario el logro del fin extrafiscal de control a que se refiere la Exposición de Motivos de la Ley.

La primera de las razones señaladas en la jurisprudencia transcrita también fue aducida en la Exposición de Motivos de la Ley mediante la cual se estableció este impuesto, al señalarse:

"...Igualmente se excluyen de este impuesto a las instituciones de crédito, sociedades de inversión y sociedades cooperativas, en virtud de que las primeras operan con ahorro captado del público y con depósitos efectuados por el mismo, por lo que difícilmente se podría medir con exactitud el activo neto afecto a sus actividades empresariales y porque, en el caso de las segundas..."

Lo anterior no puede considerarse una situación que justifique la exención del impuesto al activo para este tipo de empresas, en primer término, porque la dificultad en la medición de los activos netos afectos a sus actividades empresariales, es una circunstancia ajena al objeto del tributo, con la cual no puede demostrarse que se presentan situaciones de beneficio o

justificación social que pudieran fundar una exención a un sujeto pasivo del tributo, sino que se refiere a la dificultad en la determinación de la base del impuesto, lo que, en todo caso, podría dar lugar a que en cuanto a ésta se estableciera un tratamiento especial; y, en segundo lugar, porque las empresas que componen el sistema financiero son contribuyentes del impuesto sobre la renta, de manera tal que si pueden determinar sus utilidades para efectos de este impuesto conforme a un tratamiento especial previsto en la Ley relativa, no existe razón alguna para presumir que no pueden determinar la base del impuesto que se controvierte, sobre todo si se toma en consideración lo señalado en la Exposición de Motivos de la Ley que estableció este impuesto en torno a que “El impuesto que se propone de ninguna forma implicará una carga administrativa adicional para los contribuyentes, ya que los elementos necesarios para determinar la base del impuesto, se obtiene básicamente de la determinación que tienen que hacer para calcular el impuesto sobre la renta a su cargo, por lo que se evitan molestias innecesarias a los particulares o elementos nuevos de control de sus operaciones y mucho menos duplicidades o aumento de registros en su contabilidad.”

La segunda de las razones aducidas en la jurisprudencia transcrita tampoco fundamenta la constitucionalidad de la exención en análisis porque el hecho de que las empresas que componen el sistema financiero ya estén sujetas a un estricto control financiero, no implica la imposibilidad de que pudieran incurrir en evasión fiscal, de manera tal que, como se sostiene, sea innecesario ya el control que persigue el impuesto reclamado como fin fiscal de control, impropiamente calificado en la jurisprudencia como fin extrafiscal. Además se trata de una circunstancia ajena al objeto del tributo y a su fin esencial recaudatorio, además de que bajo este contexto se podría argüir que todos los contribuyentes están sujetos a control fiscal, de manera tal que este control no puede considerarse una situación que diferencie a este tipo de contribuyentes de los demás sujetos pasivos del impuesto. Además, si se considera que los sistemas de control que se utilizan respecto de las empresas que componen el sistema financiero mexicano, resulta idóneo para evitar fenómenos de defraudación, evasión o elusión, lo coherente, según se dijo en el anterior considerando, sería implantar también esos mecanismos eficaces a todos los demás contribuyentes, dentro del marco constitucional y no establecer una exención en el pago de un tributo, respecto del cual las susodichas empresas se encuentren en la hipótesis de causación. Por otro lado, no puede perderse de vista que el fin esencial de una contribución, es de naturaleza fiscal recaudatoria, según se ha explicado, y los fines fiscales no recaudatorios y los extrafiscales, tienen naturaleza complementaria. En el caso, las razones que se esgrimen para otorgar la

exención no demuestran que respecto del fin recaudatorio exista una diferencia entre las empresas que integran el sistema financiero y el resto de los contribuyentes. Es obvio que todos los contribuyentes tienen distinciones entre sí por las actividades que realizan, por su organización, por su forma de constitución, por sus políticas económicas, por el número de sus trabajadores, por las utilidades que obtienen, etc. Sin embargo, para efectos fiscales la equidad radica exclusivamente en la situación que guardan ante la ley tributaria respectiva. Y en ese aspecto todas las personas que tengan activos empresariales susceptibles de concurrir a la obtención de utilidades, guardan una situación de igualdad y deben recibir el mismo trato, a menos que existan situaciones de notorio beneficio o justificación social, lo que en el caso no aparece que suceda, de los diferentes elementos constitucionales y legales que se han tenido que examinar.

Consecuentemente, este Tribunal Pleno se aparta del criterio que con anterioridad se había establecido en la tesis jurisprudencial 1/1991, reproducida en párrafo precedente para, en su lugar, sostener que la exención del impuesto al activo establecida en el artículo 60., fracción I, de la Ley reclamada, para las empresas que componen el sistema financiero quebranta el principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, constitucional, en virtud de que no existe razón alguna que justifique la misma y, por tanto, con ella se da un trato desigual a iguales.

Conviene añadir que cuando se plantea la inequidad de un tributo por introducir una exención injustificada, si ello prospera, afecta a la totalidad del sistema propio del tributo puesto que independientemente de lo que establezcan los restantes preceptos de la Ley reclamada no podría superarse la inequidad producida respecto de todos los contribuyentes. Asimismo debe destacarse que la anterior consideración demuestra que todo contribuyente puede, al pretender la inequidad del tributo, impugnar una disposición que al establecer una exención a favor de otros contribuyentes se traduce en la inconstitucionalidad general de la ley. La inequidad supone necesariamente trato igual a desiguales o desigual a iguales lo que sólo puede examinarse relacionando los preceptos que a unos les dan un trato y aquellos que conceden trato diferente a los otros. Aceptar la postura de la autoridad recurrente impediría examinar la constitucionalidad de las disposiciones que establecen beneficios a favor de algún tipo de contribuyentes pues estos, por ese motivo no tendrían interés jurídico en reclamarlos y los restantes tampoco pues serían ajenos a ellos, lo cual resulta inaceptable puesto que al introducir un trato diferente a contribuyentes iguales, en realidad no les serían ajenos pues se afectaría una situación de todos los contribuyentes protegida por la fracción IV del artículo 31 de la Constitución al señalar, en este aspecto, que las contribuciones deben ser equitativas.

OCTAVO.- En atención a todo lo anteriormente expuesto y al resultar inequitativo el sistema legal relativo al impuesto al activo de las empresas por exentar del pago a las empresas que integran el sistema financiero, en la fracción I del artículo 6o. de la Ley relativa, este Tribunal Pleno considera que debe otorgarse el amparo y protección de la Justicia de la Unión a la quejosa en torno a la Ley del Impuesto al Activo reclamada, omitiéndose, por tanto, el estudio de los demás conceptos de violación hechos valer en contra de otros artículos específicos de tal Ley, por resultar ya ello innecesario, en virtud de que su análisis en nada variaría el resultado del presente fallo.

Por último procede analizar el cuarto agravio, en el que se aduce que la sentencia impugnada, concede el amparo al Reglamento de la Ley del Impuesto sin señalar los motivos ni fundamentos.

Lo anterior se desestima porque si de conformidad a lo expresado, debe confirmarse la concesión del amparo a la quejosa contra la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, con los razonamientos expuestos, el amparo debe de abarcar por vía de consecuencia, al Reglamento.

Atento a todo lo anteriormente expuesto, procede, en la materia de la revisión, confirmar la sentencia recurrida y otorgar el amparo y protección de la Justicia de la Unión a la quejosa.

Por lo expuesto y con fundamento, además, en los artículos 90 y 91 de la Ley de Amparo, se resuelve:

PRIMERO.- En la materia de la revisión, se confirma la sentencia recurrida.

SEGUNDO.- La Justicia de la Unión ampara y protege a Compañía Harinera de la Laguna, S.A. de C.V., contra las autoridades y por los actos especificados en el primer resultando de esta resolución.

Notifíquese; con testimonio de la presente resolución, vuelvan los autos al juzgado de origen y, en su oportunidad, archívese el toca.

Así, lo resolvió el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por mayoría de ocho votos de los Ministros: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juventino V. Castro y Castro, Genaro David Góngora Pimentel, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Juan N. Silva Meza y presidente José Vicente Aguinaco Alemán; el Ministro Juan Díaz Romero y la Ministra Olga María del Carmen Sánchez Cordero, vota-

ron en contra y por la negativa del amparo. El Ministro Juan Díaz Romero manifestó que formulará voto particular y la Ministra Olga María del Carmen Sánchez Cordero, expresó su adhesión a éste.



Voto Particular

PROYECTO DEL MINISTRO JUAN DIAZ ROMERO, EN EL AMPARO EN REVISION 4051/90, PROMOVIDO POR COMPAÑIA EMBOTELLADORA NUEVA OBREGON, S.A. DE C.V. Y OTROS (ACUMULADOS), QUE POR DISPOSICION DEL MINISTRO, QUEDA COMO VOTO PARTICULAR.

MEXICO, DISTRITO FEDERAL. ACUERDO DEL TRIBUNAL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION CORRESPONDIENTE AL DIA

VISTOS; Y,

RESULTANDO:

PRIMERO. Por escrito presentado el diez de febrero de mil novecientos ochenta y nueve ante la Oficialía de Partes del Juzgado Quinto de Distrito en el Estado de Sonora, con residencia en Ciudad Obregón, Ramón López, en representación de Compañía Embotelladora Nueva Obregón, Sociedad Anónima de Capital Variable, solicitó el amparo y la protección de la Justicia Federal en contra de las autoridades y por los actos que en seguida se precisan:

“AUTORIDADES RESPONSABLES: 1. H. Congreso de la Unión. 2. C. presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos. 3. C. secretario de Gobernación. 4. C. secretario de Hacienda y Crédito Público. 5. C. jefe de la Oficina Federal de Hacienda No. 048, con asiento en Ciudad Obregón, Sonora. 6. C. tesorero general del Estado de Sonora, con residencia en Hermosillo, Son. 7. C. agente Fiscal del Estado, dependiente de la Tesorería General del Estado adscrito a Ciudad Obregón, Sonora.”

“ACTOS RECLAMADOS: De las ordenadoras: 1o. DEL H. CONGRESO DE LA UNION: a). La discusión, aprobación y expedición de la Ley de Ingresos de la Federación, para el ejercicio de 1989, promulgada con fecha 27 de diciembre de 1988 y publicada en la edición del 31 de diciembre siguiente, del Diario Oficial de la Federación, y que entró en vigor a partir del 1o. de enero de 1989, específicamente, por cuanto que en su artículo 1o., punto segundo, incluye como ingreso reservado a la Federación, el proveniente del impuesto al activo de las empresas. b). La discusión, aprobación y expedición de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales para el Ejercicio Fiscal de 1989, promulgada con fecha 27 de diciembre de 1988 y publicada en el Diario Oficial de la Federación, y que entró en vigor a partir del 1o. de enero de 1989; por lo que se refiere a su capítulo V, artículos del 1o. al 10, que establece y reglamenta el impuesto al activo de las empresas, que son normas autoaplicativas por su naturaleza impositiva, constitutivas de gravámenes. 2o. DEL PRESIDENTE CONSTITUCIONAL DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS: a). La sanción con su firma, promulgación y publicación de las mencionadas leyes fiscales, en el Diario Oficial de la Federación de fecha 31 de diciembre de 1988. b). La omisión del veto de que está investido y que le permitía oponerse a las mencionadas leyes fiscales anticonstitucionales, en el acto de su remisión por el Congreso, permitiendo en cambio su vigencia. 3o. DEL C. SECRETARIO DE GOBERNACION: La sanción con su firma y refrendo de las indicadas leyes fiscales autoaplicativas, de fechas 27 de diciembre de 1988, y la orden de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, en el ejemplar correspondiente al 31 de diciembre siguiente. 4o. DEL C. SECRETARIO DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO: Todas las órdenes, disposiciones generales e instrucciones para las autoridades exactoras inferiores, tomadas o por tomar, y encaminadas a proveer a la exacta observancia en la esfera administrativa, de las señaladas leyes fiscales autoaplicativas. Como ejecutoras: 5o. De los CC. JEFE DE LA OFICINA FEDERAL DE HACIENDA No. 048, CON RESIDENCIA EN CIUDAD OBREGON, SONORA, TESORERO GENERAL DEL ESTADO DE SONORA Y DEL AGENTE FISCAL DEL ESTADO, DEPENDIENTE DE LA CITADA TESORERIA GENERAL, ADSCRITO EN CIUDAD OBREGON, SONORA: Todos los mandamientos y acciones oficiales, verbales o escritos, realizadas o por realizar, dentro de sus respectivas esferas de atribuciones públicas, que den lugar a los primeros actos materiales de aplicación en contra de mi representada, de las leyes impositivas federales de carácter autoaplicativo, y los efectos o consecuencias que deriven o puedan derivar de las mismas, para hacer efectivo el nuevo impuesto al activo de las empresas.”

SEGUNDO. En la demanda se narraron los siguientes antecedentes del caso:

“a). Mi representada y quejosa, la compañía ‘COMPAÑIA EMBOTELLADORA NUEVA OBREGON’, S. A. de C. V., es una sociedad de comercio de nacionalidad mexicana, que para su funcionamiento adoptó la forma de sociedad anónima, que cuenta con una denominación, patrimonio y personalidad jurídica propia, distinta a la de sus socios, establecida en Ciudad Obregón, Son., y que en el cumplimiento de su objeto y fines sociales, se dedica al EMBOTELLAMIENTO DE REFRESCOS. b). La misma fue constituida legalmente por escritura de fecha 28 de julio de 1983, que lleva el número 28710, volumen (sic) del protocolo a cargo del notario público número 8, licenciado CARLOS CUEVAS SENTIES, y su primer testimonio aparece debidamente inscrito en el Registro Público de la Propiedad y de Comercio del oficio de la ciudad de México, D. F., con residencia en (sic), con fecha 13 de octubre de 1983, bajo partida No. 62,806, volumen (sic), de su Sección de Comercio. c). Con motivo de las percepciones que obtiene por el desarrollo de sus actividades profesionales, la quejosa ‘COMPAÑIA EMBOTELLADORA NUEVA OBREGON’, S. A. de C. V., es contribuyente y afecta al pago de sus impuestos y aportaciones conforme a lo establecido por las leyes del impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, impuesto especial sobre producción y servicios, y por ende aparece inscrita en el padrón de causantes que al efecto lleva la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, clasificada como causante por actividades empresariales. d). Y es el caso que con fecha 1o. de enero de 1989, entraron en vigor las leyes federales autoaplicativas de ingresos de la Federación, y la que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales para el ejercicio fiscal de 1989, promulgadas con fecha 27 de diciembre de 1988 y publicadas en el Diario Oficial de la Federación del 31 siguiente, y las que además de crear otro impuesto sobre activos fijos que grava a las personas y empresas que realizan actividades empresariales, establece reglas particulares para su cálculo y exhibiciones mensuales adelantadas a cuenta del mismo, y que trae como consecuencia el incremento desproporcionado y exagerado de las cargas impositivas de por sí ya onerosas que reportan los causantes. e). Consecuentemente y al ser mi representada una empresa que se dedica a actividades empresariales que se ve afectada directamente por las leyes federales autoaplicativas antes señaladas y los actos de su aplicación directa de mi representada, y por considerar además que los mismos son contrarios a la Constitución y violatorios de garantías individuales en su perjuicio, ocurre ante su Señoría por medio de este escrito, en demanda de amparo y protección de la Justicia Federal, contra las autoridades que se señalan como responsables en el cuerpo del mismo, por los actos que les reclama, a efecto de que se le restituya en el perfecto goce de las garantías individuales que estima violadas.”

TERCERO. La quejosa señaló como garantías violadas en su perjuicio las consagradas en los artículos 14, 16, 28, 31, fracción IV; 73, fracción VII, y 115 de la Constitución Federal, por los conceptos de violación siguientes:

“PRIMERO: Inconstitucionalidad de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación, en fecha 31 de diciembre de 1988, específicamente la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, concretamente en sus artículos 10. y 60. porque violan los artículos 14, 16, 28, 31, fracción IV, y 73, fracción VII, al no respetarse en la ley arriba mencionada, el principio de generalidad de la ley tributaria. Los preceptos 14, 16, 28, 31, fracción IV y 73, fracción VII, de nuestra Constitución Política, establecen que nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad, propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho; nadie podrá ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho; que es obligación de todos los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes; que el Congreso de la Unión tiene facultad para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, respectivamente. Ahora bien, se considera que una ley es general, cuanto comprende a todas las personas físicas y morales, que se encuentran o lleguen a encontrarse dentro de la situación jurídica, abstracta, impersonal y previamente prevista por la norma. En relación a lo anterior, debemos manifestar que la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas es contraria al principio de generalidad de la Ley, pues en su artículo primero, señala como obligados al pago de este impuesto, sólo a las sociedades mercantiles y personas físicas que realicen actividades empresariales residentes en el país, exceptuando de contribuir a dicho impuesto a los contribuyentes señalados en su artículo 6o., entre los cuales se mencionan: 1. Las empresas que componen el sistema financiero. 2. Las sociedades de inversión y las sociedades cooperativas. 3. Los contribuyentes menores. 4. Los contribuyentes de bases especiales de tributación. Dicha excepción es totalmente antijurídica y contraria al principio de generalidad, puesto que el legislador olvida por completo dar las razones lógicas y jurídicas para exceptuar de dicho tributo a los contribuyentes antes mencionados, que sin lugar a duda, cuentan con sus respectivos activos necesarios para la actividad que realizan. En ese orden, el principio de generalidad no se propone sancionar en materia de impuestos, un sistema

determinado, ni una regla férrea, por la cual todos los habitantes o propietarios deban de contribuir con una cuota igual al sostenimiento del gobierno, sino que tiende a que en condiciones análogas, se impongan gravámenes idénticos a los contribuyentes, lo cual no acontece con la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, puesto que existiendo un gravamen idéntico, en este caso sus activos, sólo establece la obligación de pago a un grupo de contribuyentes, como es el caso de mi representada, excluyendo injustificadamente a otros. Ahora bien, debemos reconocer que el principio de generalidad, no priva al legislador de la facultad de crear categorías de contribuyentes afectos con impuestos distintos, siempre que ellas no sean arbitrarias o formadas para hostilizar a determinadas personas o clases, es decir, siempre que las distinciones, categorías o clasificaciones se apoyen en una base razonable y respondan a una finalidad económica o social, lo que indudablemente no se puede encontrar en la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, pues en dicha Ley, el legislador olvida por completo establecer o dar las razones del por qué la exclusión de pagos de un grupo determinado de contribuyentes, que cabe afirmar que también cuentan con activos. Para reafirmar la inconstitucionalidad del impuesto al activo de las empresas, cabe mencionar que dentro de la exposición de motivos que dio origen a este impuesto, se manifestó que es complementario del impuesto sobre la renta, ya que los pagos que se efectúen por el 2% al activo de las empresas, eran acreditables contra los pagos provisionales y anual del impuesto sobre la renta. En este orden de ideas, se demuestra más la inconstitucionalidad del impuesto al activo de las empresas, por lo que respecta a la falta de generalidad de la ley, ya que las empresas y personas físicas enumeradas en el artículo 6º del impuesto al activo de las empresas y que anteriormente mencionamos, se encuentran tributando al igual que mi representada, un impuesto sobre la renta, un impuesto al valor agregado y ahora, sin fundamentar ni motivar la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, específicamente a su capítulo quinto del impuesto al activo de las empresas, la exceptúan de este pago, siendo sujeto de dicho gravamen, por tener activos. Con esto, sr. Juez, se está dando un trato desigual a los iguales, violando nuestra Constitución. Insistiéndose en que ni por el texto de la ley, ni por su exposición de motivos se pueden localizar las razones que tuvo el legislador para excluir del pago de dicho gravamen a un grupo privilegiado de contribuyentes que poseen activos, al igual que los sujetos obligados al pago de dicho impuesto. En conclusión, el principio de generalidad no significa que todos deban pagar todos los impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto; aplicando lo anterior al caso en concreto, podemos afirmar que el impuesto a los activos de las empresas debe aplicarse a todos aquellos contribuyentes que posean activos, sin excepción alguna.

Asimismo, el principio de generalidad también puede aplicarse a cada impuesto individualmente considerado y entonces debemos interpretarlo, en el sentido de que el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincide con lo que la ley señala, como hecho generador del crédito fiscal, sin excepción alguna; aplicando nuevamente al caso en particular, el impuesto al activo de las empresas cuyo hecho generador es sin lugar a duda, la posesión de activos, deberá entonces gravar a todos aquellos contribuyentes que posean activos sin excepción alguna. Por último es procedente que se conceda el amparo y la protección de la Justicia de la Unión a los ahora quejosos, en virtud de que se ha demostrado que la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas resulta ser inconstitucional, al no seguir el principio de generalidad de la ley. SEGUNDO. Inconstitucionalidad de la Ley que Establece, Reforma y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 31 de diciembre de 1988, concretamente Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, singularmente los artículos 1o. y 6o. de dicho ordenamiento, porque violan la garantía fundamental de equidad tributaria, consignada en los artículos 14, 16, y 31, fracción IV, de nuestra Constitución. Los artículos 14, 16 y 31, fracción IV, de nuestra Constitución, establecen en lo conducente, que nadie podrá ser privado de la libertad, propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho; que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento; que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipios en que residen, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, respectivamente. El principio de equidad se traduce a la igualdad ante la misma ley tributaria de los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que deben recibir un tratamiento idéntico en lo conducente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos, deducciones permitidas, plazos de pagos, activos que se gravan, etc.; en sí la equidad tributaria significa que los contribuyentes de un impuesto, deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que los establece y regula. Apoya nuestro argumento, la jurisprudencia 89, pronunciada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el *Apéndice 1917-1985, Primera Parte, página 190*, que a continuación se transcribe: 'PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA ESTABLECIDA EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos

públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. 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 cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos; el cumplimiento de este principio se realizará a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas para que en cada caso, el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica modularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.' (datos de publicación). En el presente caso, el impuesto al activo de las empresas en su artículo 6o. es violatorio del principio de equidad tributaria, en virtud de que establece injustamente casos de excepción y trato privilegiado para un grupo de empresas que poseen activos, pero que sin ningún razonamiento jurídico el legislador, a su antojo, los excluyó del pago del impuesto. En efecto, se rompe el principio de equidad tributaria ya que en el artículo 6o. del impuesto al activo de las empresas se establece lo siguiente: 'Artículo 6o. No pagarán el impuesto al activo de las empresas: I. Las empresas que componen el sistema financiero. II. Las sociedades de inversión y las sociedades cooperativas. III. Los contribuyentes menores. IV. Los contribuyentes de bases especiales de tributación. No se pagará el impuesto por el período pre-operativo, ni por los ejercicios de inicio de actividades, el subsiguiente y el de liquidación. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a los ejercicios posteriores de fusión, transformación de sociedades o traspaso de negociaciones.' Esta disposición resulta ser inequitativa, al establecer en forma injusta, un tratamiento de excepción y privilegio a las empresas antes mencionadas, mientras que a las empresas que señala en el artículo 1o. de la Ley del Activo de las Empresas, en cuyo caso se encuentra mi repre-

sentada, la obliga al pago del 2% del impuesto por sus activos, lo cual, sin lugar a duda se traduce a un trato desigual a contribuyentes que para la realización de sus actividades posean activos, siendo que la garantía de equidad exige un tratamiento igual para los contribuyentes que como en el presente caso posean activos, ya que no existe ninguna justificación o razón jurídica alguna para que a un sector de contribuyentes que posean activos, se les excluya del pago del impuesto a los activos de las empresas, siendo éste un trato injusto e inequitativo, es decir, un trato desigual a los iguales en lo relativo a que todas las empresas señaladas en el artículo 10. y 60. de la Ley del Impuesto a los Activos de las Empresas, para el desempeño de sus actividades, tienen la necesidad de contar con activos. Asimismo, semejante excepción señalada en la Ley en comento, coloca a ciertos contribuyentes en un plano de desventaja económica o financiera, ya que mientras que a ciertos contribuyentes, como es el caso de mi representada, se les obliga a pagar el impuesto por sus activos, no importando el que haya o no obtenido alguna utilidad, a otros simplemente se les excusa del pago del impuesto, sin tomar en cuenta que en algunos casos, como lo es el de las empresas que componen el sistema financiero mexicano, éstas poseen mucho más activo que los contribuyentes obligados al pago del impuesto, razón ésta que sirve de apoyo para que ese H. Juzgado conceda el amparo a la quejosa. En apoyo a nuestro argumento, es de citarse la jurisprudencia pronunciada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y que aparece publicada en la revista No.3 del Tribunal Fiscal de la Federación del mes de marzo de 1988 páginas 5 y 6 que al efecto se transcribe: 'RENTA. IMPUESTO SOBRE LA. EL ARTICULO 80 DE LA LEY RELATIVA EN CUANTO A LA TASA ADICIONAL, VIOLA EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL. (D.O. 31-XII-1985). El artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1985, en cuanto previene una tasa adicional, viola la garantía de equidad fiscal, establecida por la fracción IV del artículo 31 constitucional, pues determina que están obligados a pagar la referida tasa las personas físicas asalariadas, causantes del impuesto sobre la renta, que realicen pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto anual y no obliga a cubrir esa carga adicional a otras personas físicas contribuyentes del mismo impuesto sobre la renta, en razón de que pagan de manera definitiva el propio impuesto, como son las que reciben ingresos por dividendos, por intereses de valores de renta fija o depósitos en instituciones de crédito a la tasa alta o por premios derivados de loterías, rifas, sorteos, juegos con apuestas, concursos, (artículo II, y capítulos VII, VIII y IX, del título IV de la Ley relativa). Se infiere de lo anterior que si a los causantes sujetos a pago definitivo del impuesto sobre la renta no se les aplica por esta razón la tasa adicional que establece el artículo 80, es incuestionable que este gravamen resulta

inequitativo por cuanto no es aplicable a todas las personas físicas sujetas al impuesto sobre la renta, sino a quienes obtuvieron ingresos por la prestación de servicios personales subordinados y que efectuaron pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto anual y, asimismo, de conformidad con otros numerales contenidos en el aludido título IV de la ley de la materia, a las personas físicas que percibieron ingresos provenientes de la prestación de un servicio personal independiente, de arrendamiento de inmuebles, de la enajenación de bienes inmuebles y de actividades empresariales. De este modo, la diferencia o desigualdad en el tratamiento a uno y otro grupo de causantes es notoria, pues a pesar de que todas son personas físicas contribuyentes del impuesto sobre la renta para la obtención de ingresos, sólo unos reportan la carga tributaria adicional y otros se encuentran eximidos de tal obligación, contraviniéndose el propio principio de equidad fiscal.¹ (datos de publicación). TERCERO. Inconstitucionalidad de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1988, concretamente el artículo 2o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, porque es violatoria de la garantía fundamental de proporcionalidad tributaria consignada en los artículos 14, 16 y 31, fracción IV, de la Constitución. Los artículos 14, 16 y 31, fracción IV, de nuestra Constitución establecen en lo conducente, que nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad, propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho; que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento; que es obligación de los mexicanos contribuir para el gasto público así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes respectivamente. El principio de proporcionalidad ha sido precisado en diversas ocasiones por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como aquella garantía que establece que los impuestos vayan en función de la capacidad contributiva del sujeto pasivo del impuesto; es decir, que la garantía de proporcionalidad en materia impositiva, significa que el impuesto se decrete de conformidad con los lineamientos constitucionales y sea en función directa e inmediata a la capacidad contributiva o posibilidad de contribuir al gasto público de los sujetos pasivos del impuesto. Es por ello que podemos afirmar que el impuesto al activo de las empresas no cumple con el requisito de proporcionalidad establecido en la fracción IV del artículo 31 constitucional, puesto que dicho gravamen pasa por alto que para cumplir con el principio de proporcionalidad, se debe forzosamente atender a la capacidad eco-

nómica del contribuyente. Para reforzar nuestro argumento es oportuno citar la jurisprudencia número 48 visible en las páginas 91, 92 y 93 del *Apéndice 1917-1985 del Semanario Judicial de la Federación*, Primera Parte, Tribunal Pleno y que dice: 'IMPUESTO SOBRE LA RENTA, LOS ARTICULOS 27, FRACCION I, EN VIGOR HASTA ENERO DE 1980 Y 25, FRACCION I, EN VIGOR A PARTIR DE 1980, DE LA LEY DEL, QUE PREVIENE EL PAGO, POR LOS PATRONES, DE LAS APORTACIONES OBRERAS AL IMSS, SON INCONSTITUCIONALES. Los artículos 27, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del 10. de enero de 1979 al 31 de enero de 1980 y el 25, fracción I, en vigor a partir de 1980, idénticos en cuanto a que hacen referencia a las cuotas obreras pagadas por los patrones al I.M.S.S. no cumplen los requisitos de proporcionalidad y equidad señalados por el artículo 31, fracción IV, constitucional, pues por una parte permiten en un caso la deducción y la prohíben en otro, a pesar de tratarse de gasto de la misma naturaleza, con lo que se propicia que contribuyentes que se encuentran en la misma situación jurídica frente a la ley, a saber causantes mayores de la Ley del Impuesto sobre la Renta y las empresas, sean colocados en situación desigual, pues mientras los que pueden hacer la deducción verán disminuir su ingreso gravable, los que no puedan hacerlo lo verán incrementado, atentándose contra la equidad en los tributos. Por otra parte, se falta a la proporcionalidad porque el que se tenga trabajadores con salario mínimo o con salario mayor al mínimo, no es determinante de la capacidad económica y por lo mismo, al propiciarse que se aplique una tarifa mayor a quien no pudo hacer la deducción frente al que no (sic) pudo realizarla, al que se le facilitará que se aplique una menor, se vulnera el principio de proporcionalidad, pues el pago superior no se encontrará en este aspecto, en proporción a la capacidad económica, sino que dependerá de una situación extraña, a saber, si las cuotas pagadas a cuenta de los trabajadores correspondieron a trabajadores con salario mínimo general o con salario mayor. Debe añadirse que los razonamientos expuestos no sufren modificación alguna si se considera que mientras las cuotas por cuenta de los trabajadores con salario mínimo general deben cubrirlas los patrones, con fundamento en el artículo 42 de la Ley del Seguro Social, y que el pago de dichas cuotas por parte del patrón a cuenta de los trabajadores, cuando perciben salario superior, se derive de un contrato colectivo de trabajo, pues además de que en esta hipótesis la Ley Federal del Trabajo obliga a cumplir las estipulaciones de esos contratos, tales situaciones no desvirtúan que se trate de un gasto de la misma naturaleza que varía sólo en su monto y del que no dependa la capacidad económica del contribuyente, pues de que tengan trabajadores con salario mínimo o no los tengan en determinado número, no se sigue que perciban más o menos utilidades, lo que depende de otros múltiples factores. Además, si el legislador estimó que procedía la

deducción en un caso, no se advierte por qué la prohibió en otros, cuando lógicamente las erogaciones son mayores cuando se trata de trabajadores con salarios superiores al mínimo general y por lo mismo la capacidad económica se ve afectada en mayor razón para admitir la deducción.' (datos de publicación). De acuerdo a lo anterior, y analizando el contenido del artículo 2o. del impuesto al activo de las empresas, se llega a la conclusión de que el mismo viola en forma abierta y en perjuicio de mi representada, el principio de proporcionalidad del impuesto. Efectivamente, de la lectura del artículo 2o. del impuesto al activo de las empresas que haga ese H. Juzgado, se podrá observar que se obliga a la ahora quejosa a cubrir la tasa del 2% aplicado a sus activos al ejercicio, lo cual es totalmente contrario al texto constitucional consagrado en la fracción IV del artículo 31, y causa un grave perjuicio a la hoy quejosa, pues el principio de proporcionalidad en materia tributaria, requiere que se contribuya al gasto público de acuerdo a la capacidad contributiva de los sujetos, materializándose este principio a través de una tarifa progresiva, y en el presente caso el legislador olvida lo antes señalado, ya que obliga a mi representada a contribuir con el gasto público sobre una tasa única, es decir, no considera la existencia de una tarifa progresiva para la determinación y cuantificación del impuesto, lo cual trae como resultado una violación directa al principio de proporcionalidad del impuesto. En ese mismo orden de ideas, ese H. Juzgado de Distrito debe tomar en cuenta que al establecer el legislador en el impuesto a los activos de las empresas una tasa fija para el pago de dicho gravamen, lo hace de una manera antijurídica, pues no da explicación alguna que justifique su proceder, en cuanto a que no toma en cuenta la capacidad económica de los sujetos obligados al pago del impuesto, lo cual sin lugar a duda va en contra del criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el cual refiere que los mexicanos estamos obligados a contribuir con el gasto público en función directa e inmediata a la capacidad contributiva del sujeto pasivo del impuesto, es decir, el que los impuestos deben gravar de acuerdo a la capacidad económica del sujeto pasivo, lo cual no se cumple en el impuesto al activo de las empresas, ya que este gravamen, según se establece en el cuerpo de la propia ley, debe pagarse mediante una tarifa fija, que no atiende a la capacidad económica del sujeto pasivo, y por ese simple hecho ese H. Juzgado deberá otorgar el amparo y la protección de la Justicia de la Unión a la quejosa. Por otro lado, en ninguna forma puede advertirse que los activos demuestren la capacidad económica de contribuyente, ya que en un momento dado, no se sabe si los mismos han sido adquiridos a través de préstamos, con el sistema financiero, situación que en primer lugar, no demuestra la realidad del activo, ya que sí hay una transmisión de la propiedad, pero ésta ha sido adquirida a través de una operación de crédito. No obstante lo anterior señor Juez, y a fin de que usted valore, a la luz de la

justicia, la constitucionalidad de dicho impuesto es de decirse que el mismo carece del principio fundamental de justicia tributaria al establecer un gravamen sobre mis activos, sin poder deducir todos mis pasivos, como lo establece el artículo 5o. del capítulo quinto ‘impuesto al activo de las empresas’, al estipular: ‘Artículo 5o. Del valor del activo en el ejercicio, los contribuyentes podrán deducir el valor promedio de las deudas en moneda nacional del contribuyente, con empresas residentes en México, excepto las deudas contratadas con el sistema financiero o con su intermediación’. Como se puede observar, sr. Juez, y poniendo el ejemplo anteriormente vertido, si mi activo lo adquirí a través de un crédito con el sistema financiero, éste no lo voy a poder deducir, y sí en cambio, tendré que pagar impuestos por los mismos, sr. Juez, es clara la violación al artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución. En conclusión, el principio de proporcionalidad se cumple cuando el gravamen se fija de acuerdo con la capacidad económica del sujeto pasivo, y el cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior, los contribuyentes de más elevados recursos y un monto inferior los de menor ingreso, estableciéndose además, un diferencial congruente entre los diversos niveles, y en la especie, el precepto que se reclama no atiende en lo más mínimo a los razonamientos anteriormente explicados, pues simple y sencillamente fija una tasa única para el pago del impuesto, lo que constituye una clara violación al principio de proporcionalidad del impuesto. Para reforzar nuestro criterio, es oportuno citar la siguiente jurisprudencia visible en el Informe de 1985, Primera Parte, Pleno, tesis 8, página 376, 377 y 378. ‘LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. EL ARTICULO 24 TRANSITORIO DE LA LEY QUE ESTABLECE, REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 31 DE DICIEMBRE DE 1982, ES INCONSTITUCIONAL PORQUE VIOLA LO DISPUESTO POR LA FRACCION IV DEL ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL, YA QUE NO CUMPLE CON EL REQUISITO DE PROPORCIONALIDAD DE LOS TRIBUTOS. El artículo 24 transitorio de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, que señala que los contribuyentes que por el año de 1983 están obligados a presentar declaración anual en los términos del título IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y que deban considerar ingresos gravables superiores a una cantidad equivalente a cinco veces el salario mínimo general que corresponde a la zona económica del Distrito Federal, elevado al año, determinarán el impuesto a pagar en la declaración correspondiente a dicho año, sumando al monto del impuesto que resulte, conforme al título IV mencionado, la cantidad que se obtenga de aplicar a dicho monto la tasa del 10% viola lo dispuesto por la fracción IV, del artículo 31 constitucional, ya que no cumple con el requisito de proporcionalidad, pues conforme al mismo,

los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica del sujeto pasivo, y el cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos, y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. En la especie, el precepto reclamado, viola ese requisito, porque el que se deban considerar ingresos gravables superiores a una cantidad equivalente a cinco veces el salario mínimo general que corresponde a la zona económica del Distrito Federal, elevada al año, no es un criterio general y equilibrado sobre la capacidad económica del sujeto pasivo, como tampoco lo es el que se tenga o no la obligación de presentar declaración anual, además de que la fijación de la sobretasa contemplada por el precepto reclamado, rompe con la progresividad de las tarifas que contempla el título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.' A su vez, también es de citarse la siguiente jurisprudencia en apoyo a nuestro criterio sustentado y que se encuentra localizada en el Informe de 1985, Primera Parte, Pleno, tesis 5, páginas 372 y 373. 'IMPUESTO. SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. - El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. 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. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto, en monto superior, los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menos ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pagos, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de

cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto, deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.' CUARTO. Inconstitucionalidad de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de diciembre de 1988, concretamente a la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, en lo que corresponde al artículo 1o. y 6o. de dicho ordenamiento, en virtud de que violan el artículo 28 constitucional. El artículo 28 constitucional medularmente establece lo siguiente: 'En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijen las leyes.' En el caso concreto, la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas es contraria a lo establecido por nuestra Carta Magna, al preceptuar, en su artículo 6o., las empresas que no están obligadas al pago del impuesto, creando al efecto, una verdadera desigualdad entre los sujetos del impuesto. El agravio que irroga el ordenamiento tributario reclamado, es en el sentido de crear una situación ventajosa para ciertas empresas, lo cual es contrario a derecho. Ese H. Juzgado deberá tomar en cuenta que nuestro agravio parte de la siguiente premisa: 'Las leyes impositivas gravan a todos aquellos sujetos que coincidan con lo que la misma ley establece como hecho generador.' Ahora bien, el Código Fiscal de la Federación, establece en su artículo 5o. lo siguiente: 'Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y las sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares, las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.' Del análisis que efectúe ese H. Juzgado al párrafo anterior, podrá darse cuenta que la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, no respeta en lo más mínimo lo anteriormente señalado, es decir, si dicho ordenamiento está encaminado a gravar el activo de las empresas, este gravamen entonces deberá ser aplicado indistintamente a todas aquellas empresas que se colocan en el supuesto establecido por la ley como hecho generador, en este caso el poseer activos, situación ésta que no se observa en la ley que se reclama como inconstitucional y para demostrarlo, al efecto se transcribe el artículo 6o. del ordenamiento reclamado: 'Artículo 6o. No pagarán el impuesto al activo de las empresas: I. Las empresas que componen el sistema financiero. II. Las sociedades de inversión y las sociedades cooperativas. III. Los contribuyentes menores. IV. Los contribuyentes de bases especiales de tributación.' De la transcripción anterior, se desprende que el legislador injustamente crea un tipo de exención sólo para ciertas empresas, es decir, crea una verdadera desigualdad entre los sujetos de un mismo impuesto, ya

