

CONSIDERACIONES EN TORNO A LA REFORMA DEL 10 DE MAYO DE 1996, EN MATERIA DEL IMPUESTO AL ACTIVO

Arturo Pérez Robles

Sumario: I. Introducción; II. Criterios jurisdiccionales en torno a la constitucionalidad del IMPAC; III. Reforma del 10 de mayo de 1996 a la LIMPAC.

I. INTRODUCCIÓN

El Impuesto al Activo (IMPAC) entró en vigor el 1° de enero de 1989, con motivo de un cambio estructural en la legislación tributaria en México, cuya realidad histórica exigió un incremento importante en la recaudación federal.

Este impuesto, contenido en el artículo décimo 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, es sólo uno de los instrumentos utilizados para conseguir el objetivo financiero antes mencionado y evitar el empleo de expedientes tendientes a eliminar la causación del Impuesto Sobre la Renta (ISR).

Asimismo, a través de la ley mencionada y con el objeto de acrecentar los fondos públicos, se derogó el Título VII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) aplicándose en su totalidad el sistema de ampliación de base, mismo que, no obstante que sustituye al anterior régimen tarifario cuya tasa máxima ascendía al 42% por un método de tasa única del 35% (transitoriamente del 37% para 1989 y del 36% para 1990), extiende la base del gravamen a los conceptos

CONSIDERACIONES EN TORNO A LA REFORMA DEL 10 DE MAYO DE 1996,
EN MATERIA DEL IMPUESTO AL ACTIVO

inflacionarios que afectan negativamente a las empresas que reflejan una posición monetaria pasiva, pues limita la deducción de los intereses nominales devengados y regula la acumulación de un ingreso ficto conocido como ganancia inflacionaria.

Con estas reformas el primer paso estructural en materia de recaudación se había conseguido, en la medida en que el sistema de ampliación de base pudiere acrecentar la carga impositiva de los causantes. Sin embargo, hacía falta un instrumento complementario de control para evitar el empleo de estrategias tendientes a la disminución del impacto fiscal en el ISR.

Para ello se creó el IMPAC, impuesto que nace como un gravamen tendiente al control de los contribuyentes evasores del ISR, pero con trascendencia general por estar contenido en una ley. Este método resulta aplicable a gran parte de los contribuyentes cautivos, independientemente de que su situación fiscal y financiera refleje la ausencia de capacidad económica.

Debido a su finalidad netamente recaudatoria, el IMPAC fue diseñado como un instrumento accesorio al gravamen cuyo pago se evadía, y que en la especie es el ISR.

Así, el IMPAC guarda una estrecha vinculación conceptual con el ISR y prueba de ello es que el artículo 14 actual (antes artículo 10) de la ley que lo regula, remite a la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) para definir ciertos conceptos, tales como «monto original de la inversión», «activo fijo», etcétera.

No obstante la vinculación conceptual referida, ambos gravámenes presentan diferencias jurídicas y económicas importantes, mismas que motivaron la revisión del novedoso gravamen a la luz de los principios tributarios consignados en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

II. CRITERIOS JURISDICCIONALES EN TORNO A LA CONSTITUCIONALIDAD DEL IMPAC

Varios fueron los argumentos que se hicieron valer con el objeto de soportar la inconstitucionalidad del IMPAC; algunos intentaron demostrar la desproporcionalidad del impuesto en razón del método de acreditamiento, que consiste en exigir el pago del tributo a los contribuyentes cuyas utilidades fiscales no son suficientes para generar un gravamen sobre los mismos que pudiera absorber el impacto económico del impuesto mínimo presunto (IMPAC); algunos otros se enfocaron a demostrar la inequidad del tributo en razón a la existencia de exenciones subjetivas no justificadas.

1. Criterios Originales

Los primeros criterios emitidos por nuestro máximo tribunal de justicia, resolvieron que el IMPAC no violaba los principios tributarios incluidos en el artículo 31 fracción IV constitucional. Algunas de las tesis de jurisprudencia aplicables se transcriben a continuación:

«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 consagrado 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 que se trata toda vez que el objeto del impuesto, consistente en los activos de las empresas, es indicativo de su capacidad económica.

»Amparo en revisión 2679/89. Metro. Sistemas, S. A.- 19 de septiembre de 1990.- Unanimidad de 20 votos; se resolvió, en la materia de la revisión, modificar la sentencia recurrida por mayoría de 19 votos.

»Amparo en revisión 2738/89. T. H. Metálicos, S. A. de C. V.- 19 de septiembre de 1990.- Mayoría de 16 votos.

CONSIDERACIONES EN TORNO A LA REFORMA DEL 10 DE MAYO DE 1996,
EN MATERIA DEL IMPUESTO AL ACTIVO

»Amparo en revisión 3151/89. Jorey, S. A. de C. V.- 19 de septiembre de 1990.- Unanimidad de 18 votos.

»Amparo en revisión 2517/89. Refaccionaria Coahuila, S. A.- 3 de octubre de 1990.- Mayoría de 18 votos.

»Amparo en revisión 3108/89. Construcciones y Montajes Especializados, S. A.- 3 de octubre de 1990».

«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, publicado en el **Diario Oficial de la Federación** el 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.

»Amparo en revisión 2679/89. Metro Sistemas, S. A.- 19 de septiembre de 1990. Unanimidad de 20 votos.