que como hemos hecho mención, el impuesto al activo de las empresas tiene como principal finalidad, el gravar el activo que posean todas las empresas y esta gravación deberá ser en igualdad de circunstancias, lo que hemos visto, no se cumple en el presente caso. Ahora bien, volviendo a la violación del artículo 28 constitucional, se debe apreciar por ese H. Juzgado que la exención establecida en el impuesto al activo de las empresas, es contraria a nuestra Carta Magna, ya que con dicho evento sólo se tiende a favorecer el interés de determinadas personas, es decir, se establece un privilegio, el cual consiste en que las empresas que señala el artículo 6º del impuesto al activo de las empresas, no deberán pagar dicho gravamen. Insistiéndose que la prohibición que contiene el artículo 28 constitucional se refiere a los casos en que sin razón alguna se trata de favorecer intereses de determinada o determinadas personas, como lo es en el presente caso. Al efecto y para apoyar nuestro argumento, se cita por analogía la jurisprudencia número 55, visible en el *Apéndice de 1917-1975*, Primera Parte, Pleno, páginas 136 y 137, ‘IMPUESTOS. EXENCIONES DE, ES CONSTITUCIONAL CUANDO SE ESTABLECEN CONSIDERANDO LA SITUACION OBJETIVA DE LAS PERSONAS EXENTAS. -Interpretando en forma sistemática el artículo 28 constitucional y el artículo 13 de su Reglamento, se obtiene la conclusión de que la prohibición contenida en el primero de ellos respecto de la exención de impuestos debe entenderse en el sentido de que ésta se prohíbe cuando tiende a favorecer intereses de determinada o determinadas personas, y no cuando la exención de impuestos se concede, considerando situaciones objetivas en que se reflejan intereses sociales o económicos en favor de categorías determinadas de sujetos.’ Para mayor ilustración de ese H. Juzgado, debemos citar como ejemplo, tanto de la desigualdad del impuesto al activo de las empresas, como la violación al artículo 28, la siguiente situación: no es jurídicamente posible que una empresa dedicada a una actividad empresarial cualquiera que ésta sea y en la que por su actividad tenga la necesidad de poseer activos, quede exceptuada del pago al impuesto al activo de las empresas sólo por el hecho de tener el título de cooperativa, o tener bases especiales de tributación, pues nuestras empresas están en igualdad de circunstancias al poseer activos para la consecución de un objeto social. De otra manera dicho, no es posible que una empresa que se dedique a la venta por así decirlo, de cemento esté obligada al pago del impuesto por la posesión de sus activos, mientras que una empresa cooperativa que se dedique también a la venta de cemento y que también posea activos, quede exceptuada del impuesto, pues con ello, como lo hemos indicado en párrafos anteriores se crearía una verdadera desigualdad entre sujetos que coincidan en lo que la ley establece como hecho generador del impuesto, éste la posesión de activos (sic). Por último, ese H. Juzgado debe tener presente la existencia de la violación al artículo 28 constitucional, ya

que la exención del impuesto que se hace en beneficio de una actividad económica, o mejor dicho, sólo a un grupo determinado de empresas, vendría a pugnar con la índole misma del impuesto, ya que ésta debe establecerse, modificarse o suprimirse no para una actividad económica o un grupo de empresas, sino para todos aquellos sujetos físicos o morales que en número indeterminado se encuentran en la situación o hipótesis jurídico-económica prevista en la ley respectiva. Por otra parte, si se eximiese el pago del impuesto a una persona o a un grupo de ellas o como es el presente caso a un grupo de empresas determinadas, se colocaría a estos beneficiados en posición ventajosa en la lid económica, respecto a sus competidores al evitarle a aquéllos una erogación que necesariamente tendrían que hacer éstos a virtud del desempeño de su actividad, es decir, sólo por el hecho de poseer activos. QUINTO. Violación de las garantías individuales contenidas en los artículos 14, 16 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal, de una parte, y violación de la soberanía de los Estados del país, al no constreñirse lo dispuesto por la fracción IV del artículo 115 de nuestra Carta Suprema. Los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal establecen en favor de los particulares, como límite a la actividad de toda clase de autoridades, que nadie puede ser privado de sus propiedades y derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho, y que por último, nadie puede ser molestado en su persona, bienes y posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento. El decreto que motiva esta demanda de amparo resulta violatorio de los preceptos constitucionales 14, 16 y 31, fracción IV, en perjuicio de la quejosa, porque fundamentalmente deja de considerar que, a partir de febrero 3 de 1983, por reforma practicada a la fracción IV del artículo 115 de la Constitución Federal, el H. Congreso de la Unión no puede gravar directa ni indirectamente la propiedad inmobiliaria, pues el establecimiento de contribuciones sobre bienes inmuebles se encuentra reservado a partir de esa fecha al conocimiento de las Legislaturas de los Estados, quienes únicamente están facultadas para establecer respecto de tales bienes tributos municipales. Efectivamente, el artículo 115 constitucional fue objeto de reforma publicada en Diario Oficial de fecha febrero 3 de 1983, mediante la cual, en su fracción IV, textualmente se expresa: '...Artículo 115. Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el Municipio libre, conforme a las bases siguientes: ... IV. Los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso: a). percibirán las contribu-

ciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles...' La simple lectura de la fracción IV del artículo 115 constitucional revela el propósito del legislador federal de reservar como materia de tributación exclusiva para los Fiscos Municipales la propiedad inmobiliaria, atribuyéndose a las Legislaturas de los Estados la potestad de imponer contribuciones sobre dicha materia (bienes inmuebles, su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora). A fin de conocer el espíritu que conformó la reforma a la fracción IV del artículo 115 constitucional, nos permitimos transcribir la exposición de motivos de la iniciativa de dicha ley, que dirigió el presidente de la República al H. Congreso de la Unión, de una parte, y el dictamen que sobre el particular emitió la Comisión Revisora de la Cámara de Senadores, de la otra parte: '...Por su amplia reiteración y sustentación en toda la consulta popular, se concluyó en la necesaria reestructuración de la economía municipal, entendiendo, como así también lo proclamaron los Constituyentes de Querétaro, que no podrá haber cabal libertad política en los Municipios mientras éstos no cuenten con autosuficiencia económica. Por ende, en este renglón fundamental para la subsistencia y desarrollo de los Municipios, consignamos en la fracción IV de la iniciativa, en primer término, como conceptos originarios del artículo 115 la libre administración de su hacienda por parte de los Municipios, pero por otra parte, EN UNA FORMULA DE DESCENTRALIZACION, DE CORRECTA REDISTRIBUCION DE COMPETENCIAS EN MATERIA FISCAL, ESTIMAMOS CONVENIENTE ASIGNAR A LAS COMUNIDADES MUNICIPALES LOS IMPUESTOS O CONTRIBUCIONES, INCLUSIVE CON TASAS ADICIONALES, QUE ESTABLEZCAN LOS ESTADOS SOBRE LA PROPIEDAD INMOBILIARIA ASI COMO DE SU FRACCIONAMIENTO, DIVISION, CONSOLIDACION, TRASLADO Y MEJORA Y LAS QUE TENGAN POR BASE EL CAMBIO DE VALOR DE LOS INMUEBLES, previendo en casos de carencia de capacidad para la recaudación y administración de tales contribuciones que los Municipios podrán celebrar convenios con los Estados para que éstos se hagan cargo de algunas de las funciones relacionadas con la mencionada administración contributiva. Se atribuyen igualmente a los Municipios los rendimientos de sus bienes propios, así como de las otras contribuciones y los otros ingresos que las legislaturas establezcan a favor y fundamentalmente también los ingresos provenientes de la prestación de los servicios públicos a su cargo...' (exposición de motivos de la iniciativa de reformas al artículo 115 constitucional, que elaboró el presidente de los Estados Unidos Mexicanos, páginas 14 y 15). '...En forma particularmente acuciosa fueron estudiados por las comisiones dictaminadoras, los términos en que la iniciativa redactó la fracción IV del artículo

115, sobre la que fue notable el número de aportaciones y comentarios de los ciudadanos senadores. Por principio, en esta fracción se orienta lo que por origen ha correspondido siempre a los Municipios, o sea, su facultad de administrar libremente la Hacienda Municipal, la que en los términos del proyecto se enriquece notablemente al conformarla con contribuciones y participaciones que el propio texto enumera, mereciendo particular relevancia las participaciones por contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria y su tasa adicional por todos los conceptos. Se establece así un sentido de territorialidad en materia fiscal, que hace que los ingresos por impuestos prediales se reviertan en favor de la localidad en la que los predios y toda propiedad inmobiliaria adquieran valor económico por su uso y circulación, lo cual ya no estará sujeto, una vez establecida la vigencia de esta fracción, a reversión de ningún tipo...' Dictamen de la Comisión de la Cámara de Senadores respecto de la iniciativa de reformas al artículo 115 constitucional, en vigor, (páginas 11 y 12). La simple lectura de la fracción IV del artículo 115 constitucional, apoyada en el análisis de las exposiciones de motivos antes transcritas, nos permiten llegar a la conclusión que precisamos al inicio de este concepto de violación, en el sentido de que existe una limitación a la facultad impositiva de la Federación por contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria, pues a partir de febrero 3 de 1983 esta materia se encuentra reservada para las Legislaturas de los Estados. No obstante lo anterior, contrariando el texto expreso del artículo 115 constitucional, el Congreso de la Unión al expedir la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, en su artículo 2o., contempla dentro de los activos que forman la base gravable de dicha contribución (en sus fracciones II y III) los bienes inmuebles propiedad de los contribuyentes (terrenos y construcciones), lo que equivale a pretender establecer una contribución federal sobre la propiedad inmobiliaria, constituyendo evidente invasión de soberanías de una parte, y violación de garantías individuales consagradas en los preceptos 14, 16 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal. La Suprema Corte de Justicia de la Nación tiene establecida tesis de jurisprudencia que determinaba la distribución de competencias entre la Federación y las Entidades Federativas, en materia fiscal, cuya jurisprudencia fue emitida con anterioridad a la reforma del artículo 115 constitucional, y por lo mismo no tiene aplicación al caso que nos ocupa, pero que sirve para definir la existencia de 'fuentes concurrentes de tributación' entre Federación y Estados, 'limitación a la facultad impositiva de los Estados' y 'restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados', permitiéndonos citarla a continuación: '...IMPUESTOS. SISTEMA CONSTITUCIONAL REFERIDO A LA MATERIA FISCAL. COMPETENCIA ENTRE LA FEDERACION Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS PARA DECRETARLOS.- Una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales que se refieren a materia impositiva, determina que no existe una delimitación

radical entre la competencia federal y la estatal, sino que es un sistema complejo y las reglas principales las siguientes: a). Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículo 73, fracción VII, y 124); b). Limitación a la facultad impositiva de los Estados mediante la reserva expresa y concreta de determinada materia a la Federación (artículo 73, fracción XXIX) y c). Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículo 117, fracciones IV, V, VI y VII, y 118). Séptima Epoca, Primera Parte...’ El criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación nos revela que en nuestro sistema constitucional la competencia impositiva entre Federación y Estados se sujeta a principios de ‘concurrencia contributiva en diversas fuentes de ingresos’, ‘reserva expresa de determinadas materias para la Federación’, ‘prohibiciones expresas a la facultad tributaria de los Estados’ y a partir de febrero 3 de 1983 existe reserva expresa para los Estados de la República para establecer contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria, según la reforma sufrida por la fracción IV del artículo 115 de la Constitución Federal, reforma legal que se efectuó posteriormente a la expedición de la jurisprudencia transcrita. Por lo anterior, el decreto que se reclama mediante esta demanda resulta violatorio de las garantías individuales consignadas en los artículos 14, 16 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal, por el solo hecho de que el Congreso de la Unión pretende imponer un impuesto federal en contravención a lo dispuesto por la fracción IV del artículo 115 de nuestra Carta Suprema y, consecuentemente todos los actos que deriven de la aplicación del decreto combatido, al referirse a fincar obligaciones tributarias contra la quejosa resultan inconstitucionales, justificándose la concesión del amparo y la protección de la Justicia Federal que se solicita. SEXTO. Como la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas que se reclama, en razón de su naturaleza es de carácter fiscal, competencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público como acto condición del titular del Ejecutivo para su refrendo y publicación, resulta violado el artículo 92 constitucional, por falta de refrendo por parte del C. secretario de Hacienda y Crédito Público, toda vez que del acto regla combatido aparece que el único que lo refrenda es el C. secretario de Gobernación, faltándose el requisito del refrendo o firma del C. secretario de Hacienda y Crédito Público como Ministro del ramo o materia al cual el asunto corresponde, deviene anticonstitucional y carente de efectos legales la ley combatida, que no purga su vicio de origen por la circunstancia de que la Ley de Administración Pública Federal prevenga que los decretos del Ejecutivo deberán ser firmados únicamente por el C. secretario de Gobernación, porque esa es una ley secundaria, mientras que la ley primaria que es la Constitución General de la República en su artículo 92, Ley Suprema, requiere de la firma o refrendo del Ministro de Hacienda y Crédito Público para tener visos de legalidad y al faltar tal requisito constitucional obviamente que la ley deviene anticonstitucional.”

CUARTO. Por auto de fecha catorce de febrero de mil novecientos ochenta y nueve, el Juez de Distrito admitió a trámite la demanda, registrándola con el número 185/89-II.

QUINTO. Por escritos presentados en el Juzgado el día diez de febrero de mil novecientos ochenta y nueve, Manuel de Jesús Esquer Encinas, por su propio derecho; Guadalupe Alberto Navarro Cáñez en representación de Gansa Materiales, Sociedad Anónima de Capital Variable; Pedro Genaro Almada Bórquez, en representación de Preconcreto Asociación de Constructores, Sociedad Anónima de Capital Variable; Ernesto Edmundo Bórquez Gutiérrez, en representación de Grupo Industrial Piasa, Sociedad Anónima de Capital Variable, Grupo Bórquez Gutiérrez, Sociedad Anónima, y Mario C. Bórquez, Sociedad Anónima; Aarón Almada Alvarez, por su propio derecho; Demóstenes M. Sánchez López, en representación de Diseños y Construcciones del Pacífico, Sociedad Anónima; y Carolina Ramírez Escobar, en representación de Ferretería Ramírez, Sociedad Anónima de Capital Variable, solicitaron el amparo y la protección de la Justicia Federal en contra de las mismas autoridades y por los mismos actos precisados en el resultando primero de esta ejecutoria.

SEXTO. Mediante proveídos de fechas catorce, quince y dieciséis de febrero de mil novecientos ochenta y nueve, el Juez de Distrito admitió a trámite las demandas, registrándolas con los expedientes números 186/89-II (Manuel de Jesús Esquer Encinas), 187/89-II (Gansa Materiales, Sociedad Anónima de Capital Variable), 192/89-II (Preconcreto Asociación de Constructores, Sociedad Anónima de Capital Variable), 193/89-II (Grupo Industrial Piasa, Sociedad Anónima de Capital Variable, Grupo Bórquez Gutiérrez, Sociedad Anónima y Mario C. Bórquez, Sociedad Anónima), 194/89-II (Aarón Almada Alvarez), 196/89-II (Diseños y Construcciones del Pacífico, Sociedad Anónima) y 197/89-II (Ferretería Ramírez, Sociedad Anónima de Capital Variable).

SEPTIMO. Previos los trámites legales, por resolución de fecha quince de agosto de mil novecientos ochenta y nueve, el Juez de Distrito ordenó la acumulación de los juicios identificados en el resultando anterior al número 185/89-II promovido por Compañía Embotelladora Nueva Obregón, Sociedad Anónima de Capital Variable.

OCTAVO. Mediante escritos presentados en el Juzgado el día once de mayo del mismo año, los quejosos, con excepción de Manuel de Jesús Esquer Encinas (186/89-II), ampliaron su demanda de garantías, aduciendo los siguientes hechos:

“a). Y es el caso, que con fecha 1o. de enero de 1989, entraron en vigor las leyes federales de Ingresos de la Federación, y la que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales para el ejercicio fiscal de 1989, promulgadas con fecha 27 de diciembre de 1988, y publicadas en el Diario Oficial de la Federación del 31 siguiente, y las que además de crear otro impuesto sobre activos fijos que grava a las personas y empresas que realizan actividades empresariales, establecen reglas particulares para su cálculo y exhibiciones mensuales adelantadas a cuenta del mismo, que trae como consecuencia el incremento desproporcionado y exagerado de las cargas impositivas de por sí ya onerosas que reportan los causantes. Y las que a su vez, también fueron afectadas por el Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, que decretó el presidente constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, con fecha 29 de marzo de 1989, publicado en el Diario Oficial de la Federación del día 30, y que entró en vigor el día 31 siguiente; b). Lo que provocó que al tener lugar el primer acto de aplicación de las leyes y reglamentos señalados en contra de la quejosa; lo que tuvo lugar el día ____ (sic) en que se convirtió en obligatorio y exigible el primer pago anticipado por los meses de enero, febrero y marzo de 1989, a cuenta del impuesto al activo fijo de las empresas, por el año en curso; dado que precisamente el día 17 de abril anterior, feneció el término gracioso que estableció el Ejecutivo Federal, para proceder voluntariamente a hacer el entero correspondiente. Y momento en el que por tener que analizar el cálculo de lo que se tenía que exhibir en efectivo ante el Fisco Federal, por concepto de anticipo del impuesto al activo de las empresas por el primer trimestre de 1989, que se tuvo el conocimiento de que por virtud de la aplicación de las reglas establecidas por el reglamento de fecha 29 de marzo de 1989, se incrementaba aún más la tasa legal establecida por la ley correspondiente, con grave violación de garantías individuales en perjuicio del causante, y es la razón por la que ocurrió en su nombre, ante su señoría, por medio de este escrito, con el propósito de ampliar la demanda de amparo interpuesta contra el H. Congreso de la Unión y demás autoridades señaladas como responsables, por la causa superveniente que se detalla y en consideración a que estos nuevos actos reclamados, están íntimamente conectados y son consecuencia directa de los que se atacan en la demanda.”

Señalaron como nuevos actos reclamados, los que continuación se precisan:

“2o. Del C. presidente constitucional de los Estados Unidos Mexicanos: c). El decreto, la expedición y publicación del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, de fecha 29 de marzo de 1989, publicado en el Diario Oficial de la Federación del día 30 siguiente, y que entró en vigor un día después de su publicación, o sea el 31 de marzo de 1989. 4o.

Del C. secretario de Hacienda y Crédito Público: b). La sanción con su firma y refrendo del señalado Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, de fecha 29 de marzo de 1989, y la orden de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, en el ejemplar correspondiente al 30 de marzo siguiente."

Expresaron como conceptos de violación adicionales, los que en seguida se transcriben:

"SEPTIMO. Por lo que se refiere al Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, que expidió el presidente constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, Lic. Carlos Salinas de Gortari, con fecha 29 de marzo de 1989, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 30 de marzo siguiente, y que entró en vigor hasta el 31, es de observar que como ley reglamentaria que es, presenta los mismos vicios de anticonstitucionalidad que se han atribuido a la ley relativa; pero aparte, el mismo reglamento es también contrario a la Constitución por sí mismo, y violatorio de la garantía individual de legalidad, postulada por los artículos 14 y 16 constitucionales, por violación a los principios básicos de tributación fiscal de equidad y proporcionalidad, instituidos por la fracción IV, del artículo 31, de la misma ley constitucional, en razón de lo siguiente: el Reglamento de la Ley del Activo de las Empresas, a través del artículo 13, prescribe lo siguiente: 'Para los efectos del artículo 4o., fracciones II y III, de la Ley, se consideran activos financieros las inversiones y los depósitos en instituciones del sistema financiero.' Por ende, al incluir el Ejecutivo estos dos nuevos conceptos en la lista de activos financieros y específicamente los depósitos que de ninguna manera están previstos en la ley, se modifican y amplían el objeto y la base del impuesto, aumentando desde luego la carga fiscal al causante. De lo que resulta, que todo causante que tenga depósitos en efectivo en instituciones de crédito, que de acuerdo a la ley no deben considerarse para determinación y cálculo del impuesto; sin embargo, conforme a lo establecido por el artículo 13 del Reglamento, sí deberá incluirlos al momento de determinar y pagar el impuesto al activo fijo de las empresas a su cargo, aumentando lógicamente su carga fiscal y violando gravemente el principio de legalidad al modificarse los elementos del impuesto a través de una disposición reglamentaria. A mayor abundamiento, la facultad reglamentaria del Presidente de la República está limitada por dos principios que deben ser respetados y cuya inobservancia y violación producen la ilegalidad del reglamento impugnado, estos principios son el de preferencia o primacía de la ley y el de reserva de la ley. De conformidad a estos principios las disposiciones contenidas en la ley no pueden ser modificadas, ni ampliadas por el reglamento. Asimismo, el reglamento debe abstenerse de crear situaciones

o conceptos en materias que sólo puedan ser reguladas por la ley, que como ya hemos visto, son precisamente los elementos esenciales del impuesto que están reservados constitucionalmente para ser establecidos por la ley, y nunca por un reglamento. En ese sentido, se produjo la tesis de jurisprudencia obligatoria y definida por la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, que bajo el rubro de 'FACULTAD REGLAMENTARIA. SUS LIMITES.' obra reproducida a página 705 de la Tercera Parte, relativa a la Segunda Sala, del *Apéndice de fallos de 1917 a 1985*, al *Semanario Judicial de la Federación* que a la letra dice: 'Es criterio unánime, tanto de la doctrina como de la jurisprudencia, que la facultad reglamentaria, conferida en nuestro sistema constitucional únicamente al presidente de la República y a los gobernadores de los Estados, en sus respectivos ámbitos competenciales, consiste, exclusivamente, dado el principio de la división de poderes que impera en nuestro país, en la expedición de disposiciones generales abstractas e impersonales que tienen como objeto la ejecución de la ley, desarrollando y complementando en detalle sus normas, pero sin que, a título de su ejercicio, pueda excederse al alcance de sus mandatos o contrariar o alterar sus disposiciones, por ser precisamente la ley su medida y justificación.' Por las mismas razones, resulta que el Reglamento a la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, incurre también en violación a la garantía individual de legalidad, al establecer la norma establecida en su artículo 99 (sic) al crear una nueva obligación a cargo del causante, por exigirle que incremente el valor del monto original de la inversión de cada uno de sus inmuebles al inicio del ejercicio, con un factor de actualización, considerado desde la fecha de adquisición. Este valor deberá seguirse incrementando anualmente con el factor de actualización del monto original de la inversión de cada inmueble, de ninguna manera está prevista en la ley, por lo que al crearla (sic) el Reglamento está modificando el objeto y la base del impuesto y en consecuencia aumenta la carga tributaria de mi mandante en clara contradicción del principio de legalidad constitucional. De una simple lectura que de los artículos 2º. y 3º. de la Ley y 9º. del Reglamento, haga su señoría, se podrá percibir que el reglamento introduce nuevas obligaciones a cargo del contribuyente que de ninguna manera están previstas en la ley. En otras palabras, la ley sólo obliga al causante a actualizar el monto original de la inversión de cada terreno, al inicio del ejercicio por el factor de ajuste que resulte de la primera mitad del ejercicio en que se calculó el impuesto. Pero el reglamento, además, o mejor dicho, independientemente de la actualización establecida por el artículo 3º. de la Ley, exige actualizar (incrementar) el monto original de la inversión de cada terreno, al inicio del ejercicio con el factor de actualización que resulte desde la fecha de adquisición del inmueble y posteriormente seguirlo incrementando con el factor de actualización que resulte cada año. En consecuencia, el reglamento crea

nuevas obligaciones a cargo del causante y modifica el objeto y la base del impuesto, incrementando lógicamente la carga tributaria. Pero como el reglamento no puede válidamente ampliar, ni modificar las obligaciones y situaciones establecidas por la ley y mucho menos crear situaciones en materias reservadas para la ley, como lo son en el área tributaria, los elementos esenciales del impuesto; de tal modo que procede declarar la inconstitucionalidad del reglamento reclamado, y específicamente el artículo 9o. por violar el principio de legalidad constitucional y exceder los límites de la facultad reglamentaria establecida en el artículo 89, fracción I, de nuestra Carta Magna.”

Mediante proveído de fecha once de septiembre de mil novecientos ochenta y nueve, el Juez admitió la ampliación de las demandas, en los siguientes términos:

“Ciudad Obregón, Sonora, once de septiembre de mil novecientos ochenta y nueve. Agréguese a los autos la promoción 1549/89, para los efectos legales a que haya lugar. Por otra parte, agréguense las diversas promociones de cuenta, con las cuales se amplía la demanda inicial en lo que respecta a los juicios 185/89, 187/89, 192/89, 193/89, 194/89, 196/89 y 197/89. Con fundamento en los artículos 4o., 5o., 114, 116, 147, 148 y 149 de la Ley de Amparo y 71 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria al ordenamiento primeramente invocado, se admite la ampliación que se promueve en lo relativo a los actos que reclaman del presidente constitucional y secretario de Hacienda y Crédito Público. Pídase a las autoridades antes mencionadas su informe con justificación relativo a los nuevos actos reclamados, mismo que deberán rendir dentro del término de cinco días, haciéndoseles de su conocimiento que la audiencia constitucional quedó fijada para las diez horas con veinte minutos del veintitrés de octubre del año en curso. Asimismo, remítaseles copia del escrito de ampliación para que estén en condiciones de rendir su informe. Notifíquese.”

NOVENO. Concluida la sustanciación de los juicios, con fecha quince de febrero de mil novecientos noventa se autorizó la sentencia, la cual culminó con los siguientes resolutivos:

“PRIMERO. Se sobresee en los juicios de amparo números 185/89-II, promovido por Ramón López, en representación de Compañía Embotelladora Nueva Obregón, Sociedad Anónima de Capital Variable; 186/89-II, interpuesto por Manuel de Jesús Esquer Encinas, por su propio derecho, 187/89-II, promovido por Guadalupe Alberto Navarro Cáñez, en representación de Gansa Materiales, Sociedad Anónima de Capital Variable; 192/89-II, por Pedro

Genaro Almada Bórquez, como apoderado de Preconcreto Asociación de Constructores, Sociedad Anónima de Capital Variable; 194/89-II, por Aarón Almada Alvarez, por su propio derecho; y 196/89-II, interpuesto por Demóstenes Mauro Sánchez López, en representación de Diseños y Construcciones del Pacífico, Sociedad Anónima, en contra de los actos que reclamaron de las autoridades precisadas unos y otras en el resultando primero de esta resolución constitucional. SEGUNDO. Se sobresee en los juicios de amparo números 193/89-II, promovido por Ernesto Edmundo Bórquez Gutiérrez, en representación de Grupo Industrial Piasa, Sociedad Anónima de Capital Variable, Grupo Bórquez Gutiérrez, Sociedad Anónima y Mario C. Bórquez, Sociedad Anónima y 197/89-II, interpuesto por Carolina Ramírez Escobar, en representación de Ferretería Ramírez, Sociedad Anónima de Capital Variable, por lo que hace a los actos reclamados a las autoridades precisadas en el considerando tercero de esta sentencia. TERCERO. La Justicia de la Unión ampara y protege a Grupo Industrial Piasa, Sociedad Anónima de Capital Variable, Grupo Bórquez Gutiérrez y Mario C. Bórquez, Sociedades Anónimas y Ferretería Ramírez, Sociedad Anónima de Capital Variable, en contra de los actos que reclamaron, respectivamente, en los juicios de amparo número 193/89-II y 197/89-II, de las autoridades precisadas en el considerando segundo de esta sentencia, actos que quedaron precisados en el resultando primero de la presente resolución constitucional.”

El fallo se apoyó en las siguientes consideraciones:

“I. La competencia de este Juzgado de Distrito, para conocer y resolver el presente juicio de garantías, se funda en los artículos 35 de la Ley de Amparo, 52, fracción IV y 56 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, y en la fracción IX del punto tercero del Acuerdo 1/88, emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación. II. Son ciertos los actos reclamados al Congreso de la Unión, presidente constitucional de los Estados Unidos Mexicanos y secretarios de Gobernación y de Hacienda y Crédito Público, todos de México, Distrito Federal consistentes en la discusión, aprobación, expedición, sanción, promulgación, publicación y refrendo de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, específicamente su artículo décimo, que establece el impuesto al activo fijo de las empresas, y de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de mil novecientos ochenta y nueve, ambas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y ocho, así como el decreto, expedición, publicación y refrendo del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, publicado en el Diario Oficial de la Federación el treinta de marzo de mil novecientos ochenta y nueve, pues de conformidad con lo establecido por el artículo 86

del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria en materia de amparo, la existencia de las disposiciones legales, se acredita plenamente con la sola publicación de las mismas en el periódico oficial correspondiente, sin que se requiera de prueba adicional alguna, por tratarse de ordenamientos jurídicos en vigor. Por otra parte, aun cuando el secretario de Hacienda y Crédito Público, de México, Distrito Federal y el jefe de la Oficina Federal de Hacienda número cuarenta y ocho, de esta ciudad, al rendir sus informes justificados, negaron los actos de ejecución de las disposiciones legales antes señaladas (fojas 75 a 76 y 83 a 117), deben presumirse ciertos tales actos, pues por tratarse de ordenamientos auto-aplicativos, su ejecución se torna inminente, por ser su consecuencia lógica y jurídica. III. En lo que respecta a los actos de aplicación de los cuerpos legales impugnados que se reclamaron al tesorero general del Estado, de Hermosillo, Sonora, dicho funcionario negó tales actos (foja 72), argumentando que ni el Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, celebrado entre el gobierno del Estado de Sonora y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el uno de noviembre de mil novecientos setenta y nueve, ni el Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, de tres de junio de mil novecientos ochenta y ocho, contemplan como competencia de las autoridades fiscales estatales, la administración del impuesto del dos por ciento al activo de las empresas; consecuentemente, al no haberse desvirtuado esa negativa, ni sus fundamentos, por parte de la quejosa, respecto de tal autoridad, debe sobreseerse en el presente juicio de garantías, con base en la fracción IV del artículo 74 de la Ley de Amparo. Apoya lo antes considerado, la tesis jurisprudencial ciento setenta, visible en la página doscientos ochenta y uno, Octava Parte del último *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación*, bajo el rubro: 'INFORME JUSTIFICADO, NEGATIVA DE LOS ACTOS ATRIBUIDOS A LAS AUTORIDADES.' Ahora bien, a pesar de que el agente Fiscal del Estado, de esta ciudad, al rendir su informe justificado expresó que eran ciertos los actos que se le reclamaron (foja 52), debe establecerse que dicho informe se refiere a la administración de impuestos diversos a los que se reclaman en este juicio de garantías, por lo que, atendiendo a los fundamentos establecidos en el informe rendido por el tesorero general del Estado, en el sentido de que el impuesto del dos por ciento al activo de las empresas no es competencia del Fisco Estatal, debe concluirse que no son ciertos los actos reclamados al agente Fiscal de esta ciudad y, por tanto, con fundamento en la fracción IV del artículo 74 de la Ley de Amparo, también debe sobreseerse en este juicio de garantías por lo que a esta última autoridad se refiere. IV. Primeramente, deben analizarse las causales de improcedencia hechas valer por las autoridades responsables. El procurador fiscal de la Federación, al rendir el informe justificado en representación del presidente de la

República, manifestó que se actualiza la causal de improcedencia prevista por la fracción V del artículo 73 de la Ley de Amparo, por no haberse demostrado el interés jurídico de los quejosos. Es fundada la causal de improcedencia hecha valer, en lo que se refiere a los juicios de amparo 185/89-II, 186/89-II, 187/89-II, 192/89-II, 194/89-II y 196/89-II, promovido el primero por Ramón López, en representación de Compañía Embotelladora Nueva Obregón, Sociedad Anónima de Capital Variable; el segundo por Manuel de Jesús Esquer Encinas, por su propio derecho; el tercero promovido por Guadalupe Navarro Cáñez a nombre de Gansa Materiales, Sociedad Anónima de Capital Variable; el cuarto, por Pedro Genaro Almada Bórquez en representación de Preconcreto Asociación de Constructores, Sociedad Anónima de Capital Variable; el quinto por Aarón Almada Alvarez, por su propio derecho y, el último por Demóstenes Mauro Sánchez López en representación de Diseños y Construcciones del Pacífico, Sociedad Anónima. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, están afectas al pago de esa contribución, las sociedades mercantiles y las personas físicas que realicen actividades empresariales, las personas que otorguen el uso o goce temporal de bienes para llevar a cabo tales actividades, y las asociaciones y sociedades civiles que efectúen actividades mercantiles. En el caso concreto, los quejoso en los juicios de amparo mencionados con antelación, no acreditaron, a criterio de este tribunal, que se encuentren en alguno de los supuestos a que antes se ha hecho referencia y que, por ende, sean causantes del impuesto en mención. En efecto, por lo que hace al juicio de amparo número 185/89-II, promovido por Ramón López, en representación de Compañía Embotelladora Nueva de Obregón, Sociedad Anónima de Capital Variable, el promovente únicamente exhibió escritura pública número veintiocho mil setecientos diez, pasada ante la fe del notario público número ocho, con residencia en el Distrito Federal, de veintiocho de julio de mil novecientos ochenta y tres, en la que se hace constar la existencia jurídica de la peticionaria de garantías (fojas 35 a 48). Sin embargo, no existe medio de convicción alguno que acredite que la persona moral aludida sea contribuyente del impuesto impugnado, pues del restante material probatorio no se desprende tal circunstancia, ya que exhibió la quejosa formulario de pago de contribuciones correspondiente al mes de diciembre de mil novecientos ochenta y ocho, con el que no se demuestra que la quejosa posea activos por los que deba pagar la contribución mencionada (foja 32); iguales consideraciones se pueden hacer respecto de las diversas documentales consistentes en solicitud de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes y aviso de cambio en el mismo (fojas 33 y 34) exhibidos también por la quejosa. Por lo que hace al juicio de amparo número 187/89-II, promovido por Guadalupe Alberto Navarro Cáñez, en representación de Gansa Materiales, Sociedad

Anónima de Capital Variable, este tribunal considera que se encuentra en la misma situación de la anterior quejosa, pues el promovente exhibió escritura pública número siete mil setecientos cuarenta y ocho, pasada ante la fe del notario público número cuarenta y ocho de esta ciudad, el diecinueve de noviembre de mil novecientos ochenta y cuatro (fojas 294 a 300), que acredita la existencia jurídica de la empresa quejosa, así como copia simple de la cédula del Registro Federal de Contribuyentes, del estado de situación financiera al treinta y uno de octubre de mil novecientos ochenta y ocho, con la firma única del gerente de la quejosa, y copia simple de la declaración del impuesto al valor agregado realizada el diez de enero de mil novecientos ochenta y nueve por la peticionaria de amparo (fojas 291 a 293); como es fácil colegir, de ninguna de las documentales aludidas se advierte que la quejosa posea activos destinados a la realización de actividades empresariales y que, por ende, sea causante del impuesto impugnado. En lo que hace al juicio de garantías 192/89-II, promovido por Pedro Genaro Almada Bórquez, en representación de Preconcretos Asociación de Constructores, Sociedad Anónima de Capital Variable, se exhibió testimonio de la escritura constitutiva de la quejosa, número doscientos ochenta y nueve, de siete de octubre de mil novecientos sesenta y tres, pasada ante la fe del notario público número cuarenta y cuatro de esta ciudad (fojas 456 a 472), y copias certificadas de diversas solicitudes de inscripción en el Registro Federal de Causantes, a nombre de la quejosa (fojas 446 a 449); empero, tales documentales tampoco son eficaces para acreditar que la peticionaria de amparo en mención, se encuentra en alguno de los supuestos a que se refiere el artículo 1o. de la ley cuya constitucionalidad se reclama, por lo que tampoco se acredita el interés jurídico de la persona moral aludida. Por lo que se refiere al juicio de amparo 196/89-II, promovido por Demóstenes Mauro Sánchez López, en representación de Diseños y Construcciones del Pacífico, Sociedad Anónima, tampoco se acreditó el interés jurídico pues el promovente exhibió escrituras números cuatrocientos treinta y ocho y tres mil noventa y ocho, pasadas ante la fe del notario público número veintisiete de esta ciudad, el veintidós de octubre de mil novecientos sesenta y nueve, y el veintinueve de agosto de mil novecientos ochenta y cinco, respectivamente (fojas 904 a 917), mediante las cuales, se realizaron diversas modificaciones a la escritura constitutiva; igualmente, exhibió aviso de cambio en el Registro Federal de Causantes a nombre de la quejosa (foja 902) y copia simple de diversos datos contables también a nombre de la peticionaria de amparo (foja 903); del simple análisis de tales constancias, debe concluirse que son insuficientes para acreditar el interés jurídico de la quejosa, para impugnar la ley que crea el impuesto al activo de las empresas, pues no se demostró que esté en alguno de los supuestos previstos por el artículo 1o. del ordenamiento en mención. Por lo que hace a los juicios de amparo 186/89-II y 194/89-II, promovido el primero por Manuel de Jesús Esquer Encinas y el

segundo por Aarón Almada Alvarez, ambos por su propio derecho, tampoco se acredita el interés jurídico de dichos quejosos, pues el primero exhibió solicitud de inscripción en el Registro Federal de Causantes a su nombre (foja 165), declaración anual del impuesto al ingreso de las personas físicas durante el ejercicio de mil novecientos ochenta y siete, en razón del inmueble ubicado en calle Miguel Alemán número ciento cuarenta norte de esta ciudad, así como un contrato de arrendamiento sobre dicho inmueble (fojas 167 a 173); tales constancias no demuestran que el quejoso realice actividades empresariales, ni que el inmueble aludido esté dedicado a esas actividades, por lo que debe concluirse que no se encuentra acreditado que esté en alguno de los supuestos previstos por el artículo 1o. de la ley impugnada. A igual conclusión se llega en el diverso juicio de garantías 194/89-II, pues Aarón Almada Alvarez, para acreditar su interés jurídico, únicamente exhibió solicitud de inscripción en el Registro Federal de Causantes (fojas 794 y 795); tal documental es insuficiente para acreditar que el quejoso se encuentra en alguna de las hipótesis previstas en el artículo 1o. de la ley cuya inconstitucionalidad se reclama y, por ende, para demostrar que su interés jurídico se afecta por dicho ordenamiento. En este contexto, del análisis de los juicios de garantías a que se refiere el presente considerando, se desprende que los quejosos en los mismos, no demostraron, a criterio de este tribunal, que tienen interés jurídico para reclamar los ordenamientos impugnados, lo que actualiza la causal de improcedencia a que se refiere la fracción V del artículo 73, por lo que, con fundamento en la fracción III del artículo 74, ambos de la Ley de Amparo, debe sobreseerse en cada una de las contiendas constitucionales aludidas. Apoya las conclusiones establecidas con anterioridad, la tesis jurisprudencial número sesenta, publicada en la página ciento veintisiete, Primera Parte del último *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación*, bajo el rubro: 'INTERES JURIDICO. COMPROBACION DEL' (no se transcribe). V. Por otra parte, en lo que toca a los juicios de amparo números 193/89-II y 197/89-II, no se actualizan las causales de improcedencia invocadas por las autoridades responsables, pues por lo que hace al interés jurídico de Grupo Industrial Piasa, Sociedad Anónima de Capital Variable, Grupo Bórquez Gutiérrez y Mario C. Bórquez, Sociedad Anónima de Capital Variable, quejas en la primera de las contiendas constitucionales antes mencionadas, el promovente de la misma y representante de cada uno de los peticionarios de garantías, Ernesto Edmundo Bórquez Gutiérrez, exhibió, por lo que hace a la primera persona moral, escritura constitutiva número dos mil cuatrocientos noventa y cuatro, de veinticinco de octubre de mil novecientos ochenta y cuatro, pasada ante la fe del notario público número ochenta y cinco de esta ciudad, que acredita la existencia jurídica de dicha quejosa, así como declaración del impuesto sobre la renta de la quejosa, correspondiente al período de mayo de mil novecientos

ochenta y siete a abril de mil novecientos ochenta y ocho, de la que se desprende que cuenta con activos (fojas 608 y 609). Por lo que respecta a Grupo Bórquez Gutiérrez, Sociedad Anónima de Capital Variable, exhibió escritura constitutiva número siete mil novecientos veinticuatro, de veintidós de julio de mil novecientos ochenta y tres, pasada ante la fe del notario público número sesenta y cuatro de esta ciudad, y declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio de noviembre de mil novecientos ochenta y siete a octubre de mil novecientos ochenta y ocho, del que también se desprende que cuenta con activos (fojas 634 y 635). Por último, en lo que respecta a la tercera de las quejosas, exhibió escritura pública número cinco mil ciento setenta y seis, de veintiséis de diciembre de mil novecientos setenta y nueve, pasada ante la fe del notario público número sesenta y cuatro de esta ciudad, que modifica la escritura constitutiva número doscientos diecisiete, de la persona moral en comento, de uno de agosto de mil novecientos sesenta y uno, pasada ante el notario público número quince de esta población, así como declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio de junio de mil novecientos ochenta y siete a mayo de mil novecientos ochenta y ocho, documentales de las que se advierte la existencia jurídica de la quejosa, así como que posee bienes para la realización de actividades empresariales (fojas 660 a 674). En relación con el diverso juicio de amparo 197/89-II, promovido por Carolina Ramírez Escobar, en representación de Ferretería Ramírez, Sociedad Anónima de Capital Variable, dicha apoderada exhibió escritura pública número tres mil trescientos cuarenta, pasada ante la fe del notario público número cuarenta y siete de esta ciudad, mediante la cual la sociedad hoy quejosa absorbió a la diversa persona moral Sonora Eléctrica, Sociedad Anónima, extinguiéndose ésta y subsistiendo la peticionaria de garantías (fojas 1047 a 1064); igualmente, exhibió declaración del impuesto sobre la renta, correspondiente al ejercicio de noviembre de mil novecientos ochenta y siete, a octubre de mil novecientos ochenta y ocho, de los cuales se desprende que la peticionaria de amparo cuenta con activos, en los términos de la ley impugnada (fojas 1037 a 1038). Las documentales reseñadas en este considerando, analizadas en los términos de lo dispuesto por el artículo 202 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria en materia de amparo, son suficientes, a juicio de este tribunal, para acreditar que las quejosas en mención son sociedades empresariales, que desarrollan actividades mercantiles y que poseen bienes destinados a tales actividades, por lo que debe concluirse que se encuentran en el supuesto a que se refiere el artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, ante lo cual, deviene infundada la causal de improcedencia en análisis, únicamente por lo que hace a las quejosas aludidas. En lo que hace a lo manifestado por los secretarios del Congreso de la Unión, al rendir informe justificado en repre-

sentación de esta última autoridad en el sentido de que se actualiza la hipótesis de improcedencia prevista por la fracción IX del artículo 73 de la Ley de Amparo, este tribunal estima inoperante tal causal, pues si bien es cierto, el procedimiento para la creación de una ley, se agota en el momento en que entra en vigor la misma, el objeto del juicio de garantías intentado en contra de tal ordenamiento es, precisamente, determinar si éste es o no contrario a los preceptos constitucionales y, en caso de contravenir algún dispositivo fundamental, reparar las violaciones que la ley impugnada infringe en la esfera jurídica del quejoso. Tiene aplicación al caso, la tesis jurisprudencial número doce, que aparece en la página número veintiocho, Octava Parte del último *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación*, bajo la voz: 'ACTOS CONSUMADOS DE UN MODO IRREPARABLE, OBJETO DEL AMPARO.' (no se transcribe). Por tanto, al resultar inoperantes las causales de improcedencia invocadas por las responsables, en lo que hace a las quejas a que se refiere este considerando, procede entrar al estudio del fondo de cada uno de los juicios de amparo entablados por las mismas.

VI. Las quejas expresaron los conceptos de violación que se contienen en sus respectivas demandas de garantías (fojas 580 a 582, 1010 a 1012, 1182 a 1183, 1198 y 1199).

VII. Son fundados los conceptos de violación en los que se reclama la falta de equidad de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas. En efecto, de conformidad con lo dispuesto por la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República, las contribuciones establecidas por la ley deben contemplar la igualdad tributaria de todos los sujetos que se encuentren frente a la contribución en la misma condición, en cuanto a hipótesis de causación, deducción, plazos de pago, tasas, etcétera. En el caso concreto, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 10. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, están obligadas a cubrir tal contribución: las sociedades mercantiles y las personas físicas que realicen actividades mercantiles, las asociaciones y sociedades civiles que lleven a cabo actividades empresariales y las personas que otorguen el uso o goce temporal de bienes que se utilicen en actividades empresariales. Ahora bien, el artículo 60. de la Ley impugnada, exenta del pago del impuesto al activo de las empresas, a aquéllas que componen el sistema financiero, a las sociedades de inversión y cooperativas, a los contribuyentes menores y a aquéllos con bases especiales de tributación. Consecuentemente, el artículo 60. antes citado es inequitativo, pues excluye de la causación a ciertas personas que también realizan actividades empresariales, como pueden ser en un momento dado las precisadas en el numeral en cita y que, por ende, son capaces de contribuir en iguales condiciones que aquéllas a quienes se deja al margen de la exención. Es decir, no existe motivo jurídico alguno para exceptuar del pago de las contribuciones antes mencionadas a las personas físicas y morales a que se refiere el artículo 60. de la ley

impugnada, pues las mismas realizan, en los términos de las leyes secundarias, actividades de tipo empresarial o comercial, entendiéndose como tales, aquéllas que, a través de la prestación de servicios o enajenación de bienes persiguen en mayor o menor medida, fines de lucro, por lo cual resulta innegable que están en posibilidades de poseer activos para alcanzar sus finalidades. Esto es, el hecho generador del impuesto se actualiza por la posesión de activos destinados a la realización de actividades empresariales por parte de los sujetos pasivos y, por ende, el impuesto debe gravar, sin excepción, a todas aquellas personas físicas o morales que tienen como finalidad la realización de actividades empresariales. En este contexto, al imponerse la carga contributiva sólo a una parte de las personas que se ubican en el supuesto previsto por la ley para la generación del impuesto, exonerando del pago del mismo a otros cuya actuación también concretiza la hipótesis prevista por el artículo 1o. del ordenamiento impugnado, sin que exista causa objetiva para la exención debe concluirse que la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas contraviene el principio de equidad tributaria, consistente en que se debe tratar igual a los iguales; consecuentemente, viola lo dispuesto por la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República y, con ello, la garantía de legalidad contenida en los artículos 14 y 16 del mismo Ordenamiento Fundamental, ante lo cual, debe concederse a la quejosa la protección constitucional solicitada, en contra de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, que en su artículo décimo establece el impuesto antes mencionado. Es aplicable al caso, por analogía, la tesis visible en la página trescientos, de la Primera Parte del Informe de labores rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación por su presidente, al concluir el año de mil novecientos setenta, que dice: 'RENTA, LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA CONSTITUCIONALIDAD DE SU ARTICULO 24, EN SU TEXTO VIGENTE HASTA EL TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS CINCUENTA Y CINCO.- Son fundados los conceptos de violación que se refieren a la falta de equidad y proporcionalidad del impuesto establecido en el primer párrafo del primitivo artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1953, por infracción de lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal; pues si el citado artículo 24 establece en la parte relativa que: 'Cubrirán el impuesto en esta cédula I las sociedades mercantiles, sobre los ingresos que obtengan por el arrendamiento de bienes inmuebles', el examen de esta disposición permite considerar que en la misma se establece una distinción injustificada entre las sociedades mercantiles y los comerciantes individuales que realizan el mismo género de actos lucrativos y obtienen la misma categoría de ingresos, cuando arriendan inmuebles en relación con su actividad mercantil; lo cual significa que la disposición examinada coloca en una

situación desigual a sujetos que tienen la misma capacidad contributiva y obtienen el mismo género de ingresos; esto es, sitúa a la empresa sociedad mercantil en un plano falso de equidad desde el punto de vista tributario, en relación con los comerciantes individuales que obtienen similares ingresos de las mismas fuentes impositivas.' Ahora bien, de las condiciones antes especificadas, al resultar inconstitucional la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, por haberse concedido el amparo y la protección de la Justicia Federal solicitado en contra de la misma, debe también concederse en lo que hace a su reglamento y a la Ley de Ingresos de la Federación, para el ejercicio fiscal de mil novecientos ochenta y nueve, específicamente en contra del artículo 1o., fracción I, inciso dos, que incluye como ingresos reservados a la Federación, los provenientes del impuesto al activo de las empresas; lo anterior, de acuerdo con la tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada con el número cuarenta y cinco, en las páginas trescientos seis y trescientos siete, Primera Parte del Informe rendido por el presidente de la misma, al concluir el año de mil novecientos setenta y siete, bajo la voz: 'LEYES DE INGRESOS. IMPUGNACION DE LAS.' (no se transcribe). VIII. Al resultar fundado el concepto de violación analizado, suficiente para conceder el amparo y la protección de la Justicia Federal en contra de los actos que reclaman las quejosas, es innecesario el estudio de los demás argumentos que se proponen, de acuerdo a lo establecido en la tesis jurisprudencial número ciento seis, visible en la página ciento sesenta y siete, Octava Parte del último *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación*, bajo la voz: 'CONCEPTOS DE VIOLACION, CUANDO SU ESTUDIO ES INNECESARIO.' (no se transcribe)."

DECIMO. Inconformes con la sentencia, el procurador fiscal de la Federación, en nombre del secretario de Hacienda y Crédito Público, en su ausencia, y del presidente de la República, en términos del oficio de representación número 44830 de once de octubre de mil novecientos ochenta y nueve (fojas veinticinco del toca); y Luis Manuel Rojas Jr., como autorizado de las quejosas Compañía Embotelladora Nueva Obregón, Sociedad Anónima de Capital Variable; Gansa Materiales, Sociedad Anónima de Capital Variable; Preconcreto Asociación de Constructores, Sociedad Anónima de Capital Variable; y Diseños y Construcciones del Pacífico, Sociedad Anónima; interpusieron recursos de revisión.

Por auto de Presidencia del día veintitrés de agosto de mil novecientos noventa, se admitieron a trámite los recursos interpuestos en nombre del presidente de la República y de los quejosos y se desechó el hecho valer por el secretario de Hacienda y Crédito Público.

El agente del Ministerio Público Federal formuló pedimento número 626/90 en el sentido de que se revoque la concesión del amparo.

En proveído de once de enero de mil novecientos noventa y uno, notificado el mismo día, se turnaron los autos al Ministro González Martínez para que formulara el proyecto de resolución.

A solicitud de este último, por auto de la Presidencia del quince de junio de mil novecientos noventa y cuatro, se remitieron los autos a la entonces Segunda Sala, en donde quedaron radicados mediante proveído del día veintiuno siguiente.

En cumplimiento del punto quinto del Acuerdo Plenario 2/1995 del día siete de febrero de mil novecientos noventa y cinco, el asunto se radicó en la actual Segunda Sala de este alto tribunal y por diverso auto del día nueve de febrero del mismo año se returnó al Ministro ahora ponente.

Mediante oficios recibidos en la Oficina de Certificación Judicial y Correspondencia de este alto tribunal los días treinta de abril y dos de septiembre de mil novecientos noventa y uno, seis de febrero, diecinueve de mayo y veintiuno de septiembre de mil novecientos noventa y dos; veintidós de marzo y veinte de septiembre de mil novecientos noventa y tres; doce de abril y veinte de septiembre de mil novecientos noventa y cuatro; y diecisiete de abril de mil novecientos noventa y cinco, el procurador Fiscal de la Federación, en ausencia del Titular del Ramo y en representación del presidente de la República, solicitó se dictara resolución en el recurso.

A solicitud del Ministro ponente, por auto de la Presidencia de la Segunda Sala del día veinticinco de octubre de mil novecientos noventa y cinco, se remitieron los autos a la Presidencia de este alto tribunal y por diverso proveído del día seis de noviembre siguiente, se radicó el asunto en el Tribunal Pleno y se turnó al Ministro ponente.

CONSIDERANDO:

PRIMERO. Este Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer del presente asunto, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 107, fracción VIII, inciso a), de la Constitución General de la República; 84, fracción I, inciso a), de la Ley de Amparo y 10, fracción II, inciso a), de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación del veintiséis de mayo de mil novecientos noventa y cinco, en vigor al día siguiente, porque el recurso se

interpone en contra de la sentencia dictada por un Juez de Distrito en la audiencia constitucional de un juicio en que se reclamó la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, por estimarla directamente violatoria de la Constitución y en el recurso subsiste dicha cuestión.

SEGUNDO. No se transcribirán los agravios expresados por el autorizado de las quejas, pues se advierte que se ha actualizado el supuesto de caducidad de la instancia previsto en los artículos 107, fracción XIV, de la Constitución General de la República y 74, fracción V, párrafo segundo, de la Ley de Amparo.

Dichos preceptos establecen que en los juicios de amparo en donde se reclamen actos del orden civil, administrativo o laboral (siendo recurrente el patrón, en este último caso), operará la caducidad de la instancia si transcurre el término de trescientos días sin que el recurrente presente promoción o se realice actuación procesal alguna.

El presidente de esta Suprema Corte, en acuerdo de ocho de junio de mil novecientos noventa y tres, ordenó que se recabaran informes de la Oficina de Certificación Judicial y Correspondencia de esta Suprema Corte de Justicia, para determinar si se presentaron promociones durante el lapso comprendido del quince de enero de mil novecientos noventa y uno al veintitrés de mayo de mil novecientos noventa y tres, ordenando que, cumplido lo anterior, se diera vista a la parte recurrente por el término de tres días para que manifestara lo que a su derecho conviniera.

Con fecha nueve de junio de mil novecientos noventa y tres, el jefe de la Oficina de Certificación Judicial y Correspondencia expidió la certificación que a continuación se transcribe:

"CERTIFICO que en la tarjeta de control de registros correspondiente al toca 4051/90 de esta oficina, consta que en el período del quince de enero de mil novecientos noventa y uno al veintitrés de mayo de mil novecientos noventa y tres, se recibieron los documentos que siguen para el toca mencionado relativo al juicio de amparo promovido por Compañía Embotelladora Nueva Obregón, S.A. de C.V., y otros contra actos del Congreso de la Unión y de otras autoridades: Un oficio de la Procuraduría Fiscal Federal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el día treinta de abril de mil novecientos noventa y uno, (número de entrada 12867); un oficio de la Procuraduría Fiscal Federal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el día dos de septiembre de mil novecientos noventa y uno; (número de entrada 22993); un oficio de la Procuraduría Fiscal Federal de la Secretaría de Ha-

cienda y Crédito Público, el día seis de febrero de mil novecientos noventa y dos, (número de entrada 5576); un oficio de la Procuraduría Fiscal Federal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el día diecinueve de mayo de mil novecientos noventa y dos, (número de entrada 12360); un oficio de la Procuraduría Fiscal Federal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el día veintiuno de septiembre de mil novecientos noventa y dos, (número de entrada 20936) y un oficio de la Procuraduría Fiscal Federal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el día veintidós de marzo de mil novecientos noventa y tres, (número de entrada 9113). Expido este primer certificado en el Distrito Federal, el nueve de junio de mil novecientos noventa y tres, para el toca 4051/90, de la Subsecretaría de Acuerdos de la Suprema Corte de Justicia.”

El actuario de esta Suprema Corte, en cumplimiento a lo ordenado por auto de la Presidencia, hizo constar que con fecha diez de junio de mil novecientos noventa y tres se fijó la lista para notificar a las partes la certificación aludida.

El plazo concedido, que corrió del catorce al dieciséis de junio del año citado, según la certificación asentada el día siguiente por el subsecretario de Acuerdos de esta Suprema Corte transcurrió sin que la parte recurrente desahogara la vista, según puede verse del certificado expedido el veintiuno de junio de mil novecientos noventa y tres por el jefe de la Oficina de Certificación Judicial y Correspondencia ya mencionada, que dice:

“CERTIFICO que en esta oficina no obra constancia de haberse recibido documento alguno en el período del catorce de junio de mil novecientos noventa y tres al dieciséis de junio de mil novecientos noventa y tres para el toca 4051/90 relativo al juicio de amparo, promovido por Compañía Embotelladora Nueva Obregón, S.A. de C.V. y otros contra actos del Congreso de la Unión y de otras autoridades. Expido este segundo certificado en el Distrito Federal , el veintiuno de junio de mil novecientos noventa y tres para el toca 4051/90 de la Subsecretaría de Acuerdos de la Suprema Corte de Justicia.”

Si de las certificaciones transcritas aparece que durante el período comprendido entre el quince de enero de mil novecientos noventa y uno y el veintitrés de mayo de mil novecientos noventa y tres, no se recibieron promociones por parte de las quejas recurrentes, sino únicamente de la autoridad también recurrente, y durante ese lapso tampoco se realizó actuación procesal alguna, resulta procedente decretar la caducidad de la instancia respecto del recurso de revisión intentado por las quejas, pues

entre las fechas señaladas transcurrieron más de los trescientos días a que se refieren los preceptos invocados al inicio de este considerando.

Es aplicable al caso la tesis jurisprudencial publicada con el número trescientos veintitrés de la compilación de mil novecientos ochenta y ocho, Segunda Parte, página quinientos cincuenta y nueve, que dice:

"CADUCIDAD DE LA INSTANCIA. LAS PROMOCIONES Y OFICIOS DE PARTE DIVERSA A LA RECURRENTE, NO LA INTERRUMPEN.- No es obstáculo para declarar que opera la caducidad de la instancia la circunstancia de que en la Oficina de Certificación Judicial y Correspondencia de la Suprema Corte de Justicia se reciba un oficio de una de las autoridades señaladas como responsables, puesto que si dicho oficio no proviene de la recurrente no le puede beneficiar, ya que la caducidad opera como sanción a la inactividad de la parte que interpuso el recurso, considerando que la misma ha dejado de tener interés en que se pronuncie la resolución que revoque o modifique la sentencia impugnada."

Así las cosas, lo procedente es decretar la caducidad de la instancia y declarar firme la sentencia recurrida en la parte desfavorable a los particulares recurrentes, es decir, aquella en que se sobreseyó en su integridad en los juicios de amparo números 185/89-II, promovido por Compañía Embotelladora Nueva Obregón, Sociedad Anónima de Capital Variable; 187/89-II promovido por Gansa Materiales, Sociedad Anónima de Capital Variable; 192/89-II promovido por Preconcreto Asociación de Constructores, Sociedad Anónima de Capital Variable; y 196/89-II promovido por Diseños y Construcciones del Pacífico, Sociedad Anónima.

TERCERO. El presidente de la República expresa los siguientes agravios:

"PRIMERO. La sentencia recurrida causa a la autoridad el presente agravio por violación a los artículos 73, fracciones V y XVIII, 74, fracción III, 77, fracciones I y II y 192 de la Ley de Amparo. En efecto, el Juez *a quo* viola las disposiciones antes mencionadas al no decretar el sobreseimiento en el juicio por operar en el caso diversas causales de improcedencia, mismas que en seguida se exponen: El C. Juez no observó diversas jurisprudencias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de improcedencia, mismas que exigen del juzgador examinar todas y cada una de las causales relativas antes de entrar al fondo del asunto, aun de oficio, en los términos del artículo 73, último párrafo, de la citada Ley de Amparo. Consecuentemente se infringe en perjuicio de las recurrentes lo dispuesto por el artículo 192 de la propia Ley de Amparo. En efecto, en jurisprudencia

legible a fojas 262 de la última compilación del *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985*, Octava Parte, Jurisprudencia Común al Pleno y a las Salas, nuestro máximo tribunal sostiene: '158. IMPROCEDENCIA.- Sea que las partes la aleguen o no, debe examinarse previamente la procedencia del juicio de amparo, por ser esa cuestión de orden público en el juicio de garantías.' Congruente con lo anterior, en tesis legible en el mismo volumen citado, a fojas 265, se sustenta: '159. IMPROCEDENCIA DEL AMPARO, AUN CUANDO LA RESPONSABLE ADMITA LA EXISTENCIA DE LOS ACTOS RECLAMADOS.- La circunstancia de que las responsables admitan la certidumbre de los actos reclamados no impide a los órganos del Poder Judicial Federal que conozcan de los juicios de amparo, que analicen las causas de improcedencia, pues admitir lo contrario sería tanto como proscribir la operancia de las causas de improcedencia, dado que para que éstas se actualicen es necesario que previamente se encuentren probados los propios actos que se tachen de constitucionales.' 1a. Por falta de interés jurídico del quejoso para promover el juicio de amparo en contra de lo dispuesto por el artículo 6o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, dado que la exención que contempla sólo puede causar un agravio indirecto al particular y por tanto no le afecta su interés jurídico. En efecto, el precepto impugnado por el quejoso no produce una violación directa a ninguna de sus garantías individuales, porque resulta irrelevante en el patrimonio del mismo el hecho de que el legislador haya exentado, por razones de equidad, a los sujetos que la propia ley señala como exceptuados de la obligación de pagar, por lo que independientemente de que tal exención es objetiva y justificada, no produce en el ámbito patrimonial del quejoso ningún agravio directo, pues en todo caso, la exención producirá efectos sólo en el patrimonio del Estado, en tanto que su captación tributaria en relación con el impuesto de que se trata será menor a causa de las citadas exenciones, lo que resulta, como se dice antes, irrelevante para el quejoso el monto de la captación total que arroje el pago del impuesto mencionado. Consecuentemente, en orden a las exenciones que reclama el quejoso, se está en el caso del agravio indirecto que de acuerdo con la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación no da causa al juicio de garantías y al no haberlo estimado así la sentencia que se recurre, resulta violatoria de los preceptos legales mencionados. La jurisprudencia a que se alude es consultable en la página 53 de la Octava Parte del *Apéndice de Jurisprudencia 1917-1985*, que dice: '29. AGRAVIO INDIRECTO. No da ningún derecho al que lo sufre para recurrir al juicio de amparo.' Asimismo, la jurisprudencia legible a fojas 291 en el mismo volumen citado, bajo el número 177 y las tesis relacionadas con la misma, en el sentido de que: '177. INTERES JURÍDICO EN EL AMPARO. La afectación de los intereses jurídicos debe realizarse de manera directa para que sea procedente el juicio de amparo. No

acontece esa situación cuando es mediata la afectación que produce al promovente del amparo el acto de autoridad que éste reclama.' Y en la página 56 del mismo volumen antes mencionado se incluye la siguiente tesis relacionada: '**AGRAVIO INDIRECTO, NO DA NINGUN DERECHO AL QUE LO SUFRA PARA RECURRIR AL JUICIO DE AMPARO.** Para explicar el criterio mencionado, en relación al perjuicio como base del amparo, esta Suprema Corte de Justicia ha sostenido que una correcta interpretación de la fracción IV del artículo 73 (hoy fracción V) de la Ley de Amparo, lleva a la conclusión de que éste debe ser solicitado precisamente por la persona que estima se le causa molestia por la privación de algún derecho, posesión o propiedad, porque el interés jurídico de que habla dicha fracción no puede referirse a otra cosa, sino a la titularidad que al quejoso corresponde, en relación con los derechos y posesiones conculcados, y aunque las lesiones de tales derechos es natural que traigan repercusiones mediatas o inmediatas en el patrimonio de otras personas, no son éstas las que tienen interés jurídico para promover el amparo.' 2a. Por razón de que el quejoso no comprobó en juicio su interés jurídico para promover el amparo. El Juez *a quo* desestimó la causal de sobreseimiento, violando los artículos 73, fracción V y 74, fracción III, de la Ley de Amparo, hecha valer por las autoridades responsables, en su informe justificado, consistente en que la quejosa no demostró que se encuentra bajo el supuesto de la ley combatida y por tanto carece de interés jurídico para impugnarla. El Juez de Distrito equivocadamente consideró que la parte quejosa, sí demostró que tenía interés jurídico para reclamar la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, al exhibir el acta constitutiva de la sociedad mercantil y declaración del impuesto sobre la renta. Es infundada la aseveración del Juez al argumentar que la quejosa acreditó su interés jurídico con los documentos mencionados, con ellos no prueba ubicarse en los supuestos normativos previstos en el artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, que claramente hace referencia a que las sociedades mercantiles están obligadas al pago del impuesto que la misma establece, por su activo, del enunciado se desprende la existencia de dos elementos para ubicar al sujeto pasivo en el supuesto normativo: ser una sociedad mercantil y poseer activos, es claro que los documentos en los cuales se apoyó el Juez no fueron idóneos para acreditar el interés jurídico de la quejosa por lo que el Juez de Distrito debió sobreseer pues es claro que dichas sociedades no le importaron al legislador en cuanto tales, sino en cuanto que tuvieron un activo, lo cual precisó en el propio texto de la ley, al señalar 'por su activo' de donde resulta indispensable además probar que dicha sociedad posee activos. De la interpretación armónica del artículo 1o. de la ley cuestionada, se verá que las sociedades mercantiles en tanto tienen activos, están obligadas a tributar como sujetos de la misma. De lo expuesto se demuestra que si la quejosa no probó po-

seer activos a efecto de demostrar su interés jurídico para impugnar la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, el *a quo* debió pronunciar el sobreseimiento del juicio. Al no actuar en tal sentido, generó el presente agravio a la autoridad. Es aplicable la tesis de jurisprudencia número 60, visible en la página 127 de la Primera Parte del último *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación* que dice: 'INTERES JURIDICO, COMPROBACION DEL.- Los sujetos que se consideren afectados por la ley que se impugna de inconstitucional, para comprobar su interés jurídico en el juicio de amparo, combatiéndola por esta causa, deben demostrar que están bajo los supuestos de la ley. La comprobación se puede hacer por cualquiera de los medios de prueba previstos en las leyes; y si no existe ninguna que demuestre que los quejoso estén bajo los supuestos de la ley, debe sobreseerse el juicio de amparo.' De igual forma, el artículo 203 del mismo Código, en su segundo párrafo, indica en relación con los documentos privados que la 'declaración de verdad, hace fe de la declaración; mas no de los hechos declarados' y hace remisión expresa al artículo 202 del mismo cuerpo legal que antes se ha mencionado. De todo lo anterior resulta que no se acreditó el interés jurídico en los términos que exige la Ley de Amparo para que el juicio de garantías resulte procedente, menos aún que la afectación de tal interés jurídico se hubiese producido de manera directa como se indica en las tesis relacionadas con la jurisprudencia 177 legible a fojas 291 del volumen antes citado y que ya quedó transcrita, mismas que también a continuación se consignan, según las cuales la prueba del interés jurídico no puede establecerse a base de presunciones, por lo que el Juez *a quo* debió haber declarado la improcedencia del juicio decretando el sobreseimiento del mismo, de acuerdo con el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación antes expuesto y el que se contiene en la ejecutoria que a continuación se transcribe: 'INTERES JURIDICO EN EL AMPARO. FALTA DE.- Los quejoso que se consideren afectados por la ley que se impugna de inconstitucional, para comprobar su interés jurídico en el juicio de amparo combatiéndola por estimarla inconstitucional deben demostrar que están bajo los supuestos de la ley. La comprobación se puede hacer por cualesquiera de los medios de prueba previstos en las leyes y si en el caso, no existe ninguna que demuestre que los quejoso estén bajo los supuestos de la ley, debe sobreseerse en el juicio de amparo.' Ejecutoria: Informe 1976, 1a. Parte. Pleno, p. 496. A en R. 5034/72. Jorge Luna Cruz y María Primitiva Toro Rodríguez. 16 de marzo de 1976. Unanimidad de 17 votos. Tesis relacionadas a la jurisprudencia 177. 'INTERES JURIDICO, AFECTACION DEL. DEBE PROBARSE FEHACIENTEMENTE.- En el juicio de amparo, la afectación del interés jurídico debe acreditarse en forma fehaciente y no inferirse solamente a base de presunciones.' Séptima Epoca, Tercera Parte, Vols. 187-192 A. R. 3564/84. Dominga Estrada. 'INTERES JURIDICO EN EL AM-

PARO. OBLIGACION DE PROBARLO AUNQUE OPERE PRESUNCION DE CERTEZA DE LA EXISTENCIA DEL ACTO RECLAMADO POR FALTA DE INFORME.- La presunción de existencia del acto reclamado por falta de informe justificado de las autoridades responsables que previene el artículo 149 de la Ley de Amparo, no exime al quejoso de la obligación que tiene de acreditar que el acto que reclama afecta su interés jurídico, ya que, de no hacerlo, el juicio de garantías resulta improcedente y debe sobreseerse en términos de la fracción V del artículo 73 y III del artículo 74 de la Ley de Amparo.' Séptima Epoca, Tercera Parte, Vols. 133-138, pág. 70. A. R. 5185/76. Timoteo Priego Suárez. '**INTERES JURIDICO. NO PUEDE ESTABLECERSE A BASE DE PRESUNCIONES.**- Las circunstancias de promover un juicio de amparo y de que las autoridades no hayan rendido en él los informes justificados, no establecen una presunción *juris tantum* que acredite el interés jurídico del quejoso, pues ningún precepto de la ley establece que la sola presentación de la demanda de amparo y la relación de los hechos afirmados en ella, traiga aparejada esa presunción, dado que la eficacia de los mismos está condicionada a su demostración, y porque la omisión de las autoridades responsables de rendir informes sólo acarrea la presunción de ser ciertos los actos reclamados conforme a lo dispuesto por el artículo 149 de la Ley de Amparo, sin que ello signifique que esa presunción se extienda hasta el grado de relevar a los quejosos de la carga procesal de demostrar su interés jurídico para promover el juicio de garantías.' Séptima Epoca, Tercera Parte, Vols. 139-144 pág. 95. A. R. 1532/79. Agustín Corona Romero y otros. '**INTERESES JURIDICOS. CUANDO SE AFECTAN LOS.**- Como el derecho sólo tutela bienes jurídicos reales u objetivos, procede aceptar que cuando los daños o perjuicios que una persona pueda sufrir en sus bienes jurídicos no afecten real y objetivamente a éstos, entonces no puede decirse que exista un agravio en términos jurídicos. Luego, si las afectaciones que constituyen un perjuicio deben ser reales, es obvio que para que puedan ser estimadas en el amparo es indispensable que sean susceptibles de apreciarse objetivamente. De no ser así, sería difícil que se surtiera, en la práctica, la causa de improcedencia prevista por la fracción V del artículo 73 de la Ley de Amparo, pues bastaría la mera afirmación del promovente del juicio de garantías, no corroborada por prueba alguna, de que la autoridad le irroga molestias en sus derechos; y ciertamente no es eso lo que tutela la fracción V del artículo 73 citado.' Séptima Epoca. Tercera Parte. Vols. 97-102, pág. 67. A. R. 4716/76. 'Lomas Verdes', S.A. de C.V. 3a. Por razón de que la improcedencia resulte de alguna disposición de la ley, en los términos del artículo 73, fracción XVIII, de la Ley de Amparo. Al respecto debe tenerse presente la jurisprudencia definida de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de proporcionalidad y equidad de las contribuciones contenida en la página 96 de la Primera Parte del Apéndice

al *Semanario Judicial de la Federación* 1917-1985, que dice: 'IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS.- Aunque la jurisprudencia sentada por la Suprema Corte, en ejecutorias anteriores, establecía que la falta de proporcionalidad y equidad del impuesto no puede remediararse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar dicha jurisprudencia estableciendo que sí está el Poder Judicial capacitado para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante o ruinoso o que el legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales. Aun cuando el artículo 31 de la Constitución que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías, por lo que si se demanda ante el Poder Judicial el amparo contra una ley que establezca un impuesto exorbitante o ruinoso no puede negarse la protección federal diciendo que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar dicha violación y que el remedio contra ella se encuentra en el sufragio popular, pues en tal caso se haría nugatoria la fracción I del artículo 103 de la Constitución y la misma razón podría invocarse para negar todos los amparos que se enderezan contra leyes o actos del Poder Legislativo.' Consecuentemente en debido acatamiento de lo dispuesto por el artículo 192 de la Ley de Amparo debe afirmarse que el amparo sólo procede en los casos en que el impuesto de que se trata sea exorbitante o ruinoso, supuestos que no se probaron en el caso y ni siquiera fueron alegados en la demanda de amparo respectiva, por lo que el juicio de garantías resulta improcedente de acuerdo con la fracción XVIII del artículo 73 de la Ley de Amparo. SEGUNDO. La sentencia impugnada viola en perjuicio de la recurrente los artículos 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 1o. y 6o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas; 5o. del Código Fiscal de la Federación, y 77, fracciones I y II, y 192 de la Ley de Amparo. Sostiene el *a quo* que la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, viola el principio de equidad en materia tributaria, por cuanto exceptúa del pago del impuesto a las empresas que componen el sistema financiero; a las sociedades de inversión y las sociedades cooperativas; a los contribuyentes menores y a los contribuyentes de bases especiales de tributación; consideraciones que son infundadas y por lo mismo hacen procedente se revoque la sentencia impugnada como se pasa a demostrar en seguida. La equidad de las contribuciones significa que la ley tributaria debe dar el mismo tratamiento a los contribuyentes iguales, es decir, que dentro de la misma categoría o grupo de contribuyentes considerada por la ley, no se deben establecer discriminaciones o distinciones a título individual. La equidad consiste en dar el mismo trato a los iguales, pero diferente a los desiguales. Este criterio lo ha sostenido el Pleno de la

H. Suprema Corte de Justicia al resolver: '...es equitativo el tributo referido, porque cumple con el requisito de equidad de los tributos, que puede enunciarse en el sentido de que no se hallan en la misma obligación quienes se encuentran en situaciones jurídicas diferentes...' Informe del presidente de la Suprema Corte de Justicia al terminar el año de 1970, Pleno, páginas 293 y 294. Lo anterior es de extrema importancia porque igualdad es un concepto de fondo que mira a las características o condiciones de los contribuyentes del impuesto, es decir, es un requisito que debe cumplir cada contribución, sin que conforme al mismo sean comparables los contribuyentes que pertenezcan a diversas categorías jurídicas, siempre que éstas sean razonables y no se hayan establecido para hostilizar a determinados contribuyentes. Por eso es infundado el argumento en el sentido de que hay un supuesto trato desigual respecto de los contribuyentes señalados en el artículo 6º. de la ley impugnada ya que los mismos reúnen características diferentes a la generalidad de las empresas que poseen activos y dicha distinción no significa un tratamiento especial en razón de características individuales. Como puede apreciarse se trata de categorías identificadas en abstracto, en forma razonable y sin que el régimen relativo haya sido establecido para hostilizar a contribuyentes determinados. El Pleno de la Suprema Corte de Justicia ha resuelto al respecto lo siguiente: '...la equidad permite al poder público tomar en consideración las posibilidades económicas y sociales de cada causante y de cada grupo de causantes ... pues según la equidad deben tratarse desigualmente las situaciones desiguales, lo que es muy útil y conveniente en un país como el nuestro en que existen diferencias económicas muy notables entre los diferentes sectores y clases socioeconómicas...' Informe rendido por el presidente de la Suprema Corte de Justicia al terminar el año de 1971. Primera Parte, Pleno, página 263. Debe prevenirse contra el sofisma de considerar que por el hecho de ser contribuyente del mismo impuesto todos son iguales, pues ello conduciría a la inequidad derivada de ignorar las desigualdades propias de las diversas actividades, ingresos o circunstancias de los contribuyentes. De lo anterior se desprende que habría una inequidad, si dentro de la misma categoría o grupo de contribuyentes se establecen diferencias a título particular, de manera que hubieran cargas fiscales o excepciones sólo para algunos, y no para los demás en las mismas circunstancias, lo cual no ocurre cuando se distingue a los contribuyentes con características propias fijadas de manera general, abstracta y permanente diferentes de las de otros. En el caso que nos ocupa, el artículo 6º. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas es constitucional porque respeta la garantía de equidad, dando trato diferente a sujetos objetivamente considerados que se encuentran en situación jurídica diferente a los otros contribuyentes. Se agravia a la recurrente, además, al aplicar por analogía la tesis que el Juez *a quo* transcribe en su sentencia, en

primer lugar porque no es válida tal aplicación analógica y porque resulta inaplicable al caso que nos ocupa. No procede aplicar por analogía dicha tesis pues de esa manera se viola lo dispuesto por los artículos 5o. del Código Fiscal de la Federación que lo impide en materia fiscal, así como 192 de la Ley de Amparo al no observar la jurisprudencia legible en la página 194 del volumen Común al Pleno y a las Salas, Octava Parte, que a continuación se transcribe y que establece el principio de que las disposiciones especiales son derogatorias de las reglas generales que las contradicen y que las leyes de excepción no pueden aplicarse por analogía a caso alguno no comprendido en ellas: '130. DISPOSICIONES ESPECIALES. Es bien sabido en derecho que las disposiciones especiales, como casos de excepción, son derogatorias de las reglas generales que contradicen.' Tesis relacionadas: 'LEYES DE EXCEPCIÓN. Las leyes que establecen excepciones a las reglas generales, no son aplicables a caso alguno que no esté expresamente especificado en las mismas leyes.' 'LEYES DE EXCEPCION. Las leyes que establecen excepciones, son de estricta interpretación y, por tanto, no pueden aplicarse por analogía, a caso alguno no comprendido en ellas.' Por otra parte la citada tesis no es aplicable al caso puesto que se refiere a un impuesto que grava a todos los comerciantes, caso totalmente diferente al planteado en el presente juicio, en el que se establece una exención a favor de varias categorías de personas por sus circunstancias objetivas diversas a las de los demás obligados y lo más importante, en contra del criterio sostenido por la tesis en comento, que es una tesis aislada, ese H. Tribunal sentó jurisprudencia número 2 visible en la página 10 del tomo correspondiente al Pleno del *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación* 1917-1985, que en seguida se transcribe: 'ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES PARA FINES ESPECIFICOS. ARTICULO 24 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, REFORMADO POR DECRETO DE 31 DE DICIEMBRE DE 1955, ES CONSTITUCIONAL. El artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, reformado por decreto de 31 de diciembre de 1955, que dispone que causarán el impuesto en cédula I (comercio), los ingresos derivados del arrendamiento de inmuebles, cuando el arrendador se reporte comerciante en los términos de las leyes respectivas y los perciba en relación con su actividad mercantil, es constitucional, toda vez que dice claramente que se gravan los ingresos obtenidos por el arrendamiento de inmuebles con independencia de que el comerciante sea persona física o jurídica, es decir, individuo o sociedad mercantil, atenta la relación o enlace que existe entre la profesión de comerciante y los ingresos percibidos por el arrendamiento celebrado, lo que significa que no incurre en falta de equidad, si se toma en consideración que la equidad en la imposición debe referirse no a todos los ingresos provenientes del arrendamiento de inmuebles, sino a la fuente del impuesto, que está constituida por la

actividad mercantil de quienes realizan el arrendamiento; en consecuencia, si la ley grava sin distinción y en forma igual a todos los comerciantes que realicen el mismo género de actividades y obtengan la misma categoría de ingresos, es claro que el legislador cumplió con el referido requisito de equidad y por tanto, el mencionado artículo 24, está jurídicamente apegado al artículo 31, en su fracción IV, de la Constitución Federal.⁴⁵ En el caso que nos ocupa el legislador ha dado cumplimiento a tal criterio jurisprudencial. En efecto, debe tomarse en cuenta que las categorías a las que se ha exonerado atienden a razones o causas que justifican esta medida, precisamente con objeto de hacer más equitativa la aplicación del gravamen.⁴⁶

IMPUESTO SOBRE LA RENTA, EL ARTICULO 32 TRANSITORIO DE LA LEY QUE ESTABLECE, REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES, PUBLICADAS EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 31 DE DICIEMBRE DE 1982, ES CONSTITUCIONAL. (IMPUESTO AL CONSUMO DE ENERGIA ELECTRICA). En cuanto a que el precepto citado no reúne los principios de equidad y proporcionalidad que establece el artículo 31, fracción IV, constitucional porque establece una salvedad para el pago de impuestos por los consumidores hasta de cincuenta kilowatts hora, también es infundado. En efecto, la proporcionalidad consiste en que los gravámenes se fijen de acuerdo con la capacidad económica (o "contributiva") de cada sujeto pasivo para que así las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cuantitativamente superior a las de medianos y reducidos recursos. La equidad implica el que se encuentren obligados a sufragar un determinado tributo los que se hallen dentro de una misma situación establecida por la ley y que no se encuentren a esa misma obligación tributaria los que están en situación jurídica o económica diferente, o sea, tratar a los iguales de manera igual y en forma desigual a los desiguales. En consecuencia, como en el precepto impugnado se exceptúa del pago del impuesto por consumo de energía eléctrica al servicio prestado a los usuarios domésticos con un consumo mensual hasta de cincuenta kilowatts hora, resulta que dicho precepto sí toma en cuenta la situación económica de los contribuyentes finales del impuesto y trata igual a los que se encuentran en una misma situación como son los consumidores domésticos hasta de cincuenta kilowatts hora. Pues no se puede hablar de que exista una misma situación entre los contribuyentes que consumen más de esa cantidad y los que consumen menos.⁴⁷ A. R. 5743/893. Hotel Playa Paraíso, S.A., 11 de febrero de 1986. Unanimidad de 18 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez. En el caso que nos ocupa el legislador ha dado cumplimiento a tal criterio jurisprudencial. En efecto, debe tomarse en cuenta que las categorías a las que se ha exonerado atienden a razones o causas que justifican esta medida, precisamente con objeto de hacer más equitativa la aplicación del gravamen. Así tenemos que contrariamente a lo

que sostiene el Juez de Distrito, en el caso que nos ocupa, las instituciones que forman el sistema financiero, si no se hubieran excluido del pago del impuesto al activo de las empresas, se duplicaría el pago del referido gravamen, pues se cubriría dos veces por los mismos activos. La duplicidad se daría en la realidad, pues dos personas sean físicas o morales, pueden ostentar la propiedad de un mismo objeto, dado que la institución financiera puede ser titular de los bienes que se le confieren sin que por este motivo dejen de constituir un activo de sus clientes; de lo anterior se colige, que existe verdadera dificultad para las instituciones que integran el sistema financiero al poder diferenciar jurídica y administrativamente, cuáles son los bienes exclusivos de las instituciones y cuáles los de sus clientes. Se han excluido también a las sociedades cooperativas de producción y a las sociedades de inversión, porque siendo sociedades mercantiles, las mismas no causan el impuesto sobre la renta a las actividades empresariales por estar comprendidas en el régimen de las personas morales con fines no lucrativos. De incluirlas resultaría que las mismas no tendrían impuesto sobre la renta contra el cual acreditar el impuesto al activo de las empresas que hubieren pagado, por ello, para guardar congruencia y mantener la equidad fiscal se les ha excluido. El imponer la carga tributaria a una parte, sin que exista causa objetiva de la exención, contraviene el artículo 31, fracción IV, constitucional. Así también se ha exceptuado del impuesto a los contribuyentes menores y los que pagan el impuesto sobre la renta en bases especiales de tributación, dado que este último impuesto se paga en forma distinta al del régimen general, esto es mediante el pago de cuotas fijas predeterminadas por la autoridad en el caso de los primeros y, tratándose de los segundos, mediante regímenes especiales en la determinación del impuesto; circunstancias que impiden la aplicación del sistema establecido por la ley impugnada por el quejoso. La tesis sustentada en la sentencia recurrida es equivocada por partir del sofisma de que la equidad impositiva se da cuando la ley grava con el mismo impuesto a todos los contribuyentes, sin excepciones; sofisma que se comprueba en los efectos que pretende producir, esto es que la circunstancia de que algunos sujetos, por sus características propias, se encuentren exceptuados del gravamen, originará que todos aquéllos a los que el legislador llama a contribuir, que todos aquéllos que son los auténticos destinatarios de la contribución, no pagarán tampoco el impuesto. Debe hacerse notar que esta conclusión significa materialmente impedir al legislador el establecimiento de exenciones en los impuestos; impedir una facultad que conforme a nuestra Constitución tiene dicho legislador para conceder esas exenciones a condición de que sean generales, abstractas y permanentes a fin de lograr una distribución equitativa de la contribución para financiar el presupuesto general de gastos del Estado.

TERCERO. Violación a los artículos 28 constitucional; 13 de la Ley Orgánica

del Artículo 28 Constitucional en Materia de Monopolios; 6o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas; 77, fracciones I y II, 192 de la Ley de Amparo; inobservancia de las jurisprudencias 52 y 56 del Pleno de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación; visibles a página 104 y 137 de la Primera Parte del último *Apéndice del Semanario Judicial de la Federación*. El a quo considera en su sentencia que es inconstitucional el impuesto al activo de las empresas porque a su juicio todo impuesto debe gravar, sin excepción a todos los individuos que realicen el supuesto que lo causa. El imponer la carga tributaria a una parte, sin que exista causa objetiva de la exención, contraviene el artículo 31, fracción IV, constitucional. Esta conceptuación constitucional de los impuestos causa agravio a las autoridades responsables porque no es éste el alcance que la Constitución asigna a las exenciones impositivas. Interpretando armónicamente los dispositivos enunciados, se llega a la conclusión de que una ley impositiva se aapega a la Constitución, cuando la exención de impuestos es concedida tomando en consideración situaciones objetivas de diversas categorías de contribuyentes. Esto es, que la exención se otorgue de manera general y abstracta, sin beneficiar a determinada o determinadas personas, sino a todos aquellos que se ubiquen por su actividad, en los supuestos de la exención. El artículo 28 constitucional únicamente prohíbe las exenciones cuando se otorgan como privilegio a título particular a un individuo o individuos, pero de ninguna manera cuando dichas exenciones se establecen por el legislador en condiciones de generalidad considerando la circunstancia diferente en que se encuentren ciertas categorías de obligados que los hacen distintos de los demás contribuyentes del mismo gravamen como ocurre en el caso que nos ocupa. El artículo 6o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas no exenta del pago del tributo, a sujetos individualmente considerados, sino que por el contrario, lo hace a todos los contribuyentes que coincidan con los supuestos jurídicos previstos en la misma. La exención que concede el artículo 6o. de la ley cuestionada se otorga de manera general y abstracta, luego no es violatorio de la Constitución, por lo que procede se revoque la sentencia recurrida. Es aplicable la jurisprudencia 56 publicada en la página 137, Primera Parte, Pleno del *Apéndice del Semanario Judicial de la Federación* 1917-1975, publicada bajo el rubro de: 'IMPUSTOS, EXENCION DE. ES CONSTITUCIONAL CUANDO SE ESTABLECEN CONSIDERANDO LA SITUACION OBJETIVA DE LAS PERSONAS EXENTAS. (DECRETO NUMERO 200 DEL ESTADO DE SINALOA). Es constitucional la exención de impuestos cuando se establece considerando la situación objetiva de las personas exentas (no así cuando la exención se hace en atención a las características individuales de las personas, estimándose sus características personalísimas), en atención, a la situación jurídica abstracta prevista en la ley, la cual contempla elementos objetivos para establecer excepciones

en el pago de los impuestos. Por tales razones, es constitucional el Decreto número 200 del Estado de Sinaloa, que en el artículo 150 exime del pago del impuesto, entre otras personas, a los agentes consulares extranjeros, a los miembros de delegaciones científicas, a las personas de nacionalidad extranjera, a los empleados públicos federales, del Estado o de los Municipios, que reciban gratificaciones de fin de año. Interpretando en forma sistemática el artículo 28 constitucional y el artículo 13 de su Reglamento, se obtiene la conclusión de que la prohibición contenida en el primero de ellos respecto de la exención de impuestos, debe entenderse en el sentido de que ésta se prohíbe cuando tiende a favorecer intereses de determinada o determinadas personas, y no cuando la exención de impuestos se otorga considerando situaciones objetivas en que se reflejan intereses sociales o económicos en favor de una categoría de sujetos.' Asimismo es aplicable la jurisprudencia 52, visible en la página 104 de la Primera Parte, Pleno del último *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación* 1917-1985, que se transcribe en el siguiente agravio. CUARTO. Violación del artículo 13 constitucional por cuanto a que la ley impugnada en el juicio respeta la garantía de generalidad de la ley, en relación con los artículos 25 y 26 de la propia Constitución. Sostiene el Juez *a quo* que 'el impuesto debe gravar, sin excepciones, a todos aquellos individuos o personas morales que tienen como actividad el comercio o la realización de actos comerciales, los cuales podrían definirse para el caso, como aquellos que señala el artículo 75 del Código de Comercio.' La premisa anterior del *a quo* se estima notoriamente infundada y contraria a los criterios definidos de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por lo que procede se revoque la sentencia recurrida y se niegue el amparo y la protección de la Justicia Federal. La exclusión que el artículo 60. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas hace de ciertas personas a quienes exime del impuesto citado, respeta el principio de generalidad de las leyes establecido por el artículo 13 de nuestra Constitución, dado que no contiene disposiciones aplicables a individuos determinados ni reglas particulares sino por el contrario dispone la exoneración de manera general, uniforme y objetiva. Las leyes que carecen de generalidad se conocen como privativas, prohibidas por el citado artículo 13 constitucional y son aquellas que aplicadas al caso previsto y determinado de antemano, desaparecen y no se aplican a otros casos análogos, lo que no ocurre dado que la ley impugnada está concebida de tal forma que se aplica a todos aquellos sujetos que la misma ley señala como contribuyentes. La excepción o exclusión que hace el artículo 60. de la ley que nos ocupa, de los contribuyentes antes mencionados, no es a título particular, sino que se refiere de manera impersonal a toda una categoría de personas en función de la naturaleza de sus actividades. Por otro lado, el artículo 28 constitucional como antes se ha dicho, sólo prohíbe las exenciones de impuestos en los términos y condi-

ciones que fijan las leyes, de manera que quedan excluidas las que se concedan a título individual, pero no las que, como en el caso, se establecen en forma impersonal, abstracta y permanente. Este criterio ha sido sostenido por la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis de jurisprudencia número 55, visible en la página 136 de la Primera Parte, Pleno del *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación* 1917-1975, que dice: '55. IMPUESTOS, EXENCION DE. ES CONSTITUCIONAL CUANDO SE ESTABLECE CONSIDERANDO LA SITUACION OBJETIVA DE LAS PERSONAS EXENTAS. Interpretando en forma sistemática el artículo 28 constitucional y el artículo 13 de su reglamento, se obtiene la conclusión de que la prohibición contenida en el primero de ellos respecto de la exención de impuestos debe entenderse en el sentido de que ésta se prohíbe cuando tiende a favorecer intereses de determinada o determinadas personas, y no cuando la exención de impuestos se concede considerando situaciones objetivas en que se reflejan intereses sociales o económicos en favor de categorías determinadas de sujetos.' Es igualmente aplicable la jurisprudencia número 84, visible en la página 169 de la Primera Parte, Pleno, del último *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación*, que dice: 'LEYES PRIVATIVAS. Es carácter constante de las leyes que sean de aplicación general y abstracta; es decir, que deben contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobreviva a esta aplicación y se aplique sin consideración de especie o de persona a todos los casos idénticos al que previene, en tanto no sean abrogadas. Una ley que carece de esos caracteres, va en contra del principio de igualdad, garantizado por el artículo 13 constitucional, y aún deja de ser una disposición legislativa, en el sentido material, puesto que le falta algo que pertenece a su esencia. Estas leyes pueden considerarse como privativas, tanto las dictadas en el orden civil como en cualquier otro orden, pues el carácter de generalidad se refiere a las leyes de todas las especies, y contra la aplicación de las leyes privativas protege el expresado artículo 13 constitucional.' Así como su tesis relacionada que en su parte conducente dice: '...no constituyen un fuero personal contrario al principio de igualdad ante la ley, que establezca una excepción en favor de determinada persona, porque dicho artículo 109 es una disposición legal general y abstracta relativa a todas las instituciones de crédito y organizaciones auxiliares a las que autoriza para que sus acciones que provengan de operaciones directas o de descuento por créditos a su favor, no se acumulen a los juicios de concurso, quiebra o suspensión de pagos, en atención, no a la persona de cada una de esas instituciones y organizaciones, sino a la naturaleza objetiva de las mismas y a su funcionamiento; es decir, se trata de una excepción real o de causa no prohibida por el artículo 13 constitucional. La razón o causa de esa excepción estriba en que las instituciones de crédito no se encuentran en las mismas

circunstancias que los demás acreedores, los cuales tienen libertad para pactar el tipo de interés y el plazo de vencimiento de sus créditos, así como la libre disposición de sus bienes...' Las tesis anteriores resultan plenamente aplicables para demostrar lo infundado de la sentencia que se impugna, puesto que en el artículo 60. de la ley cuestionada, el legislador ha considerado razones o causas objetivas por las cuales considera las circunstancias distintas de las de los demás contribuyentes a las categorías de obligados a los cuales exonera de pago del impuesto. Dichas razones fueron explicadas ampliamente en el informe rendido por las autoridades señaladas como responsables en este juicio y sin embargo el *a quo* no las tomó en cuenta por lo que causa el agravio que se hace valer. Así tenemos que las instituciones que forman el sistema financiero han sido excluidas del impuesto para evitar que el gravamen se duplique sobre los mismos recursos, pues se trata de intermediarios que operan con recursos ajenos, que ya constituyen activos de sus titulares. Se han excluido también a las sociedades cooperativas de producción y a las sociedades de inversión, porque siendo sociedades mercantiles, las mismas no causan el impuesto sobre la renta a las actividades empresariales por estar comprendidas en el régimen de las personas morales con fines no lucrativos. De incluirlas resultaría que las mismas no tendrían impuesto sobre la renta contra el cual acreditar el impuesto al activo de las empresas que hubieren pagado, por ello, para guardar congruencia y mantener la equidad fiscal se les ha excluido. Así también se ha exceptuado del impuesto a los contribuyentes menores y los que pagan el impuesto sobre la renta en bases especiales de tributación, dado que este último impuesto se paga en forma distinta al del régimen general. Los criterios anteriores se ajustan a lo dispuesto por los artículos 25 y 26 de la Constitución, que atribuyen al Estado la rectoría del desarrollo nacional mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo de una más justa distribución del ingreso y la riqueza, así como la permanencia y equidad del crecimiento de la economía nacional, supuestos que se encuentran previstos entre los lineamientos previstos en la parte considerativa de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, publicado el 30 de marzo del año en curso en el Diario Oficial de la Federación, en el que se indica que los preceptos constitucionales antes mencionados, se consideraron por la citada ley, 'de tal manera que propugna un trato igualitario a las empresas y lograr que aquéllas que operen deficitariamente superen esta situación que afecta la economía y las finanzas del país', de donde resulta que la sentencia impugnada, por este concepto, viola en perjuicio de la recurrente los artículos 25 y 26 de la Constitución, toda vez que al conceder el amparo se impide la observancia de dichos preceptos constitucionales. QUINTO. A los artículos 73, fracción V, 74, fracción III, 77, fracciones I y II, de la Ley de Amparo, porque el Juez no declaró el sobreseimiento del juicio en contra de la Ley de

Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1989. El Juez *a quo* en su segundo punto resolutivo concede el amparo y la protección de la Justicia Federal por lo que se refiere a la Ley de Ingresos de la Federación, sin tomar en consideración que por dicha ley debió haber sobreseído el juicio por falta de interés jurídico, como era su obligación de conformidad con el último párrafo del artículo 73 de la Ley de Amparo, en atención a que por dicha ley el quejoso carece de interés jurídico para impugnarla, ya que ésta no le causa perjuicio alguno porque la Ley de Ingresos es solamente un catálogo de actividades que no condiciona la aplicación de las disposiciones impositivas de carácter especial, y por lo tanto no puede causar por sí misma ningún agravio a los derechos fundamentales consagrados por la Constitución y en consecuencia, deberá revocarse la sentencia y dictarse otra en la que se sobresean el juicio. Es aplicable al caso la tesis No. 81, visible en la página 165 del último *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación*, en el tomo correspondiente al Pleno y su tesis relacionada, visible en la misma página y en la siguiente del volumen ya citado y que textualmente expresa: 'LEYES DE INGRESOS. Aun cuando las leyes de ingresos, tanto de la Federación (artículo 65, fracción II, de la Ley Suprema), como de los Estados y Municipios, deben ser aprobadas anualmente por el Congreso de la Unión o las Legislaturas Locales correspondientes, esto no significa que las contribuciones establecidas en las leyes fiscales tengan vigencia anual, ya que las leyes de ingresos no constituyen sino un catálogo de gravámenes tributarios que condicionan la aplicación de las referidas disposiciones impositivas de carácter especial, pero que no renuevan la vigencia de estas últimas, que deben estimarse en vigor desde su promulgación, en forma ininterrumpida, hasta que son derogadas.' **LEYES DE INGRESOS. NO ES NECESARIO IMPUGNARLAS. PARA RECLAMAR LAS LEYES TRIBUTARIAS ESPECIALES.** Si la Ley de Ingresos del Departamento del Distrito Federal, solamente constituye un catálogo de impuestos y no determina la vigencia de las disposiciones tributarias especiales, resulta evidente que la circunstancia de que la empresa quejosa no impugnara dicha Ley de Ingresos, no determina el consentimiento del tributo que se reclama, ni tampoco puede considerarse el precepto reclamado como una consecuencia de la Ley de Ingresos de que se trata, ya que según se ha visto, el mismo precepto deriva su vigencia de la multicitada Ley de Ingresos, por todo lo cual no existe causa de improcedencia, ni resulta aplicable la jurisprudencia publicada con el No. 38, pág. 99 del *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación* de 1955.' A mayor abundamiento, se causa el agravio que se hace valer en atención a que el Juez de Distrito concede el amparo en base a una tesis que no es aplicable al caso, porque se refiere a la circunstancia de que no es necesario impugnar la Ley de Ingresos cuando se controvierte una ley impositiva, dicha tesis sería aplicable para sobreseer el juicio, en atención

a que al no necesitar ser impugnada la Ley de Ingresos para impugnar una ley especial, tampoco es necesario que por el hecho de conceder la protección y el amparo de la Justicia Federal por ley especial, se deba conceder igualmente por la Ley de Ingresos, mayormente cuando el quejoso no hizo valer concepto de violación específico en contra de la Ley de Ingresos.

SEXTO. La sentencia que se recurre causa agravio a las autoridades por violación a los artículos 77, fracciones I, II y III y 78 de la Ley de Amparo. Ciertamente el Juez *a quo*, en la sentencia que se impugna concede el amparo y la protección de la Justicia Federal, respecto del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, sin señalar los motivos y fundamentos que consideró para tal fin. Al demostrarse con los argumentos expuestos, que la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas es constitucional, siguiendo el razonamiento del C. Juez de Distrito, también lo es el Reglamento, porque éste fue expedido para proveer la eficacia de la ley o su exacta aplicación, en ejercicio de la facultad reglamentaria prevista en el artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, luego, no puede ser violatorio de garantías individuales. Es aplicable la tesis relacionada con la jurisprudencia No. 373 visible en la página 641 del tomo correspondiente a la Segunda Sala del *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación*, 1917-1985, que dice: 'LEYES Y REGLAMENTOS, FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE. La fundamentación y motivación de las leyes y, por extensión, de los reglamentos, no puede entenderse en los mismos términos que la de otros actos de autoridad, puesto que para que aquéllas se consideren fundadas y motivadas basta que la actuación de la autoridad que expide la ley o reglamento se ajuste a la Constitución respectiva en cuanto a sus facultades y competencia.'

Séptima Epoca, Tercera Parte, Vols. 187-192. A. R. 2170/81. José Manuel Cardoso Ramón y otro. Unanimidad de 4 votos. Además, es improcedente que se conceda el amparo, conforme al criterio seguido en la sentencia que se reclama, porque no existe una resolución firme que declare inconstitucional la ley que reglamenta."

CUARTO. No es materia de la revisión el sobreseimiento decretado en los juicios 186/89, promovido por Manuel de Jesús Esquer Encinas y 194/89-II, promovido por Aarón Almada Alvarez; ni el que se dictó respecto de los actos del tesorero general del Estado de Sonora y el agente Fiscal del mismo, que se reclamaron en los juicios números 193/89-II, promovido por Grupo Industrial Piasa, Sociedad Anónima de Capital Variable; Grupo Bórquez Gutiérrez, Sociedad Anónima, y Mario C. Bórquez, Sociedad Anónima; y 197/89-II promovido por Ferretería Ramírez, Sociedad Anónima de Capital Variable; toda vez que en contra de estas determinaciones no se inconforman las partes a las que pudieran perjudicar.

QUINTO. En la parte inicial del primer agravio, sostiene la recurrente que el Juez de Distrito violó en su perjuicio los artículos 73, 74, 77 y 192 de la Ley de Amparo, en relación con la tesis jurisprudencial intitulada “IMPROCEDENCIA” y la relacionada “IMPROCEDENCIA DEL AMPARO, AUN CUANDO LA RESPONSABLE ADMITA LA EXISTENCIA DE LOS ACTOS RECLAMADOS”, porque antes de examinar el fondo del asunto debió analizar todas y cada una de las causales de improcedencia previstas en la Ley de Amparo para determinar si alguna de ellas se actualizaba en la especie.

Es infundado este agravio, porque si bien es exacto que la procedencia de la acción constitucional es una cuestión de orden público que debe ser estudiada oficiosamente por el juzgador, con arreglo a lo dispuesto en el párrafo final del artículo 73 de la ley de la materia, también lo es que ello no significa que en la sentencia deba hacerse un pronunciamiento específico sobre cada uno de los supuestos de improcedencia previstos por el legislador, sólo para el efecto de demostrar que no son operantes en cada caso, pues ello no trascendería al sentido del fallo, por lo cual basta que el Juez de amparo analice las proposiciones que a este respecto formulen las partes y las que, en su caso, advierta que deben hacerse cuando la acción sea improcedente, para estimar arreglada a derecho su actuación.

Es aplicable la tesis jurisprudencial publicada en la *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación* número cuarenta y dos (Octava Epoca), página diecinueve, que a la letra dice:

“IMPROCEDENCIA. EL JUEZ NO ESTA OBLIGADO A ESTUDIAR OFICIOSAMENTE TODAS Y CADA UNA DE LAS CAUSALES PREVISTAS EN EL ARTICULO 73 DE LA LEY DE AMPARO. Si el Juez de Distrito no encuentra causal de improcedencia que amerite su estudio oficioso para sobreseer en el juicio, no está obligado a hacerse cargo del estudio de todas y cada una de las contempladas en el artículo 73 de la Ley de Amparo, ya que el último párrafo de dicho precepto no lo obliga a que analice todos y cada uno de los supuestos de improcedencia contenidos en la ley, bastando que estudie y se pronuncie sobre las causales específicamente invocadas por las partes y las que oficiosamente considere aplicables, para tener por satisfecho el precepto en commento.”

Continúa la responsable la exposición del primer agravio, en su inciso 1), que la parte quejosa carece de interés jurídico para reclamar el artículo 60. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, porque en el mismo se establece una exención que no lesiona la esfera de los contribuyentes, sino que sólo afecta el patrimonio del Estado que con motivo de ella dejará de

percibir ciertos ingresos; que, en este sentido, la parte quejosa únicamente puede alegar un agravio indirecto no susceptible de reclamarse a través del juicio de amparo.

Es infundado este agravio, pues ha sido criterio constante de este Tribunal Pleno que los contribuyentes gozan de interés jurídico para reclamar las normas tributarias en las cuales se establezca una exención, porque el artículo 31, fracción IV, constitucional establece en su favor la regla de que su contribución a los gastos públicos debe regirse, entre otros principios, por el de equidad, lo cual significa que les asiste acción para reclamar en el juicio de garantías aquellas normas que estimen atentatorias de dicho principio, como sucede precisamente, en el caso concreto, en que la parte quejosa aduce una infracción de este género.

Se invoca a este respecto la tesis publicada en la citada *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación* (Octava Epoca), página sesenta y uno que dice:

“ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. SI EL QUEJOSO ACREDITA SER SUJETO DE EL, TIENE INTERES JURIDICO PARA IMPUGNAR SU ARTICULO 6o., NO PROCEDIENDO SOBRESEER EN EL JUICIO, SINO ENTRAR AL ANALISIS DE SU CONSTITUCIONALIDAD. Cuando en el juicio de amparo acredita el quejoso ser sujeto de la ley que establece el impuesto al activo de las empresas, por ubicarse en cualquiera de las hipótesis que establece su artículo 1o., a saber: las sociedades mercantiles y las personas físicas que realicen actividades empresariales residentes en México, y las residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto del activo atribuible a dicho establecimiento, así como las personas, distintas a las antes señaladas, que otorguen el uso o goce temporal de bienes que se utilicen en la actividad empresarial de otro contribuyente de los mencionados anteriormente, en relación con esos bienes; y finalmente, las asociaciones o sociedades civiles que lleven a cabo actividades mercantiles, no puede decirse que carezcan de interés jurídico para reclamar el artículo 6o. (ni ningún otro) de esa propia ley; ya que con independencia de que las exenciones que en él se establecen no afectan el patrimonio de la quejosa, lo cierto es que éste sí tiene interés jurídico para impugnar tal precepto, en cuanto consigna determinadas exenciones, ya que la acción constitucional se ejerce no porque se alegue afectación patrimonial, sino porque se estime que dichas exenciones son contrarias al principio de equidad que en favor de los gobernados tutela la fracción IV del artículo 31 constitucional, de donde se sigue que no procede sobreseer en el juicio por dicho motivo en relación al precepto combatido, sino entrar al análisis de la constitucionalidad del mismo.”

En el inciso 2) del primer agravio, afirma la recurrente que no asiste razón al Juez, al señalar que la parte quejosa acreditó su interés jurídico para reclamar la ley de que se trata, “al exhibir el acta constitutiva de la sociedad mercantil y la declaración del impuesto sobre la renta”, pues en términos del artículo 1o. de dicha ley, era necesario demostrar que la parte quejosa tiene activos; además de que la declaración exhibida en juicio es un documento privado conforme a los artículos 202 y 203 del Código Federal de Procedimientos Civiles.

Concluye que debió sobreseerse en el juicio con apoyo en esta causal de improcedencia, porque el interés jurídico debe probarse fehacientemente, aun en el caso de que se tenga por cierto el acto reclamado, y no establecerse con base en presunciones.

Es ineficaz este agravio pues, contrariamente a lo señalado por la responsable, el Juez de Distrito consideró a los activos como elemento determinante del interés jurídico de las quejas, según puede constatarse con la transcripción del fragmento respectivo de la sentencia:

“V. Por otra parte, en lo que toca a los juicios de amparo números 193/89-II y 197/89-II, no se actualizan las causales de improcedencia invocadas por las autoridades responsables, pues por lo que hace al interés jurídico de Grupo Industrial Piasa, Sociedad Anónima de Capital Variable, Grupo Bórquez Gutiérrez y Mario C. Bórquez, Sociedad Anónima de Capital Variable, quejas en la primera de las contiendas constitucionales antes mencionadas, el promovente de la misma y representante de cada uno de los peticionarios de garantías, Ernesto Edmundo Bórquez Gutiérrez, exhibió, por lo que hace a la primera persona moral, escritura constitutiva número dos mil cuatrocientos noventa y cuatro, de veinticinco de octubre de mil novecientos ochenta y cuatro, pasada ante la fe del notario público número ochenta y cinco de esta ciudad, que acredita la existencia jurídica de dicha quejosa, así como declaración del impuesto sobre la renta de la quejosa, correspondiente al período de mayo de mil novecientos ochenta y siete a abril de mil novecientos ochenta y ocho, de la que se desprende que cuenta con activos (fojas 607 y 608). Por lo que respecta a Grupo Bórquez Gutiérrez, Sociedad Anónima de Capital Variable, exhibió escritura constitutiva número siete mil novecientos veinticuatro de veintidós de julio de mil novecientos ochenta y tres, pasada ante la fe del notario público número sesenta y cuatro de esta ciudad, y declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio de noviembre de mil novecientos ochenta y siete, a octubre de mil novecientos ochenta y ocho, del que también se desprende que cuenta con activos (fojas 634 y 635). Por último, en lo que respecta a la

tercera de las quejas, exhibió escritura pública número cinco mil ciento setenta y seis, de veintiséis de diciembre de mil novecientos setenta y nueve pasada ante la fe del notario público número sesenta y cuatro de esta ciudad, que modifica la escritura constitutiva número doscientos diecisiete, de la persona moral en comento, de uno de agosto de mil novecientos sesenta y uno, pasada ante el notario público número quince de esta población, así como declaración del impuesto sobre la renta, correspondiente al ejercicio de junio de mil novecientos ochenta y siete a mayo de mil novecientos ochenta y ocho, documentales de las que se advierte la existencia jurídica de la quejosa, así como que posee bienes para la realización de actividades empresariales (fojas 660 a 674). En relación con el diverso juicio de amparo 197/89-II, promovido por Carolina Ramírez Escobar, en representación de Ferretería Ramírez, Sociedad Anónima de Capital Variable dicha apoderada exhibió escritura pública número tres mil trescientos cuarenta, pasada ante la fe del notario público número cuarenta y siete de esta ciudad, mediante la cual la sociedad hoy quejosa absorbió a la diversa persona moral Sonora Eléctrica, Sociedad Anónima, extinguiéndose ésta y subsistiendo la peticionaria de garantías (fojas 1047 a 1064); igualmente, exhibió declaración del impuesto sobre la renta, correspondiente al ejercicio de noviembre de mil novecientos ochenta y siete, a octubre de mil novecientos ochenta y ocho, de los cuales se desprende que la peticionaria de amparo cuenta con activos, en los términos de la ley impugnada (1037 a 1038). Las documentales reseñadas en este considerando, analizadas en los términos de lo dispuesto por el artículo 202 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria en materia de amparo, son suficientes, a juicio de este tribunal, para acreditar que las quejas en mención son sociedades empresariales, que desarrollan actividades mercantiles y que poseen bienes destinados a tales actividades, por lo que debe concluirse que se encuentran en el supuesto a que se refiere el artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, ante lo cual, deviene infundada la causal de improcedencia en análisis, únicamente por lo que hace a las quejas aludidas..."

En este sentido, no es exacto que el *a quo* haya omitido considerar que las empresas, para ser contribuyentes del impuesto y gozar de interés jurídico para reclamarlo, debían contar con activos, pues de la anterior transcripción se sigue que tuvo por acreditado este extremo con las documentales aportadas al juicio; como tampoco lo es que las declaraciones del impuesto sobre la renta sean meros documentos privados, pues al ostentar los sellos de recepción ante las oficinas recaudadoras del gravamen, prueban plenamente que ante las autoridades fiscales las quejas están sometidas al régimen fiscal en su calidad de empresas con activos, calidad que es suficiente para

reconocerles interés jurídico con fundamento en el artículo 218 del Código Federal de Procedimientos Civiles.

En el inciso 3) del primer agravio, arguye la responsable que de conformidad con la tesis jurisprudencial publicada con el rubro de: “**IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS**”, el juicio de amparo en contra de leyes tributarias sólo procede en el caso de que el impuesto respectivo sea exorbitante o ruinoso, de donde se sigue que el presente juicio es improcedente, en razón de que la parte quejosa no propuso tal cuestión en la demanda, ni tampoco la acreditó en el curso del procedimiento.

Es infundado este agravio, pues la tesis jurisprudencial en cita, de enorme valor histórico por cuanto con ella se abandonó el criterio sostenido originalmente por este alto tribunal sobre la imposibilidad de combatir las leyes fiscales a través del juicio de amparo, no debe interpretarse en la actualidad como un escollo para estimar procedentes las reclamaciones enderezadas en contra de las leyes fiscales en las que se aduzcan violaciones a la Constitución ajenas a los temas de exorbitancia y ruinosidad de los gravámenes, pues de acuerdo con numerosos precedentes sentados al respecto, en el juicio de amparo promovido contra una ley fiscal puede plantearse la violación a cualquier norma constitucional -sea de las incluidas en el capítulo de la Ley Fundamental denominado “Garantías Individuales”, sea de las dispuestas en los restantes apartados que traduzcan una lesión al gobernado por su conexión con aquellas garantías, específicamente en el renglón de seguridad jurídica-, por cuanto ni la Constitución en sus artículos 103 y 107, ni su ley reglamentaria establecen una limitación específica para la materia tributaria.

Atentas las razones expuestas, son infundados los motivos de inconformidad que componen el primer agravio.

Toca el estudio al quinto agravio, por cuanto en el mismo se plantean cuestiones relacionadas con la procedencia del juicio de amparo que son de estudio preferente respecto de las concernientes al fondo del asunto.

Asevera la autoridad responsable que el Juez de Distrito debió sobreseer en el juicio en lo tocante a la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de mil novecientos ochenta y nueve, porque de acuerdo con las tesis publicadas con los títulos “**LEYES DE INGRESOS**” y “**LEYES DE INGRESOS. NO ES NECESARIO IMPUGNARLAS PARA RECLAMAR LAS LEYES TRIBUTARIAS ESPECIALES**”, dicho ordenamiento no es sino un catálogo de ingresos que no condiciona la aplicación de las leyes fiscales

específicas, razón por la cual la parte quejosa carece de interés jurídico, para impugnarla.

Este agravio debe estimarse infundado, atento el criterio sentado por este Tribunal Pleno en la sesión pública del día veintiuno de agosto de mil novecientos noventa y cinco, al fallar por unanimidad de votos, uno con salvedades respecto de las consideraciones, el expediente varios 26/94 relativo a la contradicción de tesis entre las anteriores Tercera Sala y Sala Auxiliar de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, conforme al cual se elaboró la tesis jurisprudencial que dice:

“LEYES DE INGRESOS, CUANDO NO TENGAN QUE ATRIBUIRSELES VICIOS PROPIOS, RESULTA OPTATIVO PARA EL QUEJOSO IMPUGNARLAS O NO EN EL AMPARO EN EL QUE SE RECLAMA LA LEY QUE REGULA EL IMPUESTO ESPECIFICO. Conforme a la tesis jurisprudencial número 127, del Tribunal Pleno, visible en la página 231, de la Primera Parte del *Apéndice 1917-1988*, con el rubro ‘LEYES DE INGRESOS’, estas leyes constituyen un catálogo de gravámenes tributarios, pero que condicionan la aplicación de las disposiciones impositivas de carácter especial; por tanto, si en un juicio de amparo se acredita tener interés jurídico para reclamar la inconstitucionalidad de un impuesto determinado establecido en una ley específica, resulta evidente que también le asiste dicho interés para impugnar la correspondiente Ley de Ingresos que condiciona la aplicación de aquél, pues el efecto legal que tenga el tratamiento jurídico que se dé a la ley específica tendrá repercusión en la ley general de ingresos a la que trasciende y afecta dada su estrecha vinculación. No obstante, nada impide que se pueda reclamar en amparo únicamente la ley específica sin impugnarse la ley general de ingresos, pues la circunstancia de que en aquélla se fijen el monto del impuesto, los sujetos del mismo y las formas de causarse y recaudarse, permiten el acceso directo al juicio de garantías cuando se acredita el perjuicio que ocasiona esta última ley al quejoso. En esas condiciones, puede válidamente afirmarse que cuando no se tengan que atribuir vicios propios a la Ley de Ingresos, resulta optativo para el agraviado impugnarla o no en amparo, ya que por un lado, si ésta se reclama, el interés jurídico para impugnarla se acredita al demostrarse la afectación ocasionada por la ley que regula el impuesto específico y, por otra parte, su no impugnación no impediría abordar el estudio de la ley específica que se reclame.”

Las consideraciones vertidas en esta tesis llevan a estimar infundado el agravio en examen, pues basta que la parte quejosa acredite su interés jurídico para reclamar la ley fiscal específica, en el caso la del impuesto al

activo de las empresas, para que le asista interés en combatir también la Ley de Ingresos respectiva.

SEXTO. En el segundo agravio sostiene la responsable que, contrariamente a lo aducido por el Juez de Distrito, el artículo 6o. de la Ley reclamada que exenta del pago del impuesto al activo de las empresas, a las empresas que componen el sistema financiero, las sociedades de inversión y las sociedades cooperativas; a los contribuyentes menores y a los de bases especiales de tributación, no vulnera el principio de equidad consagrado en el artículo 31, fracción IV, constitucional, atentas las siguientes razones:

1. La equidad significa que la ley tributaria debe dar el mismo tratamiento a los contribuyentes iguales, de modo que dentro del mismo grupo de contribuyentes no se deben establecer discriminaciones o distinciones a título individual;
2. La igualdad es un concepto de fondo que mira a las características o condiciones de los contribuyentes del impuesto conforme a las cuales se pueden establecer diversas categorías siempre que sean razonables y no tengan por fin hostilizar a determinados contribuyentes;
3. Los contribuyentes incluidos en la exención del artículo 6o. se distinguen de la generalidad de las empresas que poseen activos y dicha distinción no se estableció en razón de características individuales, pues se trata de categorías identificadas de manera general, abstracta y permanente, a las cuales se ha exonerado del pago del tributo por razones tendientes a hacer más equitativa la imposición del gravamen; en particular:
 - a. Las instituciones que forman el sistema financiero se exentaron para no duplicar la imposición del gravamen sobre un mismo bien, pues aquéllas pueden ser titulares de los bienes que se les confieren sin que éstos dejen de ser activos de los clientes; la dificultad que enfrentan estas instituciones para diferenciar jurídica y administrativamente los bienes propios de los de sus clientes, justifican su exención;
 - b. Las sociedades cooperativas de producción y las sociedades de inversión, que son sociedades mercantiles, se excluyeron porque no causan el impuesto sobre la renta a las actividades empresariales al estar comprendidas en el régimen de las personas morales con fines no lucrativos, por lo cual no tendrían impuesto sobre la renta contra el cual acrestar el gravamen reclamado;

c. Los contribuyentes menores y los que pagan el impuesto sobre la renta en bases especiales de tributación se excluyeron porque no pagan dicho impuesto conforme al régimen general, sino los primeros de acuerdo con cuotas fijas predeterminadas y los segundos conforme a reglas especiales, circunstancias que impiden la aplicación del sistema establecido por la Ley reclamada;

4. No es exacta la apreciación de que todos los contribuyentes del impuesto son iguales, pues ello conduce a la inequidad derivada de ignorar las desigualdades propias de las diversas actividades, ingresos o circunstancias de los contribuyentes;

5. No es aplicable la tesis citada en la sentencia, pues conforme al artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación y a las tesis publicadas con los rubros: "DISPOSICIONES ESPECIALES" y "LEYES DE EXCEPCION", no cabe la analogía tratándose de disposiciones especiales derogatorias de las reglas generales, máxime que dicha tesis se refiere a un impuesto que grava a todos los comerciantes, supuesto diverso del planteado en el presente juicio, sobre el cual además este Tribunal Pleno sentó jurisprudencia al tenor de la tesis intitulada: "ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES PARA FINES ESPECIFICOS. ARTICULO 24 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, REFORMADO POR DECRETO DE 31 DE DICIEMBRE DE 1955, ES CONSTITUCIONAL." En cambio, es aplicable al caso el criterio sostenido en la tesis publicada con el rubro de: "IMPUESTO SOBRE LA RENTA, EL ARTICULO 32 TRANSITORIO DE LA LEY QUE ESTABLECE, REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 31 DE DICIEMBRE DE 1982. ES CONSTITUCIONAL (IMPUESTO AL CONSUMO DE ENERGIA ELECTRICA); y

6. El criterio sostenido en la sentencia, de que sólo se cumple el principio de equidad si se grava con el mismo impuesto a todos los contribuyentes sin excepciones, conduce a un fenómeno contrario a la equidad, pues con ello se originaría que los auténticos destinatarios de la contribución no pagaran el gravamen, además de que se impediría al legislador ejercer la atribución que le corresponde en términos de la propia Constitución para establecer exenciones de impuestos siempre que sean generales, abstractas y permanentes.

En los agravios tercero y cuarto la autoridad insiste en los planteamientos anteriores y agrega:

7. El artículo 28 constitucional únicamente prohíbe las exenciones otorgadas como privilegio a título particular a un individuo o individuos, pero no censura las que se establecen en condiciones de generalidad. Es aplicable la tesis “IMPUESTOS, EXENCION DE. ES CONSTITUCIONAL CUANDO SE ESTABLECEN CONSIDERANDO LA SITUACION OBJETIVA DE LAS PERSONAS EXENTAS.”;

8. La exención reclamada respeta la garantía de generalidad de la ley establecida en los artículos 13, 25 y 26 constitucionales, dado que no se dispone en favor de individuos determinados o a título particular, sino de manera general, ni para favorecer intereses de determinada o determinadas personas, sino considerando situaciones objetivas en que se reflejan intereses sociales o económicos en favor de categorías determinadas de sujetos, por lo cual no es tampoco una ley privativa;

9. El Juez de Distrito no tomó en cuenta el informe justificado en donde se expusieron ampliamente las razones de la exención; y

10. La Ley reclamada observa los principios rectores del desarrollo nacional previstos en los artículos 25 y 26 constitucionales, pues según se desprende de la “parte considerativa” de la Ley reclamada, ésta persigue el fomento del crecimiento económico y el empleo de una justa distribución del ingreso y la riqueza, un trato igualitario a las empresas y el abandono de los esquemas deficitarios en su operación.

Son parcialmente fundados estos agravios, atentas las siguientes consideraciones:

Como cuestión formal, que exige atención previa, debe señalarse respecto del agravio recurrido en el inciso 9 de la relación precedente, que la omisión en que incurrió el *a quo*, al no referirse específicamente a los argumentos expuestos en el informe justificado para defender la constitucionalidad de la Ley reclamada, no constituye una infracción, pues la Ley de Amparo no impone al juzgador la obligación de expresar en la sentencia las razones para desestimar dicho informe en la parte relativa.

Sirve de apoyo a esta conclusión, la tesis publicada en el Informe de Labores de mil novecientos ochenta y cuatro, Primera Parte, página trescientos cuarenta y nueve, que dice:

“INFORMES JUSTIFICADOS. NO ES NECESARIO QUE EL JUEZ LOS ANALICE EN SU SENTENCIA.- El artículo 149, párrafo segundo de la Ley

de Amparo, no señala que el Juez de Distrito, en las consideraciones de su sentencia, deba referirse expresamente a las argumentaciones que contengan los informes que rindan las autoridades señaladas como responsables.”

Para analizar los restantes agravios, importa considerar las tesis jurisprudenciales publicadas con los números ochenta y ocho, ochenta y dos, y ochenta y tres de la compilación de mil novecientos ochenta y ocho, que dicen:

“**IMPUESTOS. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.**- El artículo 31, fracción IV de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. 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. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.”

“**IMPUESTOS, EXENCION DE. ES CONSTITUCIONAL CUANDO SE ESTABLECE CONSIDERANDO LA SITUACION OBJETIVA DE LAS PERSO-**

NAS EXENTAS.- Interpretando en forma sistemática el artículo 28 constitucional y el artículo 13 de su reglamento, se obtiene la conclusión de que la prohibición contenida en el primero de ellos respecto de la exención de impuestos debe entenderse en el sentido de que ésta se prohíbe cuando tiende a favorecer intereses de determinada o determinadas personas, y no cuando la exención de impuestos se concede considerando situaciones objetivas en que se reflejan intereses sociales o económicos en favor de categorías determinadas de sujetos.”

“IMPUESTOS, EXENCION DE. ES CONSTITUCIONAL CUANDO SE ESTABLECE CONSIDERANDO LA SITUACION OBJETIVA DE LAS PERSONAS EXENTAS. (DECRETO NUMERO 200 DEL ESTADO DE SINALOA).- Es constitucional la exención de impuestos cuando se establece considerando la situación objetiva de las personas exentas (no así cuando la exención se hace en atención a las características individuales de las personas, estimándose sus características personalísimas), en atención a la situación jurídica abstracta prevista en la ley, la cual contempla elementos objetivos para establecer excepciones en el pago de los impuestos. Por tales razones, es constitucional el Decreto número 200 del Estado de Sinaloa, que en el artículo 150 exime del pago del impuesto, entre otras personas, a los agentes consulares extranjeros, a los miembros de las delegaciones científicas, a las personas de nacionalidad extranjera, a los empleados públicos federales, del Estado o de los Municipios, que reciban gratificaciones de fin de año. Interpretando en forma sistemática el artículo 28 constitucional y el artículo 13 de su reglamento, se obtiene la conclusión de que la prohibición contenida en el primero de ellos respecto de la exención de impuestos, debe entenderse en el sentido de que ésta se prohíbe cuando tiende a favorecer intereses de determinada o determinadas personas, y no cuando la exención de impuestos se otorga considerando situaciones objetivas en que se reflejan intereses sociales o económicos en favor de una categoría de sujetos.”

La primera de estas tesis, en la parte que ahora interesa, recoge el principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, constitucional, por el cual se exige a las leyes de este género conceder un trato igual a las personas colocadas en la misma situación y uno diferente a quienes se encuentren en situaciones diversas.

Las dos tesis restantes interpretan el artículo 28 constitucional, que prohíbe establecer exenciones para favorecer los intereses de una o más personas determinadas y autoriza las que se fijen considerando situaciones objetivas que reflejen intereses sociales o económicos de ciertas categorías de contribuyentes.

La aplicación conjunta de estos dos principios, uno el de equidad del artículo 31 de la Constitución y otro el de prohibición de exenciones a título particular del artículo 28 de la misma, lleva a considerar que las exenciones de impuestos, para resultar constitucionales, deben no sólo observar los requisitos de generalidad y abstracción de que antes se ha hablado, sino también conservar el esquema de igualdad de las cargas tributarias sobre los particulares.

Para satisfacer esta última exigencia es preciso advertir que, como bien señala la autoridad responsable, es esencial a la ley tributaria el establecimiento de clasificaciones y de categorías de sujetos para establecer quiénes deben sufrir la carga del tributo, distinguiéndolas de las demás que conforman el universo total de personas que pueden ser destinatarias de sus normas; no se puede gravar de igual manera a todos los habitantes del país, sin distinción de edad, actividad, condiciones económicas, situación social, etcétera, pues ello conduciría a un estado de injusticia.

Corresponde pues al legislador determinar la categoría de sujetos que serán contribuyentes de cierto gravamen, normalmente por razón de su posición frente al objeto gravado o su conexión con él, y en su caso, determinar las subcategorías, dentro de aquellas, que por sus características requieren tratamientos específicos en cuanto a reglas de causación, forma y tiempo de pago, deducción y otros aspectos como son precisamente las exenciones.

Sin embargo, el establecimiento de estas categorías y subcategorías de contribuyentes que, como bien lo dice la jurisprudencia, debe hacerse con criterios objetivos sin el propósito de favorecer a determinadas personas, no puede realizarse libremente por el legislador, sino de modo tal que no quebrante el principio de equidad, es decir, que no lo haga con fines discriminatorios ni caprichosos.

La discriminación por motivo de raza, religión o sexo no es motivo de este examen. La distinción basada en la arbitrariedad del legislador es lo que para el caso importa analizar.

Resulta claro que cualquier criterio, siempre que sea apoyado en circunstancias objetivas, puede servir al legislador para crear categorías y subcategorías de contribuyentes, aunque también es claro que no cualquier criterio puede invocarse en todo gravamen.

A propósito de dicho tema, este alto tribunal ha establecido, al analizar algunos elementos de los tributos, que tratándose de derechos causados por la

expedición de certificados por homologación no cabe atender a los ingresos o riqueza acumulada de los contribuyentes; o que en el caso del impuesto predial agrícola, no debe atenderse al volumen de la producción. Estos criterios pueden consultarse en las tesis publicadas en la *Gaceta* número setenta y tres del citado *Semanario*, página veinticinco; y el Tomo VIII, del mismo órgano de difusión, correspondiente al mes de septiembre de mil novecientos noventa y uno, página seis, que dicen:

“DERECHOS POR EXPEDICION DE CERTIFICADOS DE HOMOLOGACION. LEY FEDERAL DE DERECHOS REFORMADA EL 28 DE DICIEMBRE DE 1989. INCONSTITUCIONALIDAD DE SU ARTICULO 138, FRACCION II, INCISO F).- La tarifa que establece el artículo 138, fracción II, inciso f) de la Ley Federal de Derechos, publicada en el Diario Oficial de la Federación de veintiocho de diciembre de mil novecientos ochenta y nueve, para el cobro de derechos por expedición de certificados de homologación o registro clase 'B', para equipos, aparatos, dispositivos y accesorios de telecomunicación, no es proporcional puesto que no atiende al costo del servicio administrativo prestado por el Estado, sino al costo de equipo por homologar o registrar. El servicio que presta la administración es el mismo para todos aquellos que lo soliciten, el cual se reduce únicamente a la expedición del certificado. La desproporcionalidad en el pago de este derecho se advierte por el hecho de que se paga una cantidad distinta, dependiendo de la cuantía del equipo por registrar, no obstante que el servicio prestado es el mismo. Por tanto, el precepto reclamado viola el principio de proporcionalidad establecido en el artículo 31, fracción IV, constitucional, en virtud de que para cuantificar el monto de este derecho toma en cuenta un elemento extraño al costo del servicio prestado.”

“PREDIAL, IMPUESTO SOBRE PREDIOS RUSTICOS A SOCIEDADES COOPERATIVAS DE PRODUCCION, INCONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY QUE LO ESTABLECE, EN EL MUNICIPIO DE ESCUINAPA, SINALOA.- Los artículos 26, fracción II, incisos c) y e), fracción IV, 27, fracción II, inciso a), 28, fracción II, 29 y 99 único del Título Sexto de la Ley de Ingresos del Municipio de Escuinapa, Sinaloa, para el año de mil novecientos ochenta y nueve, reformados por el Decreto 724, que lo establecen, contravienen los principios de proporcionalidad y equidad establecidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución, porque establecen como base del mismo un porcentaje sobre el valor total de la producción anual comercializada tomando como referencia el precio medio rural por tonelada, pues dicho gravamen tiene como objeto la propiedad o posesión de inmuebles, por lo que, el monto de la base gravable, independientemente del sistema técnico que rija para calcularlo, debe determinarse tomando en cuenta la extensión de los

inmuebles, su ubicación y otros factores análogos, de manera que esa base guarde relación de congruencia directa con el objeto del impuesto, y no con elementos accidentales ajenos como lo son el volumen de producción, el valor comercializado en la zona de los productos del inmueble, e incluso las posibilidades de comercialización. De ahí que no se respete el principio de proporcionalidad por este gravamen predial, pues no hay relación congruente entre la capacidad tributaria demostrada al ser propietario o poseedor del predio de que se trate y el valor comercial medio por tonelada de los productos del mismo. Por otra parte, al establecerse como único sistema para determinar el impuesto a pagar, el relativo al precio medio de comercialización de los productos del inmueble, se vulnera el principio de equidad, ya que, se propicia que los poseedores o propietarios de inmuebles rústicos que no estén en producción no tengan que pagar el tributo, por ausencia de base gravable, cuando todos se encuentran en iguales condiciones desde el punto de vista predial, pues todos incurren en la hipótesis generadora del impuesto, consistente precisamente en ser propietarios o poseedores de los inmuebles respectivos, no existiendo razón para que unos sí cubran el gravamen y otros no.”

De lo expuesto se sigue que la justicia en la imposición, desde el punto de vista de la equidad, no se alcanza por el solo hecho de que el legislador configure categorías y subcategorías de contribuyentes de manera abstracta y conforme a criterios objetivos (lo que significaría tanto como decir que son desiguales todos aquellos que se distingan entre sí por cualquier motivo elegido por el autor de la regla), sino que es necesario que tales criterios sean relevantes y tengan significación frente al objeto y fin de la ley tributaria.

Si una norma establece un gravamen sobre cierto objeto y considera como sujetos del mismo a quienes se encuentren en una posición calificada respecto de dicho objeto, es necesario concluir que dicha norma, para distinguir a cierta categoría de ellos de los demás obligados debe atender a circunstancias sociales, económicas y jurídicas que hagan variar precisamente dicha posición, a grado tal que para ellos se justifique un tratamiento fiscal diverso.

Lo anterior significa que para que una exención se halle arreglada al principio de equidad tributaria, es preciso que esté fundada en circunstancias objetivas que sean determinantes de la situación que guardan los sujetos favorecidos con ella frente al objeto gravado o a la finalidad perseguida por dicho gravamen.

Para examinar a la luz de estas consideraciones el presente asunto, conviene transcribir los artículos 10., 60., cuyas cuatro fracciones -no así el párra-

fo final- fueron declaradas inconstitucionales por la sentencia recurrida, 90. y 10 de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, publicada en el Diario Oficial de la Federación del treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y ocho, que a la letra dicen:

“ARTICULO 1o. Las sociedades mercantiles y las personas físicas que realicen actividades empresariales residentes en México, están obligadas al pago del impuesto al activo de las empresas, por su activo, cualquiera que sea su ubicación. Las residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, están obligadas al pago del impuesto por el activo atribuible a dicho establecimiento. Las personas, distintas a las señaladas en este párrafo, que otorguen el uso o goce temporal de bienes que se utilicen en la actividad empresarial de otro contribuyente de los mencionados en dicho párrafo, están obligadas al pago del impuesto, únicamente por esos bienes.

“También estarán obligadas al pago del impuesto establecido en esta Ley, las asociaciones o sociedades civiles que lleven a cabo actividades mercantiles.”

“ARTICULO 6o. No pagarán el impuesto al activo de las empresas:

“I. Las empresas que componen el sistema financiero.

“II. Las sociedades de inversión y las sociedades cooperativas.

“III. Los contribuyentes menores.

“IV. Los contribuyentes de bases especiales de tributación.

“No se pagará el impuesto por el período preoperativo, ni por los ejercicios de inicio de actividades, el subsiguiente y el de liquidación. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a los ejercicios posteriores a fusión, transformación de sociedades o traspaso de negociaciones.”

“ARTICULO 9o. Los contribuyentes de este impuesto podrán acreditar una cantidad equivalente al efectivamente pagado contra las cantidades a que estén obligados en el impuesto sobre la renta, correspondiente a sus actividades empresariales, siempre que se trate del mismo ejercicio y de los tres ejercicios siguientes.

“El acreditamiento a que se refiere el párrafo anterior se podrá efectuar contra los pagos provisionales.

“Cuando en la declaración de pago provisional el contribuyente no pueda acreditar la totalidad del impuesto pagado, el remanente, podrá acreditarlo contra los siguientes pagos provisionales o contra la cantidad que tuviera que pagar en la declaración del ejercicio.

“Si en la declaración del ejercicio, el contribuyente tuviera excedente acredititable, lo podrá acreditar en declaraciones posteriores. Si el excedente no se agotara se actualizará multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el último mes del ejercicio en que se determinó dicho excedente acredititable hasta el último mes del ejercicio en que se pudo acreditar.

“Cuando el contribuyente no efectúe el acreditamiento en un ejercicio, pudiéndolo haber hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores hasta por la cantidad en que pudo haberlo efectuado.

“El derecho al acreditamiento previsto en este artículo, es personal del contribuyente y no podrá ser transmitido ni como consecuencia de fusión.

“En ningún caso dicho acreditamiento dará lugar a devolución.

“El acreditamiento no se podrá efectuar contra el impuesto retenido que deba enterar el contribuyente.

“El factor de actualización será el previsto en la fracción II del artículo 7o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta.”

“ARTICULO 10. Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente, acciones, sistema financiero, monto original de la inversión, activo fijo y gastos y cargos diferidos los que la Ley del Impuesto sobre la Renta define o considera como tales.”

De lo dispuesto en estas normas, pueden extraerse las siguientes premisas:

I. Son sujetos del impuesto al activo de las empresas:

1. Las sociedades mercantiles y las personas físicas que realicen actividades empresariales residentes en México y tengan activos;
2. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país y tengan activos atribuibles a dicho establecimiento;

3. Las personas distintas de las anteriores, que otorguen el uso o goce temporal de bienes que se usen en la actividad empresarial de los sujetos descritos en los incisos anteriores; y

4. Las asociaciones o sociedades civiles que lleven a cabo actividades mercantiles y tengan activos.

II. Para efectos de lo anterior, se entiende por sistema financiero y activo fijo lo que la Ley del Impuesto sobre la Renta entiende por tales.

III. Los contribuyentes de este gravamen tienen el derecho de acreditar la cantidad efectivamente pagada por su concepto en contra de las cantidades a que estén obligados en el impuesto sobre la renta correspondiente a sus actividades empresariales, en las condiciones y modalidades que para tal efecto se establecen.

IV. Se exenta del pago de este tributo a las empresas que componen el sistema financiero, las sociedades de inversión y las sociedades cooperativas, los contribuyentes menores y los contribuyentes de bases especiales de tributación.

De lo hasta aquí dicho sobre el gravamen reclamado se llega a la conclusión de que el autor de la Ley reclamada determinó cuatro categorías de sujetos causantes del impuesto, la primera de ellas relativa a las personas físicas y morales que realicen actividades empresariales y tengan activos, y que dentro de ellas distinguió diversas subcategorías a las que exentó del pago del impuesto.

Para precisar si de acuerdo con las reflexiones precedentes esta exención quebranta o no el principio de equidad tributaria, es preciso conocer los fines del impuesto reclamado.

Desde épocas antiguas se ha entendido que los tributos tienen un fin recaudatorio, por cuanto sirven para obtener los ingresos que son necesarios al Estado en la consecución de sus cometidos; sin embargo, desde la tercera década de este siglo, como consecuencia de los efectos devastadores de la Primera Gran Guerra Mundial, se les ha concebido como instrumentos eficaces en la función estatal de regulación económica y conformación de las sociedades modernas, a grado tal de que en algunas legislaciones, sobre todo europeas, se ha admitido la creación de tributos cuyos fines no son recaudatorios, sino de orden preponderantemente extrafiscal.

En nuestro régimen jurídico, el artículo 31, fracción IV, constitucional, al establecer con toda claridad que los gobernados deben contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estados, Municipios o del Distrito Federal, impide disociar por completo a los tributos del fin recaudatorio; pero, si se interpreta su texto en relación con lo dispuesto en los artículos 25 y 28 de la misma Carta Fundamental, cabe reconocer que las contribuciones, al lado de dicho fin, pueden perseguir finalidades de orden económico y social.

Los artículos en cita disponen en lo conducente:

“ARTICULO 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.”

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

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

“...

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

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

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

“ARTICULO 28...

“El Estado, sujetándose a las leyes, podrá en casos de interés general, conceder la prestación de servicios públicos o la explotación, uso y aprovechamiento de bienes de dominio de la Federación, salvo las excepciones que las mismas prevengan. Las leyes fijarán las modalidades y condiciones que aseguren la eficacia de la prestación de los servicios y la utilización social de los bienes, y evitarán fenómenos de concentración que contraríen el interés público.

“...

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

La interpretación conjunta de los artículos 25, 28 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal, en las partes transcritas, conduce a establecer que el legislador está autorizado para establecer tributos que no persigan únicamente fines recaudatorios, sino que permitan al Estado ejercer sus atribuciones en materia de rectoría económica, de acuerdo con los principios y valores protegidos por las propias normas constitucionales, de manera que a través de los mecanismos de imposición fomenten o regulen el desarrollo de ciertas actividades productivas, fortalezcan algunos sectores económicos o conduzcan a la explotación de los bienes en beneficio social.

A tales fines ya se ha referido este alto tribunal en las tesis jurisprudenciales publicadas con los números 18/91 y 20/91 en la *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, número cuarenta y dos (Octava Epoca), que dicen:

“CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES.- Además del propósito recaudatorio que para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios tienen las contribuciones, éstas pueden servir accesoriamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo armónico del país, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos.”

“ACTIVO DE LAS EMPRESAS. LA LEY QUE CREA EL IMPUESTO CORRESPONDIENTE NO ES INCONSTITUCIONAL POR PERSEGUIR, SECUNDARIAMENTE, FINES EXTRAFISCALES.- El propósito fundamental de los impuestos es el recaudatorio para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios en los términos establecidos por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, pero no resulta violatorio de esta norma la circunstancia de que al establecerlos, el legislador tome en consideración, además, de manera accesoria o secundaria, algunas de las consecuencias que sobre la colectividad pueden tener las contribuciones, a efecto de que sirvan de apoyo a la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar o regular, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos. Así, no es inconstitucional que al fin recaudatorio perseguido primordialmente por el legislador cuando estableció el gravamen de que se trata, se agregue otro complementario que consiste, según se infiere de la exposición de motivos de la ley, en el interés de crear un mecanismo que, por un lado, impulse el desarrollo de las actividades empresariales al inducir el incremento de la eficiencia de las unidades de producción y por el otro, desaliente la subsistencia de entidades deficitarias e improductivas.”

Los llamados fines extrafiscales en unión del fin recaudatorio de los tributos se incorporan así al conjunto de elementos que han de considerarse al analizar la constitucionalidad de estos últimos, por cuanto no es posible para este tribunal desconocer que tanto los unos como el otro hallan su fundamento en las normas constitucionales que más allá de ser meras cláusulas programáticas, rigen directamente la actuación de los órganos en quienes se depositan los poderes constituidos.

La aplicación de esta observación en el caso en estudio es evidente, por cuanto el impuesto al activo de las empresas es un claro ejemplo de las contribuciones perfiladas por el legislador atendiendo a fines recaudatorios y extrafiscales, según se desprende tanto de la exposición de motivos de la iniciativa presidencial que le dio origen (que aunque fue modificada en aspectos substanciales según adelante se verá, prevaleció en cambio por lo que hace a la necesidad de crear este nuevo tributo), como de la propia mecánica del impuesto.

La exposición de motivos de la iniciativa presidencial, que se toma en consideración como una herramienta útil, que no definitiva, en la tarea de interpretar la voluntad del legislador, dice:

“El Ejecutivo Federal a mi cargo, con fundamento en los artículos 71, fracción I y 72, inciso f) de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexica-

nos, somete a la consideración del honorable Congreso de la Unión, por el digno conducto de ustedes, la presente iniciativa de Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales. Las propuestas que contiene la iniciativa tienden a mejorar la legislación impositiva federal y a procurar recursos al Estado, cuya transferencia no desaliente el trabajo, el ahorro y la inversión. La política tributaria, parte orgánica de la estrategia de desarrollo, se orientará hacia la estabilización de la economía y a la promoción del crecimiento económico, fortaleciendo las finanzas públicas y combatiendo la evasión y elusión fiscales. A continuación se exponen las características principales y las razones que justifican las medidas que se proponen en la iniciativa que se presenta a su consideración.

"Impuesto al activo neto de las empresas.

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

"El impuesto mencionado se concibe como un gravamen a cargo de las empresas residentes en México de establecimientos permanentes de empresas extranjeras, mismo que grava con una tasa del 2%, el valor anual del activo neto afecto a la realización de actividades empresariales.

"La contribución se causará por ejercicio, con la obligación de efectuar dos pagos provisionales cuatrimestrales y un pago trimestral, calculado sobre el activo neto de las empresas del último ejercicio regular, actualizado por un factor calculado sobre la inflación tenida en el período de los seis últimos meses de dicho ejercicio, con la finalidad de aproximar lo más posible dichos pagos provisionales al impuesto del ejercicio, evitando con ello distorsiones financieras a favor o en contra de los sujetos de la relación tributaria. Con igual fin se propone establecer la posibilidad de reducir los pagos provisionales cumpliendo los requisitos que se establezcan en el Reglamento de la Ley de que se trata.

"Como ya quedó apuntado, el impuesto es complementario al impuesto sobre la renta a las actividades empresariales, por lo que se propone establecer que una cantidad equivalente a este último impuesto cubierto como pago provisional o como impuesto al ejercicio, se pueda acreditar a los pagos provisionales o al impuesto del ejercicio sobre los activos netos, respectivamente, pudiendo también acreditarse contra el nuevo impuesto en los tres ejercicios siguientes, con lo cual se logra que los contribuyentes del impuesto

sobre la renta que por este gravamen hubieran pagado o paguen una cantidad cuando menos igual al nuevo impuesto que resulte a su cargo, no vean incrementada su carga impositiva.

“Por las razones apuntadas, se prevé que las empresas de grupo que efectúen la consolidación de sus resultados fiscales en materia del impuesto sobre la renta, para con ello compensar utilidades objetivas por unas empresas con las pérdidas fiscales tenidas por otras, obteniendo así la devolución de una parte de dicho impuesto pagado por el grupo, también estarán obligadas a consolidar el impuesto al activo neto de las empresas determinado por todas las sociedades pertenecientes a dicho grupo, con lo cual la variación que tenga el impuesto sobre la renta a cargo del grupo se verá reflejado a favor o en contra en la consolidación que lleven a cabo respecto del nuevo impuesto.

“Asimismo, la ley del impuesto que se propone considera que la base del mismo sea el valor del activo neto del ejercicio; concepto que se forma por la diferencia que se obtenga al restar al valor anual del activo, el valor anual del pasivo. Estos valores descansan en valores promedios mensuales de los diversos componentes del activo y del pasivo del contribuyente.

“El impuesto que se propone de ninguna forma implicará una carga administrativa adicional para los contribuyentes, ya que los elementos necesarios para determinar la base del impuesto, se obtienen básicamente de la determinación que tienen que hacer para calcular el impuesto sobre la renta a su cargo, por lo que se evitan molestias innecesarias a los particulares o elementos nuevos de control de sus operaciones y mucho menos duplicidades o aumento de registros en su contabilidad.

“En virtud de lo señalado y considerando que los elementos para determinar la base del nuevo impuesto se obtienen del cálculo de la base del impuesto sobre la renta en el régimen general contenido en la ley que regula dicho impuesto, se excluye del cálculo del nuevo impuesto a quienes paguen el impuesto sobre la renta en bases especiales de tributación o en el régimen de contribuyentes menores, siempre que se trate de vendedores ambulantes, locatarios de mercados o no tengan trabajadores a su servicio, lo cual obedece a que si están en dichos regímenes es porque no tienen capacidad administrativa suficiente.

“Igualmente se excluyen de este impuesto a las instituciones de crédito, sociedades de inversión y sociedades cooperativas, en virtud de que las primeras operan con ahorro captado del público y con depósitos efectuados

por el mismo, por lo que difícilmente se podría medir con exactitud el activo neto afecto a sus actividades empresariales y porque, en el caso de las segundas, no son contribuyentes del impuesto sobre la renta.

"Finalmente, debe decirse que como se ha venido comentando, los elementos de determinación de la base del nuevo impuesto coinciden con elementos que se consideran en la determinación del impuesto sobre la renta, se considera innecesario repetir conceptos y procedimientos precisados y analizados ampliamente en la Ley del Impuesto sobre la Renta, razón por la cual se hace una remisión expresa a los mismos."

El examen de este documento frente al texto aprobado por el Legislativo, particularmente el relativo a sus artículos 1o. y 9o. ya transcritos permite distinguir el fin recaudatorio del impuesto y el fin extrafiscal del mismo.

Si de acuerdo con el segundo de los preceptos citados, los contribuyentes pueden acreditar una cantidad equivalente al importe pagado por concepto del impuesto al activo de las empresas contra las cantidades a que estén obligados en el impuesto sobre la renta, resulta claro que el tributo tiene fines recaudatorios, por cuanto se traducirá en un ingreso al Erario Público de las cantidades que enteren los contribuyentes que no puedan ejercer el derecho de acreditarlo, por ser superior al monto pagado en el impuesto sobre la renta, y que también tiene fines extrafiscales, pues no toda su imposición se traduce en recaudación, considerando el volumen de contribuyentes beneficiados por el mecanismo de acreditamiento.

Sentado lo anterior, es posible determinar si la exclusión dispuesta en el artículo 6o. de la Ley reclamada en favor de diversas subcategorías de contribuyentes, obedece a criterios de distinción fundados en elementos objetivos que resulten relevantes para los fines del gravamen reclamado.

Tratándose de la primera subcategoría exenta, las instituciones del sistema financiero, interesa reproducir a continuación la parte conducente del artículo 7o. B, fracción III, párrafo cuarto, de la Ley del Impuesto sobre la Renta a la cual remite el artículo 10 de la Ley reclamada:

"ARTICULO 7o. B..."

"Para los efectos de esta fracción se entenderá que el sistema financiero se compone de las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, las organizaciones auxiliares de crédito y las casas de bolsa, sean residentes en México o en el extranjero."

Con arreglo a esta disposición, son cinco las clases de empresas que forman el sistema financiero: las instituciones de crédito, las compañías de seguros, las compañías de fianzas, las organizaciones auxiliares de crédito y las casas de bolsa.

La naturaleza jurídica de las instituciones de crédito, en la época de que se trata, se hallaba definida en la Ley Reglamentaria del Servicio Público de Banca y Crédito, en los artículos que disponían:

“ARTICULO 1o. La presente Ley es de orden público y tiene por objeto reglamentar los términos en que el Estado presta el servicio público de banca y crédito; las características de las instituciones a través de las cuales lo hace; su organización; su funcionamiento en apoyo de las políticas de desarrollo nacional; las actividades y operaciones que pueden realizar, y las garantías que protegen los intereses del público.”

“ARTICULO 2o. El servicio público de banca y crédito será prestado exclusivamente por instituciones de crédito constituidas con el carácter de sociedad nacional de crédito, en los términos de la presente Ley. Las sociedades nacionales de crédito serán:

“I. Instituciones de banca múltiple; y

“II. Instituciones de banca de desarrollo.”

“ARTICULO 3o. La prestación del servicio público de banca y crédito, así como la operación y funcionamiento de las instituciones de crédito, se realizará con apego a las sanas prácticas y los usos bancarios, con sujeción a los objetivos y prioridades del Plan Nacional de Desarrollo, en especial del Programa Nacional de Financiamiento del Desarrollo. En todo momento se buscará alcanzar los objetivos específicos de cada tipo de institución, así como los de carácter general siguientes:

“I. Fomentar el ahorro nacional;

“II. Facilitar al público el acceso a los beneficios del servicio público de banca y crédito;

“III. Canalizar eficientemente los recursos financieros;

“IV. Promover la adecuada participación de la banca mexicana en los mercados financieros internacionales;

“V. Procurar un desarrollo equilibrado del sistema bancario nacional y una competencia sana entre las instituciones de banca múltiple; y

“VI. Promover y financiar las actividades y sectores que determine el Congreso de la Unión como especialidad de cada institución de banca de desarrollo, en las respectivas leyes orgánicas.”

Conforme a esta transcripción, la Ley entonces vigente encomienda a las instituciones de crédito, organizadas como sociedades nacionales de crédito incorporadas a la banca múltiple o a la banca de desarrollo, la prestación del servicio público en esta materia, para lo cual se les somete a una estricta reglamentación financiera y contable que incide de una manera determinante en la integración y manejo de sus activos, según puede verse de los artículos de la misma Ley que en lo conducente disponen:

“ARTICULO 10. Las sociedades nacionales de crédito formularán anualmente sus programas financieros y presupuestos generales de gastos e inversiones, y las estimaciones de ingresos, mismos que deberán someter a la aprobación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para los efectos legales correspondientes. Tratándose de instituciones de banca de desarrollo se establecerán modalidades en función a la asignación de recursos fiscales.

“Los programas deberán formularse conforme a los lineamientos y objetivos del Plan Nacional de Desarrollo, en especial del Programa Nacional de Financiamiento del Desarrollo, cuidando la necesaria autonomía de gestión que las instituciones requieren para su eficaz funcionamiento.”

“ARTICULO 32. Las tasas de interés, comisiones, premios, descuentos a otros conceptos análogos, montos, plazos y demás características de las operaciones activas, pasivas y de servicios, así como las operaciones con oro, plata y divisas, que realicen las instituciones de crédito y la inversión obligatoria de su pasivo exigible, se sujetarán a lo dispuesto por la Ley Orgánica del Banco de México, con el propósito de atender necesidades de regulación monetaria y crediticia.

“En todo caso, las medidas que dicte el Banco de México se apegarán a las disposiciones legales aplicables, a los objetivos y prioridades del Plan Nacional de Desarrollo y a las directrices de política monetaria y crediticia que determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el ejercicio de las atribuciones que le asignan las leyes respecto a la dirección de dicha política, así como para plantear, coordinar, evaluar y vigilar el sistema bancario.”

“ARTICULO 33. Las instituciones de crédito invertirán los recursos que captan del público y llevarán a cabo las operaciones que den origen a su pasivo contingente, en términos que les permitan mantener condiciones adecuadas de seguridad y liquidez. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, oyendo la opinión del Banco de México y de la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros, determinará la clasificación de los activos y de las operaciones causantes de pasivo contingente, en función de su seguridad, determinando asimismo, los porcentajes máximos de pasivo exigible y de pasivo contingente, que podrán estar representados por los distintos grupos de activos y de operaciones resultantes de las referidas clasificaciones.

“...”

“ARTICULO 69. Se requerirá autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para que las sociedades nacionales de crédito inviertan en títulos representativos del capital social de organizaciones auxiliares del crédito, de intermediarios financieros no bancarios, o de entidades financieras del exterior.

“...”

“ARTICULO 77. Las instituciones de banca múltiple deberán participar en el mecanismo de apoyo preventivo para preservar su estabilidad financiera, cuya organización y funcionamiento se sujetará a lo siguiente:

“I. El Gobierno Federal, por conducto de la Secretaría de Programación y Presupuesto, constituirá en el Banco de México, un fideicomiso que se denominará Fondo de Apoyo Preventivo a las Instituciones de Banca Múltiple, cuya duración será indefinida;

“II. El Fondo aplicará sus recursos a efectuar operaciones preventivas para apoyar la estabilidad financiera de las instituciones de banca múltiple y evitar que los problemas que enfrenten resulten en perjuicio del pago oportuno de los créditos a su cargo;

“III. Las instituciones de banca múltiple estarán obligadas a cubrir al Fondo el importe de las aportaciones ordinarias y extraordinarias que determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a propuesta del Banco de México y oyendo éste la opinión de la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros.

“...”

"ARTICULO 78. Todo acto o contrato que signifique variación en el activo o en el pasivo de una institución de crédito o implique obligación directa o contingente, deberá ser registrado en la contabilidad. La contabilidad, los libros y documentos correspondientes y el plazo que deban ser conservados, se regirán por las disposiciones de carácter general que dicte la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros."

"ARTICULO 80. La Comisión Nacional Bancaria y de Seguros, mediante disposiciones de carácter general, señalará las bases a que se sujetará la aprobación de los estados financieros mensuales y del balance general anual por parte de los administradores y servidores públicos de las instituciones de crédito; su publicación en periódicos de amplia circulación, así como el procedimiento a que se ajustará la revisión que de los mismos efectúe la propia Comisión."

"ARTICULO 81. La Comisión Nacional Bancaria y de Seguros fijará las reglas máximas para la estimación de los activos de las instituciones de crédito y las reglas mínimas para la estimación de sus obligaciones y responsabilidades:

"Estas reglas se fundarán en los siguientes principios:

"I. Se estimarán por su valor nominal los créditos y documentos mercantiles pendientes de vencimiento o que hayan sido renovados;

"II. Los bienes o mercancías que tengan un mercado regular se estimarán por su cotización;

"III. Los bonos, obligaciones y otros títulos de naturaleza análoga que estén al corriente en el pago de sus intereses y amortización, se estimarán al valor presente de los futuros beneficios del título, calculando dicho valor presente al tipo efectivo de interés que devengue el título según el precio en bolsa de valores o, a falta de ésta, en el mercado libre en el momento de su adquisición.

"Cuando no estén al corriente en el pago de sus intereses y amortización, se estimarán conforme al precio de bolsa o de mercado;

"IV. Los títulos representativos de capital de sociedades se valuarán de acuerdo con las reglas que dicte la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros;

“V. Los inmuebles urbanos se estimarán por el promedio de avalúos que practiquen los peritos de las instituciones y que apruebe la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros; y

“VI. Los bienes que no reúnan las características señaladas en las fracciones anteriores, se estimarán por su valor de adquisición con las deducciones correspondientes al demérito por uso o explotación en su caso.

“Cuando al aplicar las reglas de valoración fijadas por la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros resulte una estimación más elevada de los elementos de activo que el valor original de los títulos, efectos, bienes o inversiones, la diferencia no podrá ser aplicada a cuenta de resultados, hasta en tanto no se realice efectivamente el beneficio como consecuencia del cobro, venta, realización o liquidación de los títulos, efectos, bienes o inversiones respectivos a menos que la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros, vista la estabilidad continuada de los precios y cotizaciones y la importancia relativa de las reservas constituidas de este modo, autorice el ajuste de tales fondos con abono a las cuentas de resultados.

“Sin perjuicio de las normas establecidas en este artículo, la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros podrá proponer a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que se autorice, por disposiciones de carácter general a las instituciones de crédito, para que en caso necesario, por baja extraordinaria, mantengan ciertos valores de su activo a la estimación que resulte de sus precios de adquisición, dándoles un plazo que no podrá exceder de cinco años para que regularicen sus valuaciones, y sometiéndose durante este período a las limitaciones que estime adecuado acordar la propia Comisión.”

“ARTICULO 97. La inspección y vigilancia de las instituciones de crédito en la prestación del servicio público de banca y crédito y el cumplimiento de las disposiciones de esta Ley, queda confiada a la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros.”

“ARTICULO 105. El presidente es la máxima autoridad administrativa de la Comisión y ejercerá sus funciones directamente o por medio de los vicepresidentes, directores generales, delegados y demás servidores públicos de la propia Comisión. En las ausencias temporales del presidente, será sustituido por el vocal vicepresidente que designe al efecto.

“Serán facultades y obligaciones del presidente de la Comisión:

“I. Inspeccionar y vigilar las instituciones de crédito proveyendo en los términos de esta Ley y demás relativas, el eficaz cumplimiento de sus preceptos,

así como realizar la inspección que para fines fiscales u otros procedentes conforme a leyes especiales, corresponda al Ejecutivo Federal;

“...”

“III. Intervenir en los arqueos, cortes de caja y demás comprobaciones o verificaciones de contabilidad de las instituciones sometidas a su inspección y estimar los valores de su activo de acuerdo con el artículo 81 de esta Ley;

“...”

“ARTICULO 108. La inspección se sujetará al reglamento que al efecto expida el Ejecutivo Federal y se efectuará a través de visitas que tendrán por objeto: revisar, verificar, comprobar y evaluar los recursos, obligaciones y patrimonio, así como las operaciones, funcionamiento, sistemas de control y en general, todo lo que pudiendo afectar la posición financiera y legal, conste o deba constar en los registros, a fin de que se ajusten al cumplimiento de las disposiciones que las rigen y a las sanas prácticas de la materia.

“...”

“ARTICULO 112. Cuando en virtud de la inspección resulte que operaciones de alguna institución de crédito no estén realizadas en los términos de las disposiciones aplicables, el presidente, con acuerdo de la Junta de Gobierno, dictará las medidas necesarias para normalizarlas, y señalará un plazo para que dicha normalización se lleve a cabo. Si transcurrido el plazo, la institución de que se trate no ha normalizado las operaciones en cuestión, el presidente, con acuerdo de la Junta de Gobierno comunicará tal situación a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y, en su caso, al Banco de México, a efecto de que aquélla tome las medidas y en su caso, aplique las sanciones que procedan. Sin perjuicio de lo anterior, el presidente, con acuerdo de la Junta de Gobierno, podrá disponer que un inspector intervenga la institución a efecto de normalizar las operaciones que se hayan considerado irregulares.

“La intervención administrativa se llevará a cabo directamente por el interventor, quien realizará los actos necesarios para cumplir los objetivos que se señalen en el acuerdo correspondiente, en los términos del Reglamento de Inspección y del Reglamento Interior de la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros.”

Estas disposiciones reflejan en conjunto los mecanismos de control financiero y contable a que están sometidas las instituciones de crédito de acuerdo con la Ley vigente en la época, entre los cuales pueden citarse:

- Aprobación por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de sus programas financieros, presupuestos generales de gastos e inversiones y estimaciones de ingresos, todos formulados de acuerdo con los objetivos nacionales de desarrollo;
- Sometimiento de todas sus operaciones activas, pasivas y de servicio a las medidas dictadas por el Banco de México en materia de regulación monetaria y crediticia;
- Determinación por parte de la Secretaría de Estado mencionada, previa opinión del Banco de México y de la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros, de las clasificaciones de sus activos y de los porcentajes máximos de pasivo exigible y contingente representados en los grupos de activos;
- Autorización de la misma dependencia para que inviertan en títulos representativos del capital social de organizaciones auxiliares de crédito, intermediarios financieros no bancarios o entidades financieras del exterior;
- Obligación de las instituciones de participar en el fideicomiso denominado Fondo de Apoyo Preventivo a las Instituciones de Banca Múltiple y de realizar las aportaciones ordinarias y extraordinarias que determinen las dependencias ya señaladas;
- Obligación de registrar en su contabilidad todo acto que signifique variación en su activo o pasivo, observando las disposiciones de la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros;
- Sujeción a las disposiciones de carácter general que esta última dicte para aprobar sus estados financieros mensuales y su balance general anual, así como para la estimación de sus activos, obligaciones y responsabilidades;
- Sujeción a la inspección y vigilancia permanente de la citada Comisión, la cual además podrá intervenir en arqueos, cortes de caja, revisión de su contabilidad y estimación de los valores de sus activos, así como practicar visitas tendientes a verificar la situación financiera, fiscal y legal en general de las instituciones.

Lo anterior pone de manifiesto las peculiaridades que tanto desde el punto de vista financiero como contable ofrecen las instituciones de crédito y las

distinguen del conjunto de empresas que en lo general poseen activos; distinción que se refleja asimismo en la Ley del Impuesto sobre la Renta, que tratándose de los elementos que conforman la base de dicho tributo, establece en favor de tales instituciones un tratamiento especial, distinto del aplicable en general a las empresas, cuando en los artículos vigentes en la época, establecía:

“ARTICULO 52. Las instituciones de crédito considerarán ingresos acumulables los que se establecen en el Capítulo I de este Título, excepto los señalados en la fracción X del artículo 17 de esta Ley.

“Los contribuyentes a que se refiere este artículo considerarán además, ingresos acumulables:

“I. Los intereses devengados en el ejercicio, sin el ajuste del artículo 7o. B de esta Ley. Para los efectos de esta fracción, no se le dará el tratamiento de interés a la utilidad cambiaria.

“Tratándose de los intereses que perciban por la inversión de su capital pagado y de las reservas que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los ingresos acumulables se determinarán en los términos del artículo 7o. B de esta Ley.

“II. Tratándose de deudas o créditos en moneda extranjera, acumularán la utilidad que en su caso resulte de la fluctuación de dichas monedas, en el ejercicio en que las deudas o créditos sean exigibles conforme al plazo pactado originalmente, en los casos en que las deudas o los créditos en moneda extranjera se paguen o se cobren con posterioridad a la fecha de su exigibilidad, las utilidades que se originen en ese lapso por la fluctuación de dichas monedas, serán acumulables en el ejercicio en que se efectúen el pago del adeudo o el cobro del crédito.”

“ARTICULO 52-A. Las instituciones de crédito harán las deducciones a que se refiere el Capítulo II de este Título, excepto las comprendidas en la fracción X del artículo 22 de esta Ley, y en el caso de créditos incobrables o dudosos, en vez de lo dispuesto en la fracción XVII del artículo 24, los deducirán cuando lo ordene o autorice la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros.

“Los contribuyentes a que se refiere este artículo podrán efectuar además, las siguientes deducciones:

“I. Los intereses devengados en el ejercicio, sin el ajuste del artículo 7o. B de esta Ley. Para los efectos de esta fracción, no se le dará el tratamiento de interés a la pérdida cambiaria.

“II. La pérdida inflacionaria, que en su caso resulte de los intereses a que se refiere el segundo párrafo de la fracción I del artículo 52 de esta Ley.

“III. Tratándose de deudas o créditos en moneda extranjera, deducirán las pérdidas que en su caso resulten de la fluctuación de dichas monedas en el ejercicio en que sean exigibles las citadas deudas o créditos, o por partes iguales, en cuatro ejercicios a partir de aquel en que se sufrió la pérdida.

“La pérdida no podrá deducirse en los términos del párrafo anterior en el ejercicio en que se sufra, cuando resulte con motivo del cumplimiento anticipado de deudas concertadas originalmente a determinado plazo, o cuando por cualquier medio se reduzca éste o se aumente el monto de los pagos parciales, en este caso, la pérdida se deducirá tomando en cuenta las fechas en las que debió cumplirse la deuda en los plazos y montos originalmente convenidos.

“En los casos en que las deudas o créditos en moneda extranjera se paguen o se cobren con posterioridad a la fecha de su exigibilidad, las pérdidas que se originen en ese lapso por la fluctuación de dichas monedas serán deducibles en el ejercicio en que se efectúe el pago de la deuda o se cobre el crédito.”

Siendo pues claras las diferencias existentes entre las instituciones de crédito y las demás empresas que cuentan con activos, por cuanto las primeras se encuentran sometidas a reglas específicas de control financiero y contable que inciden directamente en el volumen, naturaleza y valor de sus activos, resulta claro para este alto tribunal que asiste razón a la responsable cuando afirma que la exención dispuesta en favor de esta subcategoría de contribuyentes no viola el principio de equidad, porque la misma se funda en criterios de distinción objetivos que son relevantes para los fines recaudatorios y extrafiscales que persigue la Ley reclamada.

Desde la óptica de su fin recaudatorio, que se traduce en la captación de los recursos que no sean acreditables por los contribuyentes, las diferencias existentes entre las instituciones de crédito y el resto de ellos son de relevancia, pues resulta claro que dichas instituciones no podrían gozar del beneficio del acreditamiento conforme a las mismas reglas y condiciones aplicables a los sujetos obligados al pago del impuesto reclamado, circunstancia que justifica un trato diferencial.

Desde la óptica de los fines extrafiscales de la ley, tanto los relativos al combate de la evasión fiscal como los que se orientan a estimular el desa-

rrollo de un sector de la economía, también es claro que las instituciones de crédito son distintas del resto de las empresas, pues se les ha encomendado la prestación de un servicio público de alta significación económica que se haya sometido a un intenso sistema de control financiero, contable y fiscal, de allí que sea legítima la decisión del legislador de aplicar los recursos de dichas instituciones en las operaciones propias del servicio conforme a reglas inspiradas fundamentalmente en razones de orden público e interés general, en lugar de distraerlos, así sea temporalmente, para el pago del tributo reclamado.

Como antes se dijo, la decisión legislativa de fomentar ciertos sectores de la economía a través de instrumentos de regulación fiscal, que permitan confiar a un mejor destino los recursos que de otro modo llegarían a las arcas públicas, no puede estimarse contraria al texto constitucional, porque dicha decisión se orienta a cristalizar uno de los fines extrafiscales expresamente protegidos por la Carta Fundamental, la que además, en la época de que se trata, concedía particular atención a las instituciones de crédito cuando en el párrafo quinto del artículo 28 (ahora derogado), establecía:

“Se exceptúa también de lo previsto en la primera parte del primer párrafo de este artículo la prestación del servicio público de banca y de crédito. Este servicio será prestado exclusivamente por el Estado a través de instituciones, en los términos que establezca la correspondiente ley reglamentaria, la que también determinará las garantías que protejan los intereses del público y el funcionamiento de aquéllas en apoyo de las políticas de desarrollo nacional. El servicio público de banca y crédito no será objeto de concesión a particulares.”

La presencia de un acusado interés público en la realización de las actividades crediticias y de las demás propias de estas instituciones, así como la existencia de mecanismos de intenso control financiero, contable y fiscal sobre las mismas bastan, a juicio de este tribunal, para estimar que la exención dispuesta en favor de aquéllas no quebranta el principio de equidad tributaria, pues considerando los fines recaudatorios y extrafiscales de la Ley reclamada, existen elementos suficientes para concluir que se trata de una subcategoría de contribuyentes que se distinguen de los demás a grado tal que se justifica el establecimiento de un tratamiento fiscal diverso del aplicable a los sujetos obligados al pago del impuesto.

Las razones expuestas llevan a estimar fundados los agravios expresados por la autoridad en los incisos 3). a y 6) de la síntesis de agravios, considerando además que la exención combatida, en lo relativo a los activos ad-

ministrados por las instituciones de crédito de la titularidad de otros causantes del impuesto, se funda también en una razón de orden técnico, señalada tanto en la exposición de motivos de la iniciativa presidencial adoptada en esta parte por las Cámaras, como por el Congreso de la Unión al rendir su informe justificado en cada uno de los juicios en que se actúa:

“...En lo particular, el sistema financiero no quedó exento por un acto gracioso, sino por una razón técnica que escuchó, verificó y razonó el Pleno deliberante. Los activos de las sociedades nacionales de crédito y de las entidades equiparables que conforman tal sistema, implican inversiones de particulares o de empresas representadas por certificados de aportación patrimonial serie ‘B’ y mezclados como capital de riesgo en su operación normal, conforme las bases de la legislación y normatividad que le es específicamente aplicable y, en ello, se comprende parte de la naturaleza y función de las sociedades nacionales de crédito dentro del capital social de empresas privadas, conforme la transitoriedad y bases legales de tales participaciones no obstante lo cual, mientras existen, merecen la diferenciación de su causa y la Ley aquí impugnada realizó adecuadamente tal razonamiento y lo plasmó debidamente. En tal virtud, nuevamente aquí se salvaguardó la imposibilidad de la doble tributación. Las sociedades cooperativas, igualmente, están exentas también en función de que no son causantes del impuesto sobre la renta y, se insiste, el impuesto al activo de las empresas es complementario al de la renta. Los contribuyentes menores, y los otros contribuyentes sujetos a bases especiales de tributación precisamente conforme a las bases de la Ley del Impuesto sobre la Renta, quedaron excluidos, recayendo entre otras razones las propias establecidas en la multicitada Ley, consistentes en que no están obligados a llevar una contabilidad que no les corresponde en este renglón por virtud del impuesto sobre la renta y por tanto tampoco exclusivamente para efectos del nuevo gravamen, del que una de sus calidades es precisamente no requerir nuevos registros, nuevos informes, ni un aparato administrativo adicional, porque se apoya en el propio aparato de renta. En estas condiciones, los artículos transitorios del propio ordenamiento impugnado contienen las previsiones y provisiones legales necesarias para la correcta instauración del gravamen en función de los ejercicios fiscales. En razón de los argumentos aquí vertidos, se acredita con amplitud que el impuesto se apega a los lineamientos que señala nuestra Ley Fundamental en materia tributaria y, en consecuencia, que no se vulneran las garantías constitucionales de la parte quejosa, procediendo negarle el amparo y protección de la Justicia Federal por lo que respecta a esta autoridad.”

Consideraciones similares a las anteriores son aplicables a las compañías de seguros y de fianzas, a las organizaciones auxiliares de crédito y a

las casas de bolsa, según se desprende de lo dispuesto en los artículos 5o., 35, 56, 57, 99, 100 y 109 de la Ley General de Instituciones de Seguros; 5o., 40, 45, 61, 62, 66 y 67 de la Ley Federal de Fianzas; 3o., 8o., 52, 53, 54 y 56 de la Ley General de Organizaciones Auxiliares del Crédito; así como 26 bis, 26 bis 7 y 27 de la Ley del Mercado de Valores, y 53 y 54 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que dicen en lo conducente:

“ARTICULO 5o. Para organizarse y funcionar como institución de seguros se requiere concesión del Gobierno Federal, que compete otorgar discrecionalmente a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, oyendo la opinión de la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros.”

“ARTICULO 35. La actividad de las instituciones de seguros estará sujeta a lo siguiente:

“...”

“XVI. Las operaciones que realicen las instituciones de seguros para la inversión de sus recursos se sujetarán, en su caso, a los límites máximos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público oyendo la opinión de la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros, mediante reglas de carácter general, respecto al plazo de tales operaciones y a las tasas de interés y demás cargos que las instituciones puedan aplicar por los financiamientos que otorguen; y

“...”

“ARTICULO 56. Las instituciones de seguros invertirán los recursos que manejen en términos que les permitan mantener condiciones adecuadas de seguridad y con liquidez apropiada al destino previsto para cada tipo de recursos. A tal efecto, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público oyendo la opinión de la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros, determinará las clasificaciones que las propias instituciones deberán de hacer de sus activos, en función de la seguridad y liquidez de dichos activos, determinando asimismo los porcentajes máximos de las reservas técnicas y, en su caso, de los demás recursos que con motivo de sus operaciones mantengan las instituciones, que podrán estar representados por los distintos grupos de activos resultantes de las referidas clasificaciones.

“Las disposiciones de carácter general para determinar las clasificaciones y porcentajes a que se refiere este artículo, deberán ajustarse al régimen siguiente:

“a) Considerarán la situación que al respecto guarden en general las instituciones a que se apliquen y la composición y estabilidad de sus recursos, señalándoles plazos para ajustarse a las modificaciones que se harán a dichas clasificaciones o porcentajes, en caso de ser necesario;

“b) Tomarán en cuenta los plazos de las operaciones, el riesgo a que esté expuesto el cumplimiento oportuno de las mismas y en su caso, la proporción que represente el saldo insoluto de los financiamientos frente al importe de la garantía; y

“c) Las clasificaciones y porcentajes mencionados podrán ser determinados para diferentes tipos de reservas técnicas o de otra clase de recursos, así como para distintas instituciones clasificadas según las operaciones para las que tengan concesión, su ubicación, magnitud u otros criterios.

“El presente artículo le será aplicable respecto a las inversiones con cargo al capital pagado y reservas de capital de las instituciones, las que se sujetarán a lo dispuesto por el artículo 61 de esta Ley. Las inversiones que correspondan a la reserva para fluctuaciones de valores deberán efectuarse en los términos previstos por este artículo y el siguiente, tomando en cuenta en todo caso la liquidez necesaria para su aplicación.”

“ARTICULO 57. El importe total de las reservas técnicas previstas en esta Ley y el de la reserva para fluctuaciones de valores, con excepción del importe que representen los activos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no considere computables para los efectos de este artículo, deberán mantenerse en los renglones de activo que dicha Secretaría determine mediante reglas de carácter general y oyendo la opinión del Banco de México, S. A., de acuerdo con las bases siguientes:

“...”

“ARTICULO 99. La Comisión Nacional Bancaria y de Seguros fijará las bases para la estimación de los activos de las instituciones y sociedades mutualistas de seguros conforme a los siguientes principios:

“...”

“ARTICULO 100. Todo acto, contrato o documento que importe obligación inmediata o eventual o que signifique variación en el activo o en el pasivo de una institución o sociedad mutualista de seguros, deberá ser registrado en su contabilidad, la que podrá llevarse sin perjuicio de su valor probatorio

legal en libros encuadrados o en tarjetas u hojas que llenen los requisitos que fije la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros.”

“ARTICULO 109. Serán facultades y obligaciones del presidente de la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros:

“I. Inspeccionar y vigilar las instituciones y sociedades mutualistas de seguros, así como a las demás personas y entidades sujetas a la inspección y vigilancia de la Comisión, proveyendo en los términos de las leyes de la materia y sus reglamentos, al eficaz cumplimiento de sus preceptos, así como realizar la inspección que para fines fiscales u otros procedentes conforme a leyes especiales, corresponda al Ejecutivo Federal sobre las instituciones y sociedades mutualistas de seguros:

“...”

“ARTICULO 50. Para organizarse y funcionar como institución de fianzas se requiere concesión del Gobierno Federal, que compete otorgar discrecionalmente a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, oyendo la opinión de la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros. Estas concesiones son por su propia naturaleza intransmisibles.”

“ARTICULO 40. Para los efectos de esta Ley, sólo se consideran como activo computable de las instituciones de fianzas, los bienes siguientes:

“...”

“ARTICULO 45. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público estará facultada para dictar, oyendo la opinión de la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros, reglas de carácter general respecto a las actividades de las instituciones de fianzas y sobre las inversiones a que se refieren las fracciones II a XIII, del artículo 40 de esta Ley, con vistas a propiciar la consecución de cualesquiera de los objetivos siguientes:

“a) El oportuno cumplimiento de las obligaciones contraídas por las instituciones;

“b) La seguridad de las operaciones;

“c) La adecuada liquidez de las instituciones; o

“d) El apoyo financiero de objetivos de interés público y social de la política económica del Gobierno Federal o los Gobiernos Locales, así como el uso

de los recursos del sector afianzador en actividades prioritarias y de acuerdo a los objetivos que le corresponden dentro del sistema financiero.”

“ARTICULO 61. Las instituciones de fianzas registrarán en su pasivo, en cuenta de balance, el importe de las obligaciones que contraigan por cualquier concepto que sea, excepto por las correspondientes al otorgamiento de fianzas, que se registrarán en cuentas de orden. Sin embargo, las responsabilidades que asuma una institución, como consecuencia de otorgamiento de fianzas, se registrarán como pasivo en los siguientes casos:

“...”

“ARTICULO 62. La Comisión Nacional Bancaria y de Seguros fijará las bases para la estimación de los activos de las instituciones de fianzas conforme a los siguientes principios:

“...”

“ARTICULO 66. La inspección y vigilancia de las instituciones de fianzas queda confiada a la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros, la que además de las facultades y obligaciones que le atribuye esta Ley, se regirá para esos efectos en materia de fianzas, y respecto de las instituciones mencionadas, por las disposiciones relativas a la inspección y vigilancia de la Ley Reglamentaria del Servicio Público de Banca y Crédito.”

“ARTICULO 67. Las instituciones de fianzas deberán rendir a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y a la institución u organismo que ésta determine de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 59 de esta Ley, así como a la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros, en la forma y términos que al efecto establezcan, los informes y pruebas que sobre su organización, operaciones, contabilidad, inversiones o patrimonio le soliciten para fines de regulación, supervisión, control, inspección, vigilancia, estadística y demás funciones que conforme a esta Ley u otras disposiciones legales y administrativas les corresponde ejercer.”

“ARTICULO 3o. Se considerarán organizaciones auxiliares de crédito las siguientes:

“I. Almacenes generales de depósito;

“II. Arrendadoras financieras;

“III. Uniones de crédito; y

“IV. Las demás que otras leyes consideren como tales.”

“ARTICULO 8o. Las sociedades que se concesionen para operar como organizaciones auxiliares del crédito, deberán constituirse en forma de sociedad anónima de capital fijo o variable, organizadas con arreglo a la Ley General de Sociedades Mercantiles y a las siguientes disposiciones que son de aplicación especial.”

“ARTICULO 52. Todo acto o contrato que signifique variación en el activo o en el pasivo de una organización auxiliar del crédito, o implique obligación inmediata o contingente, deberá ser registrado en la contabilidad. La contabilidad, los libros y documentos correspondientes y el plazo que deban ser conservados se regirán por las disposiciones de carácter general que emita al efecto la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros.

“...”

“ARTICULO 53. Las organizaciones auxiliares del crédito deberán practicar sus estados financieros al día último de cada mes y publicarlos dentro del mes siguiente a su fecha. La Comisión Nacional Bancaria y de Seguros queda facultada para establecer la forma y términos en que las organizaciones auxiliares del crédito deberán presentar y publicar sus estados financieros mensuales y anuales; éstos deberán ser presentados junto con la información que deberán remitirle al efecto dentro de los 30 días siguientes al cierre correspondiente. La publicación de tales estados financieros será bajo la estricta responsabilidad de los administradores y comisarios de la organización que hayan sancionado y dictaminado la autenticidad de los datos contenidos en dichos estados contables, quienes deberán cuidar que éstos revelen efectivamente la verdadera situación financiera de la sociedad y quedarán sujetos a las sanciones correspondientes en el caso de que las publicaciones no se ajusten a esa situación.

“...”

“ARTICULO 54. La Comisión Nacional Bancaria y de Seguros fijará las reglas máximas para la estimación de los activos de las organizaciones auxiliares del crédito y las reglas mínimas para la estimación de sus obligaciones y responsabilidades.

“Estas reglas se fundarán en los siguientes principios:

“I. Se estimarán por su valor nominal los créditos y documentos mercantiles pendientes de vencimiento o que hayan sido renovados;

“II. Los bienes o mercancías que tengan un mercado regular, se estimarán por su cotización;

“...”

“ARTICULO 56. La inspección y vigilancia de las organizaciones y actividades auxiliares del crédito queda confiada a la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros, la que tendrá en lo que no se oponga a esta Ley, respecto de dichas organizaciones y actividades auxiliares, todas las facultades que en materia de inspección y vigilancia de las instituciones de crédito le confiere la Ley Reglamentaria del Servicio Público de Banca y Crédito.

“Las organizaciones auxiliares del crédito deberán rendir a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y a la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros, en la forma y términos que al efecto establezcan, los informes y pruebas que sobre su organización, operaciones, contabilidad, inversiones o patrimonio les soliciten para fines de regulación, supervisión, control, inspección, vigilancia, estadística y demás funciones que conforme a esta Ley u otras disposiciones legales y administrativas les corresponda ejercer.”

“ARTICULO 26 bis. Todos y cada uno de los actos, contratos u operaciones que realicen las casas de bolsa, cualquiera que sea su origen, deberán ser registrados en su contabilidad, la que podrá llevarse en libros encuadrados o en tarjetas u hojas sueltas que llenen los requisitos que fije mediante disposiciones de carácter general la Comisión Nacional de Valores. Dichas tarjetas u hojas sueltas tendrán en juicio el mismo valor probatorio que otorgan las leyes a los libros encuadrados.

“...”

“ARTICULO 26 bis 7. La Comisión Nacional de Valores señalará, mediante disposiciones de carácter general, las bases a la que deberán sujetarse las casas de bolsa en la estimación de sus activos, conforme a los siguientes principios:

“...”

“ARTICULO 27. Las casas de bolsa están obligadas, en los términos que la Comisión Nacional de Valores establezca mediante disposiciones de carácter general, a:

“I. Dar periódicamente información estadística a la Comisión sobre las actividades y operaciones que realicen. Dicha información deberá proporcionarse en forma global por tipos de operaciones, sin mencionar los nombres de los clientes;

“II. Proporcionar a la misma Comisión sus estados financieros;

“III. Obtener la previa autorización de la Comisión Nacional de Valores para la apertura, cambio o clausura de oficinas, así como del presidente de dicho organismo para el cambio de su ubicación en la misma plaza. En caso de que las casas de bolsa abran o cambien oficinas sin las autorizaciones exigidas por esta fracción, la Comisión Nacional de Valores podrá proceder a la clausura de las mismas.”

“ARTICULO 53. Las instituciones de seguros harán las deducciones a que se refiere este Capítulo dentro de las que se considerarán la creación o incremento de las siguientes reservas:

“I. Las de riesgos en curso y por obligaciones pendientes de cumplir por siniestros y por vencimientos.

“II. La de compensaciones adicionales de los agentes de seguros, previa autorización de la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros.

“III. La de previsión.

“Cuando al término de un ejercicio proceda disminuir las reservas a que se refiere este artículo en relación con las constituidas en el ejercicio inmediato anterior, la diferencia se acumulará como ingreso en el ejercicio en que proceda la disminución.

“También serán deducibles los llamados dividendos o intereses que como procedimiento de ajuste de primas paguen o compensen las instituciones a sus asegurados, de conformidad con las pólizas respectivas.”

“ARTICULO 54. Las instituciones de fianzas harán las deducciones a que se refiere este Capítulo, dentro de las que considerarán la creación o incremento, efectuados previa revisión de la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros, de las siguientes reservas:

“I. La de fianzas en vigor.

“II. La de contingencia.

“Cuando al término de un ejercicio proceda disminuir las reservas a que se refiere este artículo en relación con las constituidas en el ejercicio inmediato anterior, la diferencia se acumulará como ingreso en el ejercicio en que proceda la disminución.”

La transcripción de estos numerales muestra que tratándose de las compañías de seguros y fianzas, las organizaciones auxiliares de crédito y las casas de bolsa, son aplicables las mismas razones expuestas a propósito de las instituciones de crédito, pues también ellas ofrecen acusadas diferencias con las demás empresas sujetas del impuesto reclamado, por la naturaleza de sus operaciones, por las peculiaridades con las que causan el impuesto sobre la renta y por los sistemas de control, valoración y estimación de activos a que están sujetas, circunstancias todas ellas que de manera objetiva las colocan, frente a los fines recaudatorios y extrafiscales del impuesto, en una posición diferente de la que corresponde a los sujetos obligados al pago del mismo.

Así las cosas, son fundados los agravios de la autoridad ya identificados en relación con la primera subcategoría de contribuyentes exentos.

Respecto de la segunda subcategoría de contribuyentes exentos, compuesta por las sociedades de inversión y las sociedades cooperativas, es necesario transcribir los artículos 68 y 73, último párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que establecen:

“ARTICULO 68. Para los efectos de esta Ley se consideran personas morales con fines no lucrativos las sociedades y asociaciones civiles, las sociedades cooperativas, las sociedades de inversión y en general las personas morales distintas de las comprendidas en el Título II de esta Ley. Las personas morales con fines no lucrativos no son contribuyentes del impuesto sobre la renta, salvo lo dispuesto en el último párrafo del artículo 73 de esta Ley y sus integrantes deberán considerar como ingresos sujetos a dicho impuesto los que obtengan las citadas personas morales, inclusive aquellos que no han sido distribuidos siempre que se trate de remanente distribuible en los términos de este Título.

“Las personas morales con fines no lucrativos, determinarán el remanente distribuible de un año de calendario correspondiente a sus integrantes,

sumando los ingresos obtenidos en ese período, a excepción de los señalados en el artículo 77 de esta Ley y de aquellos por los que se haya pagado impuesto definitivo, y efectuando las deducciones respectivas, para ello aplicarán las disposiciones del Título IV de la presente Ley.

“En los casos en los que las personas morales a que se refiere este artículo, obtengan ingresos por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles, no podrán optar por efectuar la deducción a que se refiere el primer párrafo siguiente a la fracción VII del artículo 90 de esta Ley.

“Tratándose de los ingresos por enajenación de bienes a que se refiere el Capítulo IV del Título IV de la presente Ley, únicamente se incluirá en el remanente distribuible, la parte de esos ingresos que es acumulable en los términos de las citadas disposiciones, los integrantes personas físicas quedan obligados a pagar el impuesto por la parte no acumulable conforme a las mencionadas disposiciones.

“Cuando alguno de los integrantes de las personas morales con fines no lucrativos sea contribuyente en los términos del Título II de esta Ley, sumará a la parte del remanente distribuible que le corresponda la parte proporcional de los ingresos que no se consideraron para determinar dicho remanente, a excepción de los dividendos.

“Cuando todos los integrantes sean contribuyentes del Título II de esta Ley, el remanente distribuible se calculará sumando los ingresos y efectuando las deducciones que correspondan en los términos de las disposiciones de dicho Título I.

“Los integrantes de las personas morales, con fines no lucrativos no considerarán como ingreso los reembolsos que éstas les hagan de las aportaciones que hayan efectuado.

“Las personas físicas y las personas morales con fines no lucrativos, integrantes de otras personas morales considerarán percibido el remanente distribuible y en su caso, el ingreso no acumulable por enajenación de bienes, en el año de calendario en que lo obtenga la persona moral. Tratándose de los integrantes a que se refiere el Título II, considerarán percibido el remanente distribuible y los demás ingresos que deban acumular, así como, en su caso, los dividendos en el ejercicio fiscal que corresponda al mes de diciembre del año de calendario en que la persona moral con fines no lucrativos los obtuvo.

“El remanente distribuible de las personas morales con fines no lucrativos a que se refiere este artículo, se incrementará con el importe de los ingresos omitidos, las compras no realizadas e indebidamente registradas y las erogaciones efectuadas que no sean deducibles en los términos del Título IV de esta Ley. En el caso de que el remanente distribuible se incremente en los términos de este párrafo, la persona moral deberá hacer pagos provisionales de impuesto a cuenta de sus integrantes aplicando la tasa del 40% sobre dicho incremento. En este caso la persona moral de que se trate, será responsable solidaria con el contribuyente hasta por la diferencia de impuesto que resulte a su cargo en virtud del remanente distribuible que le corresponda en los términos de este párrafo.”

“ARTICULO 73...

“Las personas a que se refiere este artículo y las señaladas en el artículo 70 de esta Ley, serán contribuyentes del impuesto sobre la renta cuando perciban ingresos por concepto de dividendos o utilidades pagados por sociedades residentes en el país. En estos casos la retención que se les efectúe en los términos del artículo 123, fracción II de esta Ley, tendrá el carácter de pago definitivo.”

Conforme a estos preceptos, es exacto lo afirmado por la responsable en el sentido de que las sociedades de inversión y las cooperativas no causan el impuesto sobre la renta por actividades empresariales en condiciones similares a las de los demás contribuyentes, sino que para efectos de dicho gravamen están sujetas a un régimen peculiar, por virtud del cual no son causantes por regla general y sólo lo son cuando perciben ingresos por concepto de dividendos o utilidades pagadas por sociedades residentes en el país.

Esta apreciación basta para entender que, como afirma la recurrente en el inciso 3. b) de la síntesis de agravios, la exclusión prevista en relación con las sociedades de inversión y las cooperativas no viola el principio de equidad tributaria, pues considerando los elementos del impuesto y sus fines, resulta patente que se trata de una subcategoría de contribuyentes que se distingue de los sujetos obligados al pago, por cuanto no podría gozar del beneficio de acreditamiento del gravamen, que es esencial a la estructura y mecánica de la Ley cuestionada.

En relación con los contribuyentes menores debe transcribirse en la parte conducente el artículo 115 de la Ley antes citada, que dice:

“ARTICULO 115. Las personas físicas que realicen actividades empresariales y no se encuentran en alguno de los supuestos a que se refiere el artículo 115-A de esta Ley, podrán optar por pagar el impuesto que corresponda a dicha actividad, conforme al régimen de contribuyentes menores, siempre que reúnan los siguientes requisitos:

“I. Que en el año de calendario anterior hubieran obtenido ingresos de los señalados en este Capítulo, que no hubieren excedido de treinta y dos veces el salario mínimo general del área geográfica correspondiente al Distrito Federal elevado al año, o de veintidós veces dicho salario mínimo general elevado al año, cuando en este último caso el coeficiente de utilidad que corresponda a la actividad preponderante del contribuyente conforme al artículo 62 de esta Ley, sea mayor del 15%.

“II. Que para explotar la negociación no empleen a más de tres personas o que cuando se emplee un número mayor, en conjunto cubran como máximo el equivalente a tres jornadas individuales de 8 horas de trabajo.

“III. Que la negociación esté establecida en una superficie que no exceda de cincuenta metros cuadrados cuando el inmueble no sea propiedad del contribuyente o de cien metros cuadrados cuando sea de su propiedad. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable cuando la negociación esté establecida en una población hasta de trescientos mil habitantes.

“IV. Que no tengan más de un establecimiento fijo, salvo que estén ubicados en mercados públicos o se trate de puestos semifijos.

“Se podrán considerar contribuyentes menores por el año en que inicien la realización de actividades empresariales, las personas que manifiesten estimar que en dicho año obtendrán ingresos de los comprendidos en este Capítulo que no excederán de las cantidades señaladas en la fracción I, o bien que las autoridades fiscales les estimen ingresos que no excedan a las cantidades de referencia; cuando en el año citado realicen operaciones por un período menor de doce meses para determinar el monto de ingresos se dividirá el manifestado o estimado entre el número de días que comprenda el período y se multiplicará por 365 días. Dichas personas deberán declarar bajo protesta de decir verdad si obtienen ingresos diversos a los señalados en este Capítulo, por los que efectúen la deducción del salario mínimo general que les corresponda.

“Los copropietarios que realicen actividades empresariales y las personas que participen de la utilidad de una asociación en participación, podrán op-

tar por ser contribuyentes menores siempre que la negociación reúna las condiciones señaladas en este artículo y los contribuyentes no realicen otras actividades empresariales.

“Se podrá optar porque las sucesiones sean contribuyentes menores, solamente cuando el autor de la sucesión lo haya sido y ésta se encuentre en los supuestos señalados en este artículo.

“Quienes anteriormente no reunieron las condiciones para ser contribuyentes menores no podrán optar por considerarse como tales aun cuando posteriormente sí las reúnan.”

De lo transcrita se desprende que los contribuyentes calificados como menores por la legislación del impuesto sobre la renta se distinguen objetivamente del resto de contribuyentes porque gozan de una capacidad contributiva y administrativa reducida en comparación con la de los demás sujetos que se dedican a la realización de actividades empresariales.

Tal distinción que es claramente relevante para el fin recaudatorio del gravamen reclamado justifica, a juicio de este órgano colegiado, el establecimiento de la exención dispuesta en su favor por la Ley reclamada, en tanto a través de ella se confiere un tratamiento distinto a sujetos que, frente a la norma, se hallan colocados en diferente posición.

A la misma conclusión se llega tratándose de los contribuyentes sujetos a bases especiales de tributación, pues esta subcategoría de sujetos gozan de un régimen fiscal especial para efectos del impuesto sobre la renta, lo cual explica que atendiendo a los fines recaudatorio y no recaudatorio del tributo reclamado, se les excluya del pago de la obligación de pagarla en la medida en que no les sería posible gozar del acreditamiento, al cual se ha hecho referencia, en condiciones iguales a aquellas previstas para los demás causantes.

Por las razones expuestas, deben declararse fundados los agravios de la autoridad recurrente presentados en los incisos 3, 4, 8 y 10 de la síntesis vertida en el inicio de este considerando.

A una conclusión similar llegó este Tribunal Pleno en su anterior integración, según puede constatarse con la transcripción de las tesis publicadas con los números 1/1991, 2/1991 y 3/1991 en la *Gaceta* número treinta y siete del Semanario tantas veces citado, que dicen:

“ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. EL ARTICULO 6o., FRACCION I, DE LA LEY, QUE EXENTA A LAS EMPRESAS QUE COMPONEN EL SISTEMA FINANCIERO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.- Las empresas que integran el sistema financiero, identificadas por el artículo 7o. B, fracción III, párrafo cuarto de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al que remite la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, operan como agentes intermediarios de crédito y, como tales, poseen activos propios y ajenos provenientes, estos últimos, del ahorro y del depósito de terceros; por tanto, si tales empresas pagaran el impuesto al activo, se gravaría con el mismo tributo a dos o más contribuyentes por los mismos recursos, según figuraran como activos del ente financiero, del que obtiene un préstamo y del depositante, corriéndose el riesgo de incluir recursos de ahorradores, que ni siquiera son sujetos del gravamen. Además, como las actividades de estas empresas están sujetas a un estricto control financiero dado que su funcionamiento regular es de interés público, resulta innecesario el logro del fin extrafiscal de control a que se refiere la Exposición de Motivos de la Ley. Lo anterior permite concluir que estas empresas reúnen características *sui generis* que las diferencia objetivamente de la generalidad de los causantes y justifican el trato desigual que implica la exención del pago del impuesto que establece el artículo 6o., fracción I, de la Ley reclamada.”

“ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. EL ARTICULO 6o., FRACCION II, DE LA LEY, QUE ESTABLECE LA EXENCION RESPECTIVA A LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS Y DE INVERSION, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.- El artículo 6o., fracción II de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, publicada en el Diario Oficial de la Federación del treinta y uno de diciembre de 1988, que exenta del pago del tributo a las sociedades cooperativas y de inversión, respeta el principio de equidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, porque dichas empresas no se encuentran en igualdad de condiciones respecto del resto de contribuyentes, ya que por regla general no causan el impuesto sobre la renta y, por tanto, si pagaran el impuesto al activo se verían privadas del beneficio concedido por el artículo 9o. del ordenamiento reclamado consistente en acreditar las cantidades pagadas por aquel tributo al final del ejercicio. La exención se justifica, al liberar a dichos sujetos de un tratamiento fiscal inequitativo.”

“ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. EL ARTICULO 6o., FRACCIONES III Y IV, DE LA LEY, QUE ESTABLECE LA EXENCION DE CONTRIBUYENTES MENORES, DE AQUELLOS QUE ESTAN SUJETOS A BASES ESPECIALES DE TRIBUTACION, DE LOS QUE SE HALLAN EN

PERIODO PREOPERATIVO, EN EL DE OPERACION INICIAL O EN EL DE LIQUIDACION, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.- El artículo 6o., fracciones III y IV de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, publicada en el Diario Oficial de la Federación del treinta y uno de diciembre de 1988, que exenta del pago del tributo a los contribuyentes menores, a los sujetos a bases especiales de tributación y a los demás identificados por el legislador en razón del período preoperativo, de operación inicial o de liquidación, no viola el principio de equidad tributaria que establece el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, porque hay justificación para el trato desigual que les otorga respecto del resto de los contribuyentes, pues la naturaleza de sus actividades, el volumen de sus ingresos o el momento y forma de sus operaciones, determinan que su capacidad administrativa y contable sea insuficiente para responder a las exigencias previstas por la ley de la materia a fin de calcular el monto del impuesto a pagar. La exención se justifica, además, porque alienta el desarrollo económico de los empresarios mencionados y su proyección en el mercado.”

Al resultar suficientes tales agravios para dejar insubsistentes los motivos y fundamentos del fallo recurrido en lo que concierne a los juicios 193/89 y 197/89, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 91, fracción I de la Ley de Amparo, procede analizar los conceptos de violación cuyo estudio omitió el *a quo*, a saber, los marcados con los numerales primero y tercero a séptimo de la demanda de amparo y de su ampliación.

SEPTIMO. En el sexto concepto de violación, que se examina de manera preferente por versar sobre la regularidad formal de la Ley reclamada, sostiene la parte quejosa que se infringe en su perjuicio lo dispuesto por el artículo 92 constitucional porque esta última no fue refrendada por el secretario de Hacienda y Crédito Público, que es el titular del ramo a que la misma concierne, sino únicamente por el secretario de Gobernación; omisión que es suficiente para invalidar dicha Ley, sin que obste para lo anterior lo que al respecto establece la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, pues se trata de un ordenamiento secundario.

Es infundado tal concepto en virtud de que este alto tribunal ha establecido, al interpretar directamente el precepto constitucional señalado como violado, que los decretos presidenciales de promulgación de las leyes emanadas del Congreso de la Unión no requieren el refrendo de los secretarios de Estado a quienes corresponda el despacho de los asuntos regulados por dichas leyes, sino únicamente el del secretario de Gobernación, atentas las consideraciones expuestas en la tesis jurisprudencial publicada con el nú-

mero veintiuno en el Informe de labores del año de mil novecientos ochenta y ocho, Primera Parte, que dice:

"REFRENDO DE LOS DECRETOS PROMULGATORIOS DE LAS LEYES. EL ARTICULO 13 DE LA LEY ORGANICA DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL NO VIOLA EL ARTICULO 92 CONSTITUCIONAL.- El artículo 13 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal no es contrario al 92 de nuestra Carta Magna cuando señala que los decretos promulgatorios de las leyes expedidas por el Congreso de la Unión sólo requieren el refrendo del secretario de Gobernación para su validez, pues la materia de dichos decretos está constituida únicamente por la orden del presidente de la República para que se publique o se dé a conocer la ley o el decreto del órgano legislativo federal para su debida observancia, mas no por la materia misma de la ley o decreto oportunamente aprobado por el Congreso de la Unión; luego es de concluirse que el decreto respectivo única y exclusivamente requiere para su validez constitucional, mediante el cumplimiento del imperativo formal establecido en nuestra Ley Suprema, de la firma del secretario de Gobernación cuyo ramo administrativo resulta afectado por dicha orden de publicación, toda vez que es el acto que emana de la voluntad del titular del Ejecutivo Federal, y por ende, el que debe ser refrendado. Así pues, el artículo 13 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal no es incongruente con el 92 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos."

Siendo infundado el sexto concepto de violación, toca estudiar por su orden los restantes conceptos pendientes.

En el primer concepto de violación aduce la parte quejosa que los artículos 1o. y 6o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas quebrantan el principio de generalidad de las normas tributarias, al señalar como sujetos obligados sólo a las sociedades mercantiles y personas físicas con actividades empresariales y excluir de la obligación de pago a ciertas categorías de contribuyentes, sin que el legislador exprese las razones que lo llevaron a crear dicha exención, pues los mismos no se contienen ni en el texto de la ley ni en su exposición de motivos.

Asevera que dicha exención atenta contra el citado principio, conforme al cual el impuesto debe soportarse por todos los sujetos cuya situación coincide con el hecho generador del gravamen, sobre todo considerando que el impuesto reclamado es complementario del impuesto sobre la renta, por lo cual todos los sujetos de este último deberían estar obligados al pago de aquél.

Es infundado este concepto, toda vez que los artículos 1o. y 6o. de la Ley reclamada, transcritos en el considerando anterior, respetan el principio de generalidad de las leyes por cuanto sus normas no están previstas para un caso determinado o particular, sino para un número indeterminado de casos, tantos como coincidan con la hipótesis a que ellas se refieren.

Sirve de apoyo a esta conclusión, la tesis jurisprudencial publicada con el número 12/91 en la *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación* número treinta y nueve, que dice:

“ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. NO VIOLA LO DISPUESTO EN EL ARTICULO 13 CONSTITUCIONAL..- Conforme al artículo 13 de la Constitución Federal nadie puede ser juzgado por leyes privativas, entendiéndose por éstas, aquellas cuyas disposiciones extingan su validez después de aplicarse a un caso concreto y determinado, y que se apliquen en consideración de especie o persona, pero no prohíbe que el ordenamiento legal regule la situación jurídica en que se encuentra un número indeterminado de personas, como ocurre con los que pagan el impuesto al activo de las empresas, que pueden ser todos aquellos que se encuentren en la hipótesis de la norma, y que, por lo mismo, están obligados al pago de dicho tributo. En esas condiciones, como la Ley impugnada regula de manera general, abstracta e impersonal la situación jurídica de quienes se encuentran en el supuesto de causación del impuesto al activo de las empresas, sin contraerse a un caso concreto y determinado y sin que sus disposiciones se apliquen en consideración de especie o persona en particular, es evidente que no infringe lo dispuesto por el artículo 13 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.”

Por otra parte, el principio de generalidad tampoco se quebranta por la circunstancia de que los sujetos del impuesto reclamado puedan o no coincidir con los que son contribuyentes del impuesto sobre la renta, pues no existen razones jurídicas que permitan establecer tal identidad.

Es exacto que en la exposición de motivos de la iniciativa presidencial de la cual deriva la Ley reclamada, se expresa que el impuesto al activo de las empresas es complementario del impuesto sobre la renta; también lo es que precisamente en tal circunstancia se funda, según la propia exposición, el mecanismo de acreditamiento consagrado en el artículo 9o. de la Ley reclamada.

Sin embargo, de ello no se sigue que deba haber identidad en los elementos de ambos tributos, pues el concepto de complementariedad, sea que se le

atribuya una noción económica o de índole jurídica, según adelante se verá, supone la existencia de dos entes distintos entre sí que se conectan por virtud de su afinidad respecto de una función común.

Sirva de punto de partida para este análisis, los significados comunes de las voces “complementar”, “complementario”, “complemento” y “completar”, conforme al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (edición de mil novecientos setenta), que en la parte conducente dice:

“COMPLEMENTAR. Dar complemento a una cosa.”

“COMPLEMENTARIO. RIA (de complemento). Adj. que sirve para completar o perfeccionar una cosa. II 2 v. Día...”

“COMPLEMENTO (I. complementum). M. Cosa, cualidad o circunstancia que se añade a otra cosa para hacerla íntegra o perfecta. II. 2. Integridad, plenitud a que llega alguna cosa. II. 3. Perfección, colmo de alguna cosa. II 3.2 Biol...”

“COMPLETAR (de completo). te. Integrar, hacer cabal una cosa. II Hacerla perfecta en su clase.”

Complementario en sentido común es la voz que designa a un objeto que se integra a otro para perfeccionarlo.

En términos económicos, específicamente en el campo de las finanzas públicas, no es difícil comprender a qué se refirió el autor de la iniciativa de la ley cuando dijo que el gravamen reclamado es complementario del impuesto sobre la renta.

Como puede establecerse a partir de la legislación y la doctrina tanto nacional como internacional, es común a las sociedades contemporáneas que el sistema impositivo se estructure teniendo como pieza central a un impuesto directo sobre el ingreso de las personas, generalmente asociado a una tasa progresiva que permita gravar su capacidad contributiva de manera integral, es decir, considerar la mayor parte de los elementos positivos y negativos de su patrimonio; y como piezas adicionales al mismo, un sinnúmero de impuestos sobre porciones aisladas de riqueza, sobre el gasto o sobre el consumo, con los cuales se pretende corregir las imprecisiones y deficiencias del primero.

De esta manera, es innegable que en el campo financiero, un impuesto puede considerarse complementario de otro cuando ambos formen un conjunto unitario para ciertos efectos.

En el ámbito jurídico, también es posible admitir que entre dos o más impuestos existan ciertos nexos que permitan considerarlos complementarios desde cierto punto de vista, si ellos se rigen en este aspecto por reglas o principios comunes.

Así ocurre tratándose de los impuestos en examen, pues siendo ambos de los que recaen sobre manifestaciones directas de riqueza de orden patrimonial, en un caso los ingresos (aspecto dinámico de la riqueza) y en el otro los activos (aspecto estático), es innegable que entre ellos existen lazos estrechos, debido a que el legislador así lo dispuso cuando previó unas reglas comunes para ellos, específicamente en lo relativo a algunos elementos de la base gravable, a los sujetos y a la obligación de pago.

La complementariedad jurídica -que es la que interesa a este tribunal- se manifiesta en la circunstancia de que en los aspectos antes indicados, los impuestos de mérito se fundan en reglas comunes de modo tal que interactúan en la situación concreta de cada contribuyente.

Pero dicho fenómeno, fuera de la coincidencia apuntada, no exige que en otros aspectos el legislador emplee criterios idénticos para la configuración de los tributos, pues tal exigencia no encuentra sustento en la Constitución, que en lo concerniente a esta cuestión no restringe su potestad tributaria; los lazos de complementariedad resultan sólo un producto del ejercicio de la propia voluntad legislativa.

A la misma conclusión llegó la anterior integración de este alto tribunal en los asuntos que dieron lugar a la tesis publicada con el número 14/91 en la *Gaceta* número treinta y nueve del citado Semanario, que dice:

"ACTIVO DE LAS EMPRESAS. LA LEY RELATIVA NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD PREVISTO EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV DE LA CARTA MAGNA, POR LA CIRCUNSTANCIA DE QUE NO COINCIDA CON LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL SEÑALAMIENTO DE LO QUE CADA UNO DE ESOS ORDENAMIENTOS CONCIBE COMO ACTIVOS Y PASIVOS.- El principio de legalidad establecido en la fracción IV del artículo 31 constitucional debe entenderse en el sentido de que la ley que crea un tributo contenga los elementos que configuran éste, como son el sujeto, el objeto, la base, la tasa y la época de pago, a fin de evitar que la autoridad arbitrariamente establezca tanto la cuantía del tributo como los mencionados elementos, dicha exigencia constitucional en materia tributaria se ve plenamente colmada por la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, toda vez que claramente señala, por una parte, que su objeto serán los

activos que se utilicen por los causantes o un tercero, en su caso, en actividades empresariales; y, por otra parte, que serán considerados como tales: 1. Los activos fijos, gastos y cargos diferidos (artículo 2o., fracción II, párrafo primero). 2. Los terrenos (artículo 2o., fracción III). 3. Los inventarios de materias primas, productos semiterminados o terminados (artículo 2o., fracción IV). 4. Los activos financieros (artículo 4o.). Como se ve, en los términos de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas no hay indefinición en cuanto a lo que debe entenderse por activos, pues claramente los señala en el texto de los artículos invocados, situación que es suficiente para considerar que la misma cumple cabalmente con la exigencia de legalidad tributaria constitucional. Ahora bien, independientemente de que pueda o no haber complementariedad entre la Ley del Impuesto sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, el hecho de que no coincidan en el señalamiento de los conceptos que cada una de ellas concibe como activos, no provoca la inconstitucionalidad de la Ley reclamada, toda vez que, por un lado, si ésta, como ya se dijo, establece cuáles son los activos que grava, con ello cumple con el requisito de legalidad; y, por otro lado, se trata de dos ordenamientos secundarios autónomos con objeto de tributación diferente, lo que por lógica consecuencia amerita que sus respectivos sistemas se integren con elementos distintos. En tales condiciones, no se requiere de coincidencia plena entre sus disposiciones que consideran a determinados bienes como activos o pasivos, a fin de que se estime que la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas se ajusta al principio de legalidad tributaria consagrado por la fracción IV del artículo 31 constitucional.”

Por otra parte, tampoco es fundado el concepto en la parte en que la quejosa se duele de la falta de fundamentación y motivación de la exención reclamada pues, como ha resuelto repetidamente este tribunal, los requisitos de fundamentación y motivación, como los entiende la quejosa, como exigencias de expresión de los preceptos de derecho y de las razones en que se funda la autoridad, sólo son aplicables a los actos de aplicación de las leyes, pero no a las leyes mismas, cuya validez formal está sujeta a requisitos de otra índole, como son la competencia del órgano legislativo y la congruencia del texto de la ley al contenido de las normas constitucionales.

Así las cosas, resulta infundado el primer concepto de violación.

En el tercero, manifiesta la parte quejosa que la Ley reclamada viola el principio de proporcionalidad tributaria por las siguientes razones:

a). Los activos no demuestran la capacidad económica del contribuyente, ya que pudieron adquirirse mediante créditos;

b). No se satisface dicho principio al no autorizarse la deducción total de los pasivos a cargo del contribuyente, en tanto se excluye de la misma el valor promedio de las deudas en moneda nacional contratadas con el sistema financiero o con su intermediación.

c). La tasa del 2% sobre el valor a los activos no atiende al principio de que se trata, pues el mismo se materializa a través de una tarifa progresiva; además de que el legislador no justifica su proceder.

El argumento expuesto en el inciso a) es infundado.

Como antes se dijo, en los sistemas impositivos existen diversas clases de impuestos, los que han sido clasificados por la doctrina -atendiendo a criterios no uniformes, algunas veces referidos a los fenómenos de traslación o incidencia o a la forma de manifestarse la riqueza- como directos o indirectos y dentro de estos últimos como aquellos que recaen sobre el gasto o sobre el consumo; pero cualquiera que sea tal clasificación lo que importa considerar es que en términos del artículo 31, fracción IV constitucional, el legislador está facultado para establecer los tributos que sean necesarios para satisfacer los gastos públicos, siempre que observe, entre otros principios, el de proporcionalidad.

Si conforme a este principio, cuyos antecedentes se remontan más allá de la Constitución de Cádiz del año mil ochocientos doce, los gobernados deben contribuir a los gastos públicos en la medida en que lo permita su capacidad, forzoso es concluir que el límite de la actividad legislativa, en la selección del hecho generador de un tributo, sólo radica en que tal hecho generador sea revelador de la capacidad de los contribuyentes.

La obligación del legislador de elegir un hecho revelador de la capacidad de contribuir de los gobernados lógicamente no implica que en todos y cada uno de los tributos deba considerarse tal capacidad en su expresión total, es decir, como el resultado de la suma de derechos, bienes y deberes que conforman su universalidad patrimonial, pues si así se admitiera, bastaría observar que siendo una sola la capacidad total e integral de las personas, tendría que existir un solo impuesto, lo cual evidentemente no corresponde a la voluntad del Constituyente ni a la realidad del sistema impositivo actual.

La coexistencia de diversas contribuciones, cada una con sus propias características, explica entonces que el legislador esté facultado para gravar hechos o actos cuya dimensión económica le permita afirmar que el con-

tribuyente puede hacer una aportación al Erario Público, sin que al hacerlo deba considerar otros datos ajenos a aquéllos, como serían los ingresos, deudas o bienes adquiridos por el obligado en rubros distintos del afectado por cada contribución; de este modo, la constitucionalidad del gravamen depende, en el tema en estudio, de que el hecho generador sea un índice real de capacidad contributiva (aunque la ley no considere la situación económica global del obligado) y de que los elementos considerados por el legislador en la configuración del tributo sean congruentes con el hecho generador.

La aplicación de estas consideraciones en la especie lleva a concluir que es infundado el argumento en análisis, porque los activos de los contribuyentes es un índice real de su capacidad para contribuir a los gastos públicos, por cuanto constituyen manifestaciones concretas de riqueza, con independencia de que el contribuyente haya contraído deudas para su adquisición o de que su situación económica global esté determinada por otros factores, pues la proporcionalidad del gravamen, por las razones anotadas, debe examinarse atendiendo exclusivamente a la situación de los contribuyentes frente a su hecho generador.

Sirven de apoyo a esta conclusión, las tesis jurisprudenciales publicadas con los números 17/90 y 18/90 en la *Gaceta* del citado Semanario número treinta y cinco, que dicen:

“CONTRIBUCIONES, OBJETO DE LAS. EL LEGISLADOR TIENE LIBERTAD PARA FIJARLO, SIEMPRE QUE RESPETE LOS REQUISITOS QUE ESTABLECE EL ARTICULO 31, FRACCION IV DE LA CONSTITUCION.- Es inexacto que el artículo 31, fracción IV de la Constitución, al otorgar al Estado el poder tributario, establezca que el objeto de las contribuciones quede limitado a los ingresos, utilidades o rendimientos de los contribuyentes, pues tan restringida interpretación no tiene sustento en esa norma constitucional, que otorga plena libertad al legislador para elegir el objeto tributario, con tal de que respete los principios de proporcionalidad, equidad y destino.”

“ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. LA LEY RELATIVA NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, PUESTO QUE SU OBJETO ES INDICATIVO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DEL SUJETO DEL IMPUESTO.- Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que el principio de proporcionalidad tributaria consagrada por el artículo 31, fracción IV de la Constitución consiste en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, la cual debe de analizarse en relación con el objeto del gravamen. Ahora bien, este requisito es respetado en la ley de impues-

tos de que se trata toda vez que el objeto del impuesto, consistente en los activos de las empresas, es indicativo de su capacidad económica.”

El argumento del inciso b) de la relación anterior, también es infundado.

Por lo que hace a la pretensión de la parte quejosa de que la Ley reclamada debía permitir la deducción total de sus pasivos, basten los argumentos antes expuestos para declararla infundada pues, como ya se dijo, el hecho generador del gravamen no es el patrimonio global de los contribuyentes (ni su renta global como sucede en el impuesto sobre la renta), sino sólo una manifestación aislada de su riqueza.

En la parte restante de este argumento, la quejosa combate la regla del artículo 5o. de la Ley reclamada, que dice:

“ARTICULO 5o. Del valor del activo en el ejercicio, los contribuyentes, podrán deducir el valor promedio de las deudas en moneda nacional del contribuyente con empresas residentes en México, excepto las deudas contratadas con el sistema financiero o con su intermediación.

“El promedio anterior se calculará sumando los promedios mensuales de los pasivos, correspondientes a los meses del ejercicio y el resultado se dividirá entre el mismo número de meses.”

Con arreglo a esta disposición, la Ley reclamada, en lo que hace a la base gravable, permite deducir del valor del activo las deudas contraídas en moneda nacional con empresas residentes en México, siempre que éstas no pertenezcan al sistema financiero o se contraigan con su intermediación.

Para analizar la constitucionalidad de esta disposición, debe tenerse presente lo ya manifestado: si el objeto del gravamen es una manifestación aislada de riqueza, el principio de proporcionalidad no obliga al legislador a considerar los elementos o factores que incidan en la situación económica general o global del contribuyente.

Desde este punto de vista, no puede estimarse que el precepto reclamado desconozca dicho principio al restringir los adeudos que pueden deducir los contribuyentes, porque éstos son factores que determinan la situación económica global del particular, pero no su posición frente al objeto gravado, entendido como una porción aislada de su riqueza.

Importa tener presente que en la iniciativa presidencial que dio origen a la Ley reclamada, se proponía establecer como objeto del tributo al activo neto

de las empresas (incluso así pretendía denominar al tributo) y que en tales términos se pronunció la exposición de motivos (transcrita a fojas ciento once y siguientes de esta ejecutoria) y se proponía el texto de los artículos 1o., 2o y 5o de la iniciativa, que decían en lo conducente: "ARTICULO 1o. Las sociedades mercantiles y las personas físicas que realicen actividades empresariales residentes en México, están obligadas al pago del impuesto al activo neto de las empresas, por el total de su activo neto, cualquiera que sea su ubicación.

"..."

"ARTICULO 2o. El contribuyente determinará el supuesto por ejercicios fiscales aplicando al valor anual de su activo neto, calculado en los términos de esta Ley, la tasa del 2%..."

"ARTICULO 5o. Se considera valor del activo neto del ejercicio, la diferencia que se obtenga de restar al valor anual del activo del contribuyente en el ejercicio de que se trate, el valor anual del pasivo. El valor anual del activo se calculará...

"El valor anual del pasivo se calculará sumando los promedios mensuales de todos los meses que comprenda el ejercicio.

"..."

Sin embargo, luego de discutirse en las Cámaras dicho proyecto de ley, se resolvió modificar el objeto del tributo para que se constituyera, no por el valor de los activos netos de las empresas que se calculaba restando el valor anual del pasivo del valor anual del activo, sino por el valor de los activos, es decir, sólo de los bienes sin considerar el valor total de los pasivos.

Esta variación en la estructura del gravamen es significativa pues si, como ya se señaló, la capacidad contributiva debe medirse considerando sólo el objeto del gravamen, resulta claro que el principio de proporcionalidad tributaria no se lesiona cuando la Ley reclamada no autoriza la deducción total de los pasivos del contribuyente, por cuanto se trata de elementos que (a diferencia de lo que ocurriría de haber prosperado el texto de la iniciativa) no determinan la posición del obligado frente al hecho imponible.

Son de interés las manifestaciones vertidas por el Congreso de la Unión y el Ejecutivo Federal al rendir sus informes justificados, en las partes que dicen:

“En el dictamen a que obliga la Constitución y las leyes propias del H. Congreso de la Unión, la Cámara de Diputados, en ejercicio de su facultad exclusiva como punto de partida para la aprobación del impuesto que ahora se impugna, estimó necesario modificar, y así lo hizo, diversos renglones originalmente propuestos por el Ejecutivo Federal, en su iniciativa, partiendo desde la misma denominación del impuesto, con el objeto de evitar imprecisiones que el nombre originalmente planteado ofrecía: ‘Impuesto al Activo Neto de las Empresas’. En esa virtud, al proyecto se eliminaron también otros conceptos que pudieran significar piramidación del impuesto y la consiguiente indebida doble tributación; así se suprimieron dentro de los activos financieros las acciones de otras empresas y se permite la deducción de las deudas contraídas con otros contribuyentes del impuesto, ya que en ambos casos representan activos de otras empresas que están obligadas a cubrir el impuesto con base en los mismos.

“Inequitativo hubiese sido gravar por un lado los activos de una empresa contribuyente sin admitirle deducción alguna, y en cambio gravar también aquellas deudas que se corresponden entre sí simplemente por la partida doble en el activo con otra empresa y, por la misma razón, no se contempló la deducción de deudas con empresas extranjeras, ya que éstas tienen sus activos fuera del país y el Fisco mexicano no está gravando tales activos.

“El impuesto al activo de las empresas grava la totalidad de los conceptos económicos que integran el activo de los contribuyentes. Es un impuesto cuyo hecho generador se forma solamente por los activos de las empresas.

“Las deducciones autorizadas se establecen con una finalidad técnica, jurídico-impositiva, de evitar gravar doblemente un mismo activo. Por ello, únicamente se permite la deducción de los pasivos los que, a su vez, constituyen activos gravados por el mismo impuesto a cargo del titular de tales activos. Por ejemplo, si una empresa es deudora de otra, el monto de su deuda puede ser restado por ésta, precisamente en la medida en que dicho monto constituye un activo para la acreedora, en virtud de que ya está gravado por el impuesto. De otra manera el mismo activo quedaría doblemente gravado.

“En el caso de los pasivos con el sistema financiero, los mismos no son deducibles para la empresa deudora por cuanto a que, el activo de la acreedora, integrado por la misma deuda no quedaría gravado en virtud de que la acreedora, al formar parte del sistema financiero, está excluida del impuesto.”

Atentas las razones expuestas por este tribunal, ha de concluirse que la regla que autoriza la deducción de ciertos adeudos de los contribuyentes se funda en motivos de política financiera, cuya aplicación no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria que estima violado la parte quejosa, por lo cual debe declarar infundado el concepto resumido en el inciso b) de la síntesis respectiva.

Importa aclarar que el precepto reclamado tampoco quebranta el principio de equidad tributaria ya que, de las consideraciones precedentes se desprende con claridad que la distinción entre adeudos deducibles y los no deducibles se funda en una circunstancia objetiva que es relevante para el fin recaudatorio de la norma, circunstancia que, en esa medida, justifica el tratamiento fiscal dispuesto en la Ley de mérito.

A la misma conclusión arribó este alto tribunal en su anterior integración, según puede verse de la tesis jurisprudencial publicada con el número 5/1991 en la *Gaceta* número treinta y siete del Semanario correspondiente, que a la letra dice:

"ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. EL ARTICULO 5o. DE LA LEY NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.- El artículo 5o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, publicada en el Diario Oficial de la Federación del treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y ocho, que autoriza a deducir el valor promedio de las deudas en moneda nacional concertadas con empresas residentes en México, no así las contratadas con el sistema financiero o con su intermediación, no infringe el principio de equidad que establece el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; ello, porque dicho precepto legal no establece diversas categorías de contribuyentes a efecto de que pudiera surtirse el presupuesto necesario para sujetarlos a un tratamiento impositivo desigual, sino que sólo se limita a establecer regímenes distintos para diferentes clases de adeudos, todos los cuales pueden figurar, perfectamente en el activo de un mismo causante. El principio de equidad tributaria asegura trato igual a sujetos iguales, mas no garantiza que todos los elementos patrimoniales de un contribuyente sean valorados de igual manera al integrar la base gravable del impuesto. Además, es razonable que se autorice la deducción de los adeudos en moneda nacional concertados con empresas residentes en México, ya que siendo éstas también causantes del impuesto, con dicha regla se evita gravar dos veces el mismo adeudo, como activo del deudor y como activo del acreedor, razón que no opera tratándose de los otros adeudos porque, de admitirse su deducción, ni el acreedor ni el deudor pagarían el impuesto por ese concepto."

El concepto marcado con el inciso c) de la relación de cuenta, en donde la parte quejosa estima que la tasa del 2% sobre el valor de los activos prevista por la Ley reclamada es contraria al mismo principio constitucional de que se viene hablando, resulta infundado.

Ya antes se señaló que el sistema tributario del país está compuesto por diversos tributos, que difieren entre sí por la naturaleza del objeto gravado y por las reglas específicas de causación que el legislador, en ejercicio de la potestad que el artículo 31, fracción IV constitucional le concede en esta materia, establece en relación con los sujetos, base, tasa o tarifa y pago, todo ello en congruencia con las características del hecho imponible.

En lo concerniente específicamente a la tasa o tarifa del tributo, es exacto que este tribunal sentó la tesis jurisprudencial transcrita en la demanda de amparo bajo el rubro de "IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS" (transcrita a foja noventa y cinco de esta ejecutoria), que en la parte conducente dice:

"...La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. 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. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos..."

El criterio sentado en esta tesis no conduce sin embargo a estimar inconstitucional la tasa del 2% prevista en la Ley reclamada, pues como ya ha precisado este alto tribunal en repetidas ocasiones, dicho criterio se sostuvo al analizar las reglas aplicables al impuesto sobre la renta, las cuales no son extensivas a gravámenes de distinta naturaleza como el reclamado.

Tanto en la doctrina y la legislación de numerosos países, entre ellos el nuestro (hasta antes de la reforma al artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que establece una tasa fija para el impuesto a cargo de las personas morales), como en la jurisprudencia en cita, se ha sostenido que en el impuesto sobre la renta debe prevalecer una tarifa progresiva, porque tratándose del tributo que grava la renta global de las personas, es decir, el que más se aproxima a la realidad económica integral del sujeto obligado, el principio de proporcionalidad exige que la distribución de cargas no se realice empleando términos numéricos (que numéricamente pague más quien más tenga), sino atendiendo al sacrificio que implica para los contribuyentes el pago del gravamen (que el entero del impuesto implique un sacrificio mayor para quien más tenga).

Si en tal supuesto se utilizara una alícuota única, efectivamente, contribuiría más quien más tuviera, porque a mayor renta gravable resultaría mayor el monto del impuesto; sin embargo, no podría decirse que el entero del tributo pesara de igual manera para todos los contribuyentes, pues resulta claro que para los de menores rentas, el pago del tributo representaría una afectación patrimonial de mayor trascendencia que para los que tuvieran una renta superior, lo cual se explica en términos económicos diciendo que la utilidad de las distintas fracciones de riqueza poseidas por el contribuyente disminuye a medida que la riqueza aumenta.

Lo que para un causante de pocos recursos representa una gran erogación, para otro de muchos recursos no es más que una pequeña disminución patrimonial.

Esta apreciación explica que para los tributos que consideran al contribuyente en su unidad subjetiva (el valor total de su renta), se estime aplicable la tarifa progresiva, conforme a la cual a mayor riqueza corresponde mayor tarifa, toda vez que con este mecanismo se pretende lograr una justa distribución de las cargas públicas.

Los fundamentos en que descansa el sistema de la progresividad (en sus diversas modalidades, por escalas, por clase o continua), permiten por sí solos advertir que el principio de proporcionalidad no puede interpretarse igual tratándose de impuestos que, a diferencia del que recae sobre la renta global de las personas, gravan manifestaciones aisladas de riqueza, porque en estos últimos no se atiende a la situación económica total del contribuyente, sino únicamente a su posición frente al objeto gravado, lo cual en términos generales no conduce a conocer en qué grado incide el tributo en su situación personal y de qué magnitud es su sacrificio.

De lo antes dicho debe concluirse que no es posible establecer un criterio único sobre la tarifa que deba corresponder a los tributos para satisfacer el principio de proporcionalidad, -sobre todo considerando que existe una tendencia basada en criterios financieros y de costo social, orientada a emplear criterios mixtos en donde se combinan algunas reglas de progresividad con otros de tasa fija, sino que en cada caso habrán de analizarse las características del tributo para precisar si el sistema empleado por el legislador constituye o no una manifiesta infracción al principio de proporcionalidad.

A juicio de este tribunal, el objeto gravado por la Ley reclamada en el presente juicio, en los términos expuestos al analizar las deducciones previstas en ella, conduce a afirmar que la tasa fija del 2% sobre el valor del activo no transgrede el principio de proporcionalidad, pues su aplicación permite que cada contribuyente aporte a los gastos públicos en la medida de la capacidad contributiva que revelan sus activos considerados como manifestaciones aisladas de riqueza.

Así las cosas es infundado el argumento expuesto en el último inciso de la síntesis del tercer concepto de violación.

Sirve de apoyo a esta conclusión, la tesis jurisprudencial publicada con el número 20/90 en la *Gaceta del Semanario Judicial* en cita número treinta y cinco, que dice:

“ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. EL ARTICULO 2o. DE LA LEY QUE ESTABLECE LA TASA FIJA DEL 2% NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.- El artículo 2o. de la Ley que establece dicho tributo, publicada en el Diario Oficial de la Federación de treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y ocho, que determina la tasa fija del dos por ciento para el cálculo del monto del impuesto al activo de las empresas cumple con el requisito de proporcionalidad tributaria, toda vez que la capacidad contributiva de los causantes está en relación directa con sus activos. Al establecer este tributo, el legislador no tomó en cuenta la capacidad contributiva total, como acontece en el impuesto sobre la renta, sino el limitado objeto consistente en los activos del contribuyente, en mérito de lo cual, la fijación de una tasa única no viola el principio de proporcionalidad, ya que cada sujeto tributará en proporción directa a su propia capacidad.”

En el sexto concepto de violación sostiene la quejosa que el artículo 6o. de la Ley reclamada infringe el artículo 28 constitucional porque crea una exen-

ción para beneficiar a determinadas personas, quienes gracias a ella se encuentran en una posición económica ventajosa, lo cual atenta contra el principio de equidad.

Este concepto debe declararse infundado por las razones expresadas al examinar los agravios formulados por la autoridad en contra de la sentencia recurrida, pues si bien en esta última el Juez sólo se refirió a la violación aducida al artículo 31, fracción IV constitucional, lo cierto es que este tribunal se pronunció sobre la constitucionalidad de la exención reclamada interpretando dicho precepto en relación con el artículo 28 de la Ley Fundamental, que en este concepto se estima violado, y los numerales 25 y 26 de la misma.

Con apoyo en las reflexiones que entonces se expusieron, debe estimarse infundado el concepto de mérito, ya que el artículo 28 constitucional no impide al legislador distinguir a una categoría de sujetos del resto de los obligados al pago del gravamen para el efecto de establecer una exención en su favor, siempre que tal distinción se funde en circunstancias que sean relevantes para el objeto o el fin de la norma, como son las que en el caso justifican las exenciones dispuestas por el artículo 6º de la Ley reclamada, según se explicó con todo detalle en el considerando sexto de esta ejecutoria.

En el quinto concepto de violación arguye la quejosa que el artículo 2º de la Ley reclamada, al gravar los bienes inmuebles, infringe lo dispuesto por el artículo 115 constitucional, reformado por Decreto del tres de febrero de mil novecientos ochenta y tres porque, según se desprende de la exposición de motivos de dicha reforma, dicho precepto establece como facultad exclusiva de los Estados la de imponer gravámenes sobre la propiedad inmobiliaria, con lo cual se alteró el reparto de competencias que hasta entonces disponía la Constitución en materia tributaria, en términos de las reglas que fueron interpretadas por esta Suprema Corte en la tesis jurisprudencial publicada con el número noventa de la última compilación, Primera Parte, que dice:

"IMPUESTOS. SISTEMA CONSTITUCIONAL REFERIDO A LA MATERIA FISCAL, COMPETENCIA ENTRE LA FEDERACION Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS PARA DECRETARLOS.- Una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales que se refieren a materia impositiva, determina que no existe una delimitación radical entre la competencia federal y la estatal, sino que es un sistema complejo y las reglas principales las siguientes: a). Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría

de las fuentes de ingresos (artículos 73, fracción VII y 124); b). Limitación a la facultad impositiva de los Estados mediante la reserva expresa y concreta de determinada materia a la Federación (artículo 73, fracción XXIX) y c). Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII y 118)."

Sostiene la quejosa que esta tesis jurisprudencial ya no es aplicable al caso porque la reforma constitucional a que se refiere privó a la Federación de la competencia para imponer gravámenes sobre los bienes inmuebles y creó en favor de los Estados una atribución exclusiva en esa materia.

Es infundado este concepto, atentas las siguientes razones:

El artículo 2o. de la Ley reclamada dispone en la parte conducente:

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

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

"II. Tratándose de los activos fijos, gastos y cargos diferidos, se calculará el promedio de cada bien, actualizando su saldo por deducir en el impuesto sobre la renta al inicio del ejercicio en los términos del artículo 3o. de esta Ley. El saldo actualizado se disminuirá con la mitad de la deducción de inversiones en el ejercicio, determinada conforme a los artículos 41 y 47 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. El resultado se dividirá entre el número de meses que comprende el ejercicio y el cociente se multiplicará por el número de meses, que el bien de que se trate se utilizó en el ejercicio.

"En el caso de activos fijos por los que se hubiere optado para efectuar la deducción inmediata a que se refiere el artículo 51 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la parte no deducible actualizada en los términos del artículo 3o. de esta Ley, se dividirá entre el número de meses que comprende el ejercicio y el cociente se multiplicará por el número de meses que el activo fijo de que se trate se utilizó en el ejercicio.

"Los bienes a que se refiere el párrafo anterior, se considerarán activos para efectos de este impuesto, únicamente durante los años en que el monto original de la inversión se hubiera deducido en los términos del artículo 41 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

"III. El monto original de la inversión de cada terreno al inicio del ejercicio actualizado en los términos del artículo 3o. de esta Ley se dividirá entre el número de meses que comprende el ejercicio y el cociente se multiplicará por el número de meses que el terreno se tuvo en dicho ejercicio."

Por su parte, el artículo 115 constitucional, antes de su reforma en el año de mil novecientos ochenta y tres, disponía en la parte que interesa:

"ARTICULO 115. Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa, el Municipio Libre, conforme a las bases siguientes:

"II. Los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de las contribuciones que señalen las Legislaturas de los Estados y que, en todo caso, serán las suficientes para atender a sus necesidades."

Con motivo del Decreto de reformas publicado en el Diario Oficial de la Federación del tres de febrero de mil novecientos ochenta y tres, el precepto quedó redactado de la siguiente manera:

"ARTICULO 115. Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa, el Municipio Libre, conforme a las bases siguientes:

"IV. Los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las Legislaturas establezcan a su favor y en todo caso:

"a). Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora, así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

"Los Municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.

"b). Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los Municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las Legislaturas de los Estados.

“c). Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.

“Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes locales no establecerán exenciones o subsidios respecto de las mencionadas contribuciones, en favor de personas físicas o morales, ni de instituciones oficiales o privadas. Sólo los bienes del dominio público de la Federación, de los Estados o de los Municipios, estarán exentos de dichas contribuciones.

“Las Legislaturas de los Estados aprobarán las Leyes de Ingresos de los Ayuntamientos y revisarán sus cuentas públicas. Los Presupuestos de Egresos serán aprobados por los Ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles;”

En la exposición de motivos de la iniciativa presidencial que en esta parte fue aprobada sin modificaciones, y se dijo al respecto:

“Por su amplia reiteración y sustentación en toda la consulta popular, se concluyó en la necesaria reestructuración de la economía municipal, entendiendo, como así también lo proclamaron los Constituyentes de Querétaro, que no podrá haber cabal libertad política en los Municipios mientras éstos no cuenten con autosuficiencia económica. Por ende, en este renglón, fundamental para la subsistencia y desarrollo de los Municipios, consignamos en la fracción IV de la iniciativa, en primer término, como concepto originario del artículo 115 la libre administración de su hacienda por parte de los Municipios, pero por otra parte, en una fórmula de descentralización, de correcta redistribución de competencias en materia fiscal, estimamos conveniente asignar a las comunidades municipales los impuestos o contribuciones, inclusive con tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria así como de su fraccionamiento, división, consolidación, traslado y mejora y las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles, previendo en casos de carencia de capacidad para la recaudación y administración de tales contribuciones que los Municipios podrán celebrar convenios con los Estados para que éstos se hagan cargo de algunas de las funciones relacionadas con la mencionada administración contributiva.

“Se atribuyen igualmente a los Municipios los rendimientos de sus bienes propios, así como de las otras contribuciones y los otros ingresos que las Legislaturas establezcan a su favor, y fundamentalmente también los ingresos provenientes de las prestaciones de los servicios públicos a su cargo.

“Por último, en esta área hacendaria, se elevó a la categoría de rango constitucional el derecho de los Municipios a recibir las participaciones federales que en su caso se les asignen, disponiéndose las obligaciones de las Legislaturas Locales de establecer anualmente las bases, montos y plazos con arreglo a los cuales la Federación debe cubrir a los Municipios dichas participaciones.

“Como una disposición importante para la seguridad de los ingresos municipales, se consigna la obligación del pago de sus contribuciones para toda persona, física o moral o instituciones oficiales o privadas, sin exenciones o subsidios, evitando de esta manera a nivel constitucional las prácticas de exentar a diversas personas o empresas del sector público, de estas contribuciones que son consustanciales para la vida de los Municipios.

“Sin embargo, por imperativas razones de orden público, que por sí solas se explican, se exceptuó de estas reglas a los bienes del dominio público de la Federación, Estados y Municipios.

“Además, como consecuencias lógicas del principio de la libre administración de la hacienda municipal, se propone que los Presupuestos de Egresos de los Municipios deban ser aprobados sólo por los Ayuntamientos con base en los ingresos disponibles y evidentemente de acuerdo con los ingresos que se le hubiesen autorizado.”

Las Comisiones Dictaminadoras de la Cámara de Senadores manifestaron a propósito de la iniciativa presidencial:

“En forma particularmente acuciosa fueron estudiados por las Comisiones Dictaminadoras, los términos en que la iniciativa redactó la fracción IV del artículo 115, sobre la que fue notable el número de aportaciones y comentarios de los ciudadanos senadores.

“Por principio, en esta fracción se orienta lo que por origen ha correspondido siempre a los Municipios, o sea, su facultad de administrar libremente la hacienda municipal, la que en los términos del proyecto se enriquece notablemente al conformarla con contribuciones y participaciones que el propio texto enumera, mereciendo particular relevancia las participaciones por contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria y su tasa adicional por todos los conceptos. Se establece así un sentido de territorialidad en materia fiscal, que hace que los ingresos por impuestos prediales se reviertan en favor de la localidad en la que los predios y toda propiedad inmobiliaria adquieran valor económico por su uso y circulación, lo cual ya no estará sujeto, una vez establecida la vigencia de esta fracción, a reversión de ningún tipo.

“Como un principio de congruencia y también de justicia, formarán parte de la hacienda municipal los ingresos que provengan por la prestación de los servicios públicos a cargo de los Municipios.

“Cabe destacar que, según el texto de la iniciativa, de su exposición de motivos y de las explicaciones escuchadas durante la comparecencia del ciudadano secretario de Gobernación, los ingresos municipales no quedan limitados a lo que expresamente consigna la fracción IV, sino que las Legislaturas Locales podrán agregar otros renglones importantes como aprovechamientos, productos, financiamientos, cooperaciones diversas, y otros rubros cuya terminología varía con la dinámica del propio desarrollo y no es por ello susceptible de quedar consignado en un precepto de rango constitucional.

“Quedó entendido asimismo que la distribución de las participaciones que la Federación entrega a los Municipios habrá de realizarse a través de las normas que expidan los Congresos Locales, los cuales adecuarán en forma equitativa lo que corresponda a cada uno de ellos, con lo que se eliminarán arbitrariedades, caprichos y desórdenes. Novedad que fortalece al Municipio es la autorización para que con el gobierno de su Estado concerte convenios de coordinación y éste ejecute algunas de las funciones relacionadas con la administración impositiva, necesidad de organización compartida que no deba gravitar sobre los recursos municipales ni entenderse como forma obligatoriamente perpetua, sino susceptible de eliminarse en la medida en que la autosuficiencia municipal acceda al cambio de su capacidad administrativa.”

Por su parte, las Comisiones respectivas de la Cámara de Diputados dictaminaron sobre la iniciativa presidencial en los siguientes términos:

“La determinación de los impuestos cuya recaudación beneficiará al Municipio así como de ciertos derechos, no hace limitativos los renglones de ingresos y sí permite, inicialmente, conocer con certeza las fuentes primarias propias e intocables del haber municipal, estableciendo la posibilidad de convenir con el Estado que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la recaudación de esas contribuciones. Rasgo importante de su autonomía es que sus Presupuestos de Egresos serán aprobados internamente por los Ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles”.

De lo hasta aquí expuesto se desprende que no asiste razón a la quejosa al señalar que el artículo 2o. de la Ley impugnada viola en su perjuicio el inciso a) de la fracción IV del artículo 115 de la Ley Fundamental, toda vez que este último se ocupa de un supuesto distinto del que regula aquél.

En efecto, no es exacto que la disposición reclamada establezca una contribución sobre la propiedad inmobiliaria, su fraccionamiento, división, consolidación, traslación, mejora y cambio de valor, toda vez que, según antes se ha visto, el impuesto de que se trata recae sobre los activos de las empresas (y los bienes de sujetos no empresarios que se pretende asimilar a los primeros), es decir, sobre el conjunto de bienes que se incorporan al acervo patrimonial de un sujeto para la realización de las actividades empresariales (o de arrendamiento) a que se refiere la ley.

Desde este punto de vista, aun cuando el valor de los inmuebles de los sujetos obligados forman parte de la base del gravamen, ello no significa que el objeto real del impuesto sea la propiedad inmobiliaria, ni que sea ésta la fuente de riqueza que se pretende gravar por el legislador federal, pues el valor de dichos bienes no se considera en razón de su naturaleza inmueble, sino en cuanto se incorpora a la unidad económica destinada a la actividad de los sujetos de la contribución que la ley designa como activos.

Por otra parte, el examen del artículo 115 constitucional y de sus antecedentes revela que la reforma a su texto del año de mil novecientos ochenta y tres no tuvo como propósito variar las reglas conforme a las cuales se distribuyen las competencias tributarias entre la Federación y los Estados; su finalidad fue garantizar que los Municipios recibieran los ingresos que derivaran de las contribuciones estatales sobre la propiedad inmobiliaria y por ello su autor se refirió, tanto en el primer párrafo de la fracción IV del artículo, como en su inciso a), a las contribuciones que establezcan los Estados.

Se trata entonces de una limitación constitucional al destino de ciertas contribuciones estatales y no de una restricción a la competencia de la Federación a establecer tributos, la cual debe analizarse considerando las reglas contenidas en otras normas de la Constitución, tales como las previstas en sus numerales 73, 118, 124 y 131, sobre cuya interpretación no se pronuncia la quejosa.

Así las cosas, debe declararse infundado el quinto concepto de violación.

Sirve de apoyo a esta conclusión, la tesis jurisprudencial publicada con el número 25/90 en la *Gaceta del Semanario* invocado número treinta y cinco que a la letra dice:

"ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. LA LEY RELATIVA AL DETERMINAR SU OBJETO, NO VIOLA EL ARTICULO 115, FRACTION IV

CONSTITUCIONAL.- Es cierto que, de conformidad con las reformas constitucionales de tres de febrero de mil novecientos ochenta y tres al artículo 115, fracción IV, se estableció que los ingresos provenientes de contribuciones que las Legislaturas Estatales impusieran sobre la propiedad inmobiliaria serían para los Municipios; pero tal reforma, no debe ser llevada al extremo de considerar que corresponde al Municipio el cobro y administración de las contribuciones que tomen en cuenta algún aspecto de la propiedad inmobiliaria para integrar la base sobre la cual deben pagarse (como acontece en el impuesto al activo de la empresas) y por lo que, consecuentemente, su creación sea facultad exclusiva de las Legislaturas Estatales.”

Al resultar fundados los agravios de la autoridad recurrente e infundados los conceptos de violación aducidos en contra de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, se impone negar el amparo solicitado en su contra.

OCTAVO. En el concepto de violación (séptimo) expuesto en el escrito de ampliación a la demanda, la parte quejosa combate la constitucionalidad del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, publicado en el Diario Oficial de la Federación del treinta de marzo de mil novecientos ochenta y nueve, cuestión cuyo conocimiento compete originalmente a las Salas de este alto tribunal conforme a los artículos 84, fracción I de la Ley de Amparo y 21, fracción II, inciso a) de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.

Dada la estrecha vinculación existente entre dicha cuestión y las examinadas a propósito de la Ley de la cual deriva dicho Reglamento, así como el interés de que aquélla se resuelva de la manera más pronta y expedita, este tribunal decide ejercer la facultad de atracción que le confieren los artículos 107, fracción VIII, penúltimo párrafo de la Constitución Federal y su correlativo, 10, fracción II, inciso b) de la Ley Orgánica en cita, para conocer del concepto de violación de que se trata.

La parte quejosa aduce en la parte inicial de su exposición, que el artículo 13 del Reglamento impugnado viola en su perjuicio los principios de reserva y primacía de la ley consagrados en el artículo 89, fracción I constitucional, porque modifica la base gravable del impuesto al incluir a las inversiones y depósitos dentro de la categoría de activos financieros prevista en las fracciones II y III del artículo 4o. de la Ley.

Resulta infundado este concepto de violación de acuerdo con los criterios sentados por este alto tribunal en torno a la naturaleza y límites de la facultad reglamentaria del presidente de la República, algunos de los cuales

aparecen en las tesis publicadas en la compilación de mil novecientos ochenta y ocho, Primera Parte, página novecientos ochenta y cinco, y Segunda Parte, página dos mil quinientos cincuenta y nueve, que dicen:

"LEYES Y REGLAMENTOS. FINALIDAD DE ESTOS RESPECTO DE AQUELLAS.- Las leyes no pueden regular cuestiones pormenorizadas de lo que previenen, por ello, la finalidad del reglamento es tomar el mandato previsto por la ley de desarrollarlo, concretizándolo cuando sea necesario, para hacer efectivos los mandatos de aquélla; de donde se desprende que el que unas leyes no establezcan cuestiones pormenorizadas no determina su inconstitucionalidad, pues ellas pueden contenerse en el reglamento."

"REGLAMENTOS ADMINISTRATIVOS. FACULTAD DEL PRESIDENTE DE LA REPUBLICA PARA EXPEDIRLOS. SU NATURALEZA.- El artículo 89, fracción I de nuestra Carta Magna, confiere al presidente de la República tres facultades: a). La de promulgar las leyes que expida el Congreso de la Unión; b). La de ejecutar dichas leyes; y c). La de proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia, o sea la facultad reglamentaria. Esta última facultad es la que determina que el Ejecutivo pueda expedir disposiciones generales y abstractas que tienen por objeto la ejecución de la ley, desarrollando y complementando en detalle las normas contenidas en los ordenamientos jurídicos expedidos por el Congreso de la Unión. El reglamento es un acto formalmente administrativo y materialmente legislativo; participa de los atributos de la ley, aunque sólo en cuanto ambos ordenamientos son de naturaleza impersonal, general y abstracta. Dos características separan la ley del reglamento en el sentido estricto; este último emana del Ejecutivo, a quien incumbe proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de la ley, y es una norma subalterna que tiene su medida y justificación en la ley, pero aun en lo que aparece común en los dos ordenamientos, que es su carácter general y abstracto, separándose por la finalidad que en el área del reglamento determina de modo general y abstracto los medios que deberán emplearse para aplicar la ley en casos concretos."

De acuerdo con tales tesis, ha sido criterio constante de este alto tribunal que el presidente de la República, en ejercicio de la potestad que le concede el artículo 89, fracción I constitucional para proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, está autorizado para expedir normas reglamentarias que tiendan a la ejecución (en sentido amplio) de las leyes emanadas del Congreso de la Unión.

Estas normas reglamentarias, aunque desde el punto de vista material son similares a las normas expedidas por el órgano legislativo, en cuanto

son generales, abstractas e impersonales y de observancia obligatoria, se distinguen de éstas básicamente por dos razones: una, porque provienen de un órgano que desde el punto de vista constitucional no expresa la voluntad general, sino la de un órgano instituido para acatarla como es el titular del Poder Ejecutivo; y dos, porque son, por definición, normas subordinadas a las primeras.

Estas dos razones explican en lo general que la Constitución imponga ciertas limitaciones a la facultad reglamentaria, entre las que interesa destacar, por una parte, la prohibición de que el reglamento aborde materias reservadas en exclusiva a las leyes expedidas por el Congreso de la Unión, conocida como el principio de reserva de ley y por otra, la exigencia de que el reglamento siempre esté precedido por una ley, cuyas disposiciones desarrolle, complemento o detalle y en las que encuentre su justificación y medida.

El principio de reserva de ley, que no es sino una aplicación del principio más general de legalidad, inspirada en la necesidad de preservar los bienes jurídicos de mayor valía de los gobernados (tradicionalmente libertad personal y propiedad).

En la especie, ninguno de tales principios es vulnerado por la Ley reclamada, según puede constatarse mediante la transcripción de los artículos 2o. y 4o. de la Ley y 13 del Reglamento, los cuales disponen en lo conducente:

“ARTICULO 2o. ...

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

“I. Se sumarán los promedios mensuales de los activos financieros, correspondientes a los meses del ejercicio y el resultado se dividirá entre el mismo número de meses.

“El promedio mensual de los activos será el que resulte de dividir entre dos la suma del activo al inicio y al final del mes, excepto los correspondientes a operaciones contratadas con el sistema financiero o con su intermediación, el que se calculará en los mismos términos que prevé el segundo párrafo de la fracción III del artículo 7o. B de la Ley del Impuesto sobre la Renta.”

“ARTICULO 4o. Se consideran activos financieros, entre otros, los siguientes:

“I. El efectivo en caja.

“II. Las inversiones en títulos de crédito, a excepción de las acciones.

“III. Las cuentas y documentos por cobrar. No son cuentas por cobrar los pagos provisionales, los saldos a favor de contribuciones ni los estímulos fiscales por aplicar.

“IV. Los intereses devengados a favor, no cobrados.

“Los activos financieros denominados en moneda extranjera, se valuarán al tipo de cambio del primer día de cada mes. Para este efecto, cuando no sea aplicable el tipo controlado de cambio, 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.”

“ARTICULO 13. Para los efectos del artículo 4o., fracciones II y III, de la ley, se consideran activos financieros las inversiones y los depósitos en instituciones del sistema financiero.

“Cuando las sociedades mercantiles o las personas físicas que realicen actividades empresariales, para efectos del impuesto sobre la renta, deduzcan en un ejercicio el importe de un crédito incobrable, podrán deducir el valor del activo del mismo ejercicio, el valor promedio de dicho crédito incobrable. Para ello, el contribuyente determinará el valor promedio de este activo en el período comprendido desde el mes en que dicho crédito fue incluido en la base de cálculo del impuesto hasta el mes inmediato anterior a aquél en que el mismo se cancele por incobrable.”

De acuerdo con esta transcripción, los artículos 2o. y 4o. de la ley prescriben que los contribuyentes deberán considerar el valor de sus activos financieros y que dentro de este concepto quedan incluidos, entre otros, las inversiones en títulos de crédito (a excepción de las acciones) y las cuentas y documentos por cobrar. El artículo 13 reglamentario determina, a su vez, que para efectos de la norma legal, se consideren activos financieros las inversiones y los depósitos en instituciones del sistema financiero.

La confrontación de estas dos normas lleva a aseverar que no se quebranta el principio de reserva de ley, porque los dos conceptos a que se refiere el Ejecutivo Federal, inversiones y depósitos en instituciones del sistema financiero, ya estaban comprendidos en las categorías que a título ejem-

plificativo precisó el legislador al referirse a los activos financieros, por lo que no puede afirmarse que el artículo reclamado amplíe la base gravable.

Tampoco se vulnera el principio de supremacía de la ley, pues el artículo reglamentario, al referirse a inversiones y depósitos en las instituciones del sistema financiero, no hace mas que especificar un supuesto al cual el legislador se había referido de manera general, desde el momento en que calificó como activos financieros las inversiones y las cuentas y documentos por cobrar sin distinguir entre ellas por la institución o la persona con quien el contribuyente hubiese celebrado las operaciones respectivas.

A la misma conclusión arribó la anterior integración de este alto tribunal en los asuntos de los cuales derivó la tesis jurisprudencial publicada con el número 16/92 en la *Gaceta* número cincuenta y tres del *Semanario* (Octava Epoca), que dice:

“ACTIVO DE LAS EMPRESAS, REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL. SU ARTICULO 13 QUE SE REFIERE A ACTIVOS FINANCIEROS, NO CONTRARIA LO DISPUESTO POR EL ARTICULO 4o. DE LA LEY QUE REGLAMENTA.- El artículo 13 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas no contraría el texto del artículo 4o. de la ley que reglamenta, al incluir bajo el concepto 'activos financieros' a los depósitos e inversiones en instituciones del sistema financiero, porque al examinar esta disposición a la luz del principio de legalidad tributaria, el Tribunal Pleno sentó criterio jurisprudencial en el sentido de que dicho artículo 4o. sólo ejemplifica diversos supuestos de un concepto que, como el de activos financieros, no requiere de definición legal por ser técnicamente conocido en materia contable y financiera; de ahí que si el dispositivo reglamentario incluye dentro del género esos bienes, lejos de introducir elementos contradictorios, viene a desarrollar el precepto legal, ya que los referidos depósitos e inversiones en instituciones del sistema financiero reúnen igualmente las características propias de los activos financieros.”

En la parte restante del séptimo y último concepto de violación, argumenta la parte quejosa que el artículo 9o. del reglamento viola en su perjuicio el principio de legalidad, al modificar y ampliar la base del gravamen en lo relativo al valor del monto original de la inversión en terrenos, pues mientras los artículos 2o. y 3o. de la ley sólo ordenan actualizar el monto original de inversión al inicio del ejercicio por el factor de ajuste que resulte de la primera mitad del ejercicio, el reglamento exige además actualizar dicho valor con un factor de ajuste desde la fecha de adquisición del inmueble y otro anualmente.

Es infundado este concepto, atentas las razones que a continuación se exponen:

Los artículos 2o. y 3o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas y 9o. de su Reglamento regulan el procedimiento que ha de observarse para calcular la base del impuesto al activo de las empresas en el renglón concerniente al monto original de la inversión de terrenos, concepto cuya definición se contiene, por remisión expresa del artículo 10 de la Ley reclamada (transcrito a foja ciento cinco de esta ejecutoria) en el artículo 41 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en la parte que dice:

“ARTICULO 41. Las inversiones únicamente se podrán deducir mediante la aplicación en cada ejercicio, de los por cientos máximos autorizados por esta ley al monto original de la inversión, con las limitaciones en deducciones, que en su caso, establezca esta Ley, tratándose de ejercicios irregulares...

“El monto original de la inversión comprende además del precio del bien, los impuestos efectivamente pagados con motivo de la adquisición o importación del mismo a excepción del impuesto al valor agregado, así como las erogaciones por concepto de derechos, fletes, transportes, acarreos, seguros contra riesgos en la transportación, manejo, comisiones sobre compras y honorarios a agentes aduanales.”

Por su parte los artículos 2o. y 3o. de la ley y 9o. del reglamento dicen en lo conducente:

“ARTICULO 2o. ...

“III. El monto original de la inversión de cada terreno al inicio del ejercicio actualizado en los términos del artículo 3o. de esta Ley, se dividirá entre el número de meses que comprende el ejercicio y el cociente se multiplicará por el número de meses, que el terreno se tuvo en dicho ejercicio.”

“ARTICULO 3o. Se actualizará el saldo por deducir a que se refiere la fracción II del artículo 2o., multiplicándolo por el factor de actualización previsto en la fracción II del artículo 7o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta correspondiente al que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 41 de esa Ley.

“La parte no deducible de los bienes a que se refiere el segundo párrafo de la fracción II del artículo 2o. de esta Ley, se actualizará multiplicándolo por el

citado factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el mes en que se adquirió el bien y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio, por el que se calcule este impuesto. Tratándose de terrenos, el período de actualización será el transcurrido desde el primer mes del ejercicio hasta el último mes de la primera mitad del mismo.”

“ARTICULO 9o. Para los efectos del artículo 2o., fracción III de la ley, el monto original de la inversión de cada terreno al inicio del ejercicio por el cual se calcula el impuesto, se determinará multiplicando el monto original de la inversión que cada terreno tuvo al inicio del ejercicio inmediato anterior, por el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el último mes del penúltimo ejercicio a aquel por el que se calcula el impuesto hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a éste.

“El primer ejercicio en que un terreno se incluya por el contribuyente en la base de cálculo del impuesto, será aquél en que por primera vez se pague el impuesto por dicho activo. En este caso, el monto original de la inversión al inicio del ejercicio, se determinará multiplicando el monto original de la inversión del terreno a la fecha de adquisición, por el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el mes en que el terreno se adquirió hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquel en el que el terreno se debe incluir en la base de cálculo del impuesto.”

De acuerdo con esta transcripción, los preceptos legales son claros en establecer que para calcular el valor de los activos en lo concerniente a los terrenos, deben observarse las siguientes reglas:

1. El “monto original de la inversión de cada terreno al inicio del ejercicio” debe actualizarse.
2. El período de actualización será el transcurrido desde el primer mes del ejercicio hasta el último mes de la primera mitad del mismo.
3. El factor de actualización será el previsto en la fracción II del artículo 7o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en la época, el cual dispone:

“ARTICULO 7o. Cuando esta Ley prevenga el ajuste a la actualización de los valores de bienes y operaciones que por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país han variado, se aplicarán los siguientes factores:

“II. Para determinar el valor de un bien o de una operación al término de un período, se utilizará el factor de actualización que se obtendrá dividiendo

el índice nacional de precios al consumidor del mes más reciente del período, entre el citado índice correspondiente al mes más antiguo de dicho período.”

4. El valor así actualizado se dividirá entre el número de meses que comprende el ejercicio y el cociente se multiplicará por el número de meses que el terreno se tuvo en dicho ejercicio.

Por su parte, el precepto reglamentario previene que para calcular el “monto original de la inversión de cada terreno al inicio del ejercicio” deben observarse las siguientes reglas:

1. Tratándose del primer ejercicio en que el contribuyente pague el impuesto por un terreno, el monto original de la inversión del mismo a la fecha de adquisición se actualizará.

2. Para ese caso, el factor de actualización será el correspondiente al período comprendido desde el mes en que el terreno se adquirió hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquel en que el terreno se debe incluir en la base gravable.

3. Tratándose de los otros ejercicios, deberá considerarse el monto original de la inversión de cada terreno correspondiente al inicio del ejercicio inmediato anterior multiplicado por un factor de actualización.

4. En este supuesto, el factor de actualización será el correspondiente al período comprendido desde el último mes del penúltimo ejercicio a aquél, por el cual se calcula el impuesto hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a éste.

La comparación entre estas reglas muestra que no es acertada la apreciación de la quejosa, porque el reglamento no está modificando las reglas dispuestas por la ley sobre el tema que se examina, pues si bien es cierto que ambos ordenamientos establecen períodos de actualización diferentes (la ley al comprendido entre el inicio y la mitad del ejercicio por el que se calcula el impuesto; y el reglamento, los comprendidos, uno entre la fecha de adquisición y el último mes del ejercicio anterior al en que por primera vez se paga y otro de naturaleza anual), también lo es que no se ocupan de los mismos supuestos.

En efecto, la ley establece el procedimiento para actualizar el concepto que denomina “monto original de la inversión de cada terreno al inicio del

ejercicio”, es decir, para ajustar su valor en el curso mismo del período por el cual se causa el gravamen, considerando los meses transcurridos durante el mismo. El reglamento en cambio, no se ocupa de la actualización (diríase hacia el futuro) de un valor dado al inicio del ejercicio, sino del procedimiento que debe observarse para obtener tal valor a partir de la fecha de adquisición del bien y durante el curso de los años subsecuentes a ésta pero anteriores al ejercicio por el cual se causa el impuesto.

El reglamento no viola el principio de legalidad transitoria, porque no modifica la base del tributo ni tampoco se excede de las reglas previstas en la ley para calcularla, sino tan solo detalla la norma legal, completándola, al precisar el procedimiento que el contribuyente debe observar a fin de aplicar la norma legal a su caso concreto, tarea que es propia de la función que el artículo 89, fracción I de la Constitución encomienda al Ejecutivo Federal de proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de la ley.

A la misma conclusión llegó la anterior integración de este tribunal en los asuntos de los cuales derivó la tesis jurisprudencial publicada con el número 28/91 en la *Gaceta del Semanario* número cuarenta y dos (Octava Epoca), que dice:

“ACTIVO DE LAS EMPRESAS, REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL. SU ARTICULO 9o. NO CONTRARIA LA NORMA PREVISTA EN EL ARTICULO 2o. FRACCION III, DE LA LEY.- Basta la comparación del artículo 2o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, con el artículo 9o. de su reglamento, para comprobar que éste no incurre en el vicio de constitucionalidad, pues al describir la forma en que debe determinarse el monto original de la inversión en terrenos al inicio del ejercicio, no contraría la ley ni crea un nuevo concepto, puesto que la norma legal establece la noción de ‘monto original de la inversión de cada terreno’, cuya determinación simplemente pormenoriza la disposición reglamentaria.”

Al resultar infundados los argumentos aducidos en contra del reglamento impugnado lo procedente es negar a la parte quejosa el amparo solicitado en su contra.



Voto de Minoría

VOTO DE MINORIA QUE FORMULAN LA MINISTRA OLGA SANCHEZ CORDERO Y EL MINISTRO JUAN DIAZ ROMERO, EN CONTRA DE LA RESOLUCION MAYORITARIA PRONUNCIADA POR EL TRIBUNAL PLENO, EN LOS AMPAROS EN REVISION 1558/90 PROMOVIDO POR: COMPLEMENTOS ALIMENTICIOS, S.A.; 4736/90 PROMOVIDO POR: MARTEX, S.A.; 16/92 PROMOVIDO POR: ARRENDADORA HOTELERA DEL SURESTE, S.A. DE C.V.; 5815/90 PROMOVIDO POR: ZAHORI, S.A. DE C.V.; 749/91 PROMOVIDO POR: COMPAÑIA HARINERA DE LA LAGUNA, S.A. DE C.V.

De acuerdo con el parecer de la mayoría, el artículo 6o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, al exentar del gravamen a las empresas que componen el sistema financiero, viola el principio de equidad, porque no existen razones que justifiquen otorgar este tratamiento favorable considerando que se trata de sujetos colocados en una situación similar a aquella en que se hallan los obligados al pago del tributo.

Disentimos del criterio mayoritario, porque si bien es cierto que las empresas de que se trata poseen activos y los emplean para el desarrollo de sus actividades productivas, en condiciones análogas a las que prevalecen tratándose de los sujetos obligados al pago del impuesto, también lo es que del propio estudio que se realiza en la ejecutoria a propósito del régimen aplicable a tales empresas en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta y las leyes específicamente relativas a su objeto o actividad, se desprende con claridad que las mismas, frente a los fines recaudatorios, de control y extrafiscales, no se encuentran en la misma situación en que están las demás empresas contribuyentes, toda vez que la normativa fiscal y contable prevista para las sociedades del sistema financiero aseguran con toda

claridad el control efectivo de sus activos y el ejercicio de las facultades de verificación y comprobación de su manejo por las autoridades fiscales competentes.

Si el impuesto reclamado, según admite la mayoría, persigue tanto fines recaudatorios como de control y de eficiencia de la actividad empresarial, forzoso es concluir que, por las razones apuntadas, las empresas en análisis no ameritan el mismo trato conferido a los demás causantes del gravamen en lo que atañe al entero del gravamen y que, en este sentido, no debe reputarse inconstitucional la exención combatida, sobre todo si se advierte que, en opinión de los suscritos, no corresponde a este alto tribunal determinar, como se hace en la decisión mayoritaria, las modalidades conforme a las cuales podrían tributar las empresas del sistema financiero pues ello atañe a un tema propio de la política legislativa fiscal.

Estas razones, ampliamente desarrolladas en el proyecto del amparo en revisión número 4051/90 promovido por Compañía Embotelladora Nueva Obregón, Sociedad Anónima de Capital Variable y otros (acumulados), con el cual se dio cuenta al Tribunal Pleno en la sesión del día veintidós de febrero de mil novecientos noventa y seis, nos llevan a apartarnos del criterio mayoritario.

Tesis

ACTIVO, IMPUESTO AL. EL ANALISIS DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LOS PRECEPTOS DE LA LEY QUE LO REGULA EXIGE CONSIDRAR 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.

Amparo en revisión 1558/90. Complementos Alimenticios, S.A. 22 de febrero de 1996. Mayoría de ocho votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 4736/90. Martex, S.A. 22 de febrero de 1996. Mayoría de ocho votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Jorge Dionisio Guzmán González.

Amparo en revisión 16/92. Arrendadora Hotelera del Sureste, S.A. de C.V. 22 de febrero de 1996. Mayoría de ocho votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 5815/90. Zahori, S.A. de C.V. 22 de febrero de 1996. Mayoría de ocho votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 749/91. Compañía Harinera de la Laguna, S.A. de C.V. 22 de febrero de 1996. Mayoría de ocho votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Rocío Balderas Fernández.

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

Pleno, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, 9a. Epoca, Tomo III-Marzo de 1996, Tesis P.J. 11/96, pág. 5.

ACTIVO, IMPUESTO AL. LA EXENCION A LAS EMPRESAS QUE COMPONEN EL SISTEMA FINANCIERO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.-

El artículo 6o., fracción I, de la Ley del Impuesto al Activo, vigente en su origen (actual fracción II) al establecer que exenta del pago del tributo a las empresas que componen el sistema financiero, transgredió el principio de equidad tributaria, consagrado en el artículo 31, fracción IV, constitucional, en virtud de que teniendo estas empresas activos destinados a actividades empresariales, y no presentarse respecto de ellas ninguna situación de beneficio o justificación social que pudiera fundar un trato privilegiado de exención, no existe razón alguna por la que respecto de ellas no se establezca que al ser sujetos del tributo deban pagar el impuesto al activo, el cual podrá acreditar al impuesto sobre la renta efectivamente pagado, sin que pueda argüirse como justificación de tal exención la dificultad para medir con exactitud el activo neto afecto a sus actividades empresariales por el hecho de operar con ahorro captado del público y con depósitos efectuados por el mismo, como se señala en la exposición de motivos de la Ley, pues tal circunstancia, en todo caso, podría dar lugar a prever una forma especial de determinación de la base del tributo, pero de

ningún modo justifica su exención, máxime que tales empresas son contribuyentes del impuesto sobre la renta, de manera tal que si pueden determinar sus utilidades para efectos de este impuesto, no existe razón alguna para presumir que en el impuesto al activo, esencialmente vinculado a aquél, no puedan hacer la determinación relativa. Tampoco puede admitirse como justificación de la exención que estén sujetas a un estricto control financiero, pues además de que ello no puede llevar a considerar innecesario el control que como “objetivo fiscal no contributivo”, persigue el impuesto al activo, bajo este contexto se podría afirmar que todos los contribuyentes no sólo están sujetos a control fiscal y a diversos tipos de control administrativo, de acuerdo con la naturaleza específica de cada empresa, sino que el legislador siempre está en posibilidad de establecer nuevos sistemas de control dentro del marco constitucional, por lo que ello no puede considerarse una situación que difiera esencialmente, para efectos fiscales contributivos, a las empresas que integran el sector financiero, de los demás sujetos pasivos del impuesto, lo que obliga concluir que la exención de mérito introduce dentro del sistema del tributo un trato desigual a iguales, lo que resulta violatorio del artículo 31, fracción IV, de la Constitución, en cuanto previene como un requisito esencial de las contribuciones que sean equitativas.

Amparo en revisión 1558/90. Complementos Alimenticios, S.A. 22 de febrero de 1996. Mayoría de ocho votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 4736/90. Martex, S.A. 22 de febrero de 1996. Mayoría de ocho votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Jorge Dionisio Guzmán González.

Amparo en revisión 16/92. Arrendadora Hotelera del Sureste, S.A. de C.V. 22 de febrero de 1996. Mayoría de ocho votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 5815/90. Zahori, S.A. de C.V. 22 de febrero de 1996. Mayoría de ocho votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 749/91. Compañía Harinera de la Laguna, S.A. de C.V. 22 de febrero de 1996. Mayoría de ocho votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Rocío Balderas Fernández.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de febrero en curso, aprobó, con el número 10/1996, la tesis de jurisprudencia que ante-

cede. México, Distrito Federal, a veintiséis de febrero de mil novecientos noventa y seis.

Pleno, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, 9a. Epoca, Tomo III-Marzo de 1996, Tesis P./J. 10/96, pág. 38.

Nota: Esta tesis interrumpe el criterio sustentado en la tesis de Pleno 23/90, publicada en el *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Epoca, Tomo VI, Primera Parte, p. 55 y en la tesis 1/91, publicada en el *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Epoca, Tomo VII-Enero, 1991, p. 14.

Esta obra se terminó de imprimir
el 11 de diciembre de 1996, en
Gama Sucesores, S.A. de C.V.
La edición consta de 5000 ejemplares.