»Amparo en revisión 2738/89. T. H. Metálicos, S. A. de C. V.- 19 de septiembre de 1990.- Mayoría de 16 votos.

»Amparo en revisión 3151/89. Jorey, S. A. de C. V.- 19 de septiembre de 1990.- Unanimidad de 18 votos.

»Amparo en revisión 2517/89. Refaccionaria Coahuila, S. A.- 3 de octubre de 1990.- Mayoría de 18 votos.

»Amparo en revisión 3108/89. Construcciones y Montajes Especializados, S. A.- 3 de octubre de 1990.

»ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. EL ARTICULO 6º DE LA LEY QUE ESTABLECE LAS EXENCIONES NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.- El artículo 6º de la Ley del Impuesto al Activo de las empresas, publicado en el **Diario Oficial de la Federación** de treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y ocho, que exenta del

pago del tributo de las empresas que componen el sistema financiero, las sociedades de inversión y las cooperativas, los contribuyentes menores y los sujetos a bases especiales de tributación, los que están en período pre-operativo, en el ejercicio de inicio de actividades o el subsecuente, y los que se hallen en el ejercicio de liquidación, no viola el principio de equidad consagrado en el artículo 31, fracción IV, constitucional, porque dichos sujetos exentos, tanto por sus características como por la naturaleza de sus actividades, están en situaciones distintas de la del resto de los contribuyentes de este impuesto, por lo cual ameritan un tratamiento fiscal desigual.

»Amparo en revisión 2679/89. Metro Sistemas, S. A.- 19 de septiembre de 1990. Unanimidad de 20 votos.

»Amparo en revisión 2738/89. T. H. Metálicos, S. A. de C. V.- 19 de septiembre de 1990.- Mayoría de 16 votos.

»Amparo en revisión 3151/89. Jorey, S. A. de C. V.- 19 de septiembre de 1990.- Unanimidad de 18 votos.

»Amparo en revisión 2517/89. Refaccionaria Coahuila, S. A.- 3 de octubre de 1990.- Mayoría de 18 votos.

»Amparo en revisión 3108/89. Construcciones y Montajes Especializados, S. A.- 3 de octubre de 1990».

2. Criterios Recientes

Sin embargo, los anteriores criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación han variado (probablemente con motivo de la nueva integración de dicho órgano colegiado), al grado de que actualmente existen resoluciones que han declarado inconstitucional el Impuesto al Activo porque la ley que lo regula viola las garantías de legalidad y equidad tributarias.

Por esta razón, las autoridades fiscales han revisado la ley de la materia a la luz de los criterios referidos, con el objeto de intentar corregir aquellos vicios constitucionales que lo afectan, como sucede con el contenido de las reformas que se estudian.

CONSIDERACIONES EN TORNO A LA REFORMA DEL 10 DE MAYO DE 1996,
EN MATERIA DEL IMPUESTO AL ACTIVO

Para efecto de entender con mayor claridad el cambio de criterio comentado, resultan relevantes las siguientes tesis de jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al IMPAC.

«ACTIVO DE LAS EMPRESAS, LEY DEL IMPUESTO AL. VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA PORQUE NO ESTABLECE LA BASE DEL IMPUESTO PARA CONTRIBUYENTES ARRENDADORES NO EMPRESARIOS. En la tesis XXXVI/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación número 51, marzo de 1992, páginas 22 a 24, se estableció el criterio de que el artículo 2º, de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas prevé el procedimiento para obtener la base del tributo en tratándose de arrendamiento de bienes inmuebles. Sin embargo, el examen de este precepto, en relación con los demás que integran la ley, permite concluir que no se establece la base conforme a la cual debe determinarse el tributo a cargo de los sujetos que otorgan el uso o goce temporal de bienes que se destinarán a las actividades empresariales de otros contribuyentes del impuesto y que, de conformidad con el artículo 1º, causarán el gravamen por lo que se refiere a dichos bienes, pues del referido artículo 2º deriva que el valor del activo, que servirá de base para aplicar la tasa del dos por ciento y calcular el monto del impuesto a pagar será, en términos generales, el resultado de sumar los promedios de los activos financieros, activos fijos, gastos y cargos diferidos, monto original de la inversión, inventarios de materias primas, productos semi-terminados y terminados, conceptos éstos dentro de los que no quedan comprendidos los bienes por los cuales causan el impuesto este tipo de contribuyentes, pues los activos financieros, inventarios de materias primas, productos semi-terminados y terminados, por su naturaleza financiera y contable son bienes propios de la actividad empresarial que no realizan este tipo de contribuyentes; de igual manera, los activos fijos, gastos y cargos diferidos, según deriva de las definiciones que de los mismos da el artículo 42 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y que la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas incorpora en su artículo 10, se configuran con motivo del desarrollo de una actividad empresarial, más aún, tratándose de activos fijos, la ley los define como el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de actividades empresariales y que se demeriten por su uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo, de donde se sigue que no tienen tal naturaleza los bienes de los contribuyentes que conceden su uso o goce temporal a terceros para que sean éstos quienes los empleen en sus actividades empresariales; y, finalmente, el concepto de monto original de la inversión que define el artículo 41 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y que también el numeral 10 de la ley en análisis incorpora a la misma, si bien no concierne únicamente a la actividad empresarial, sino a cualquier actividad, se encuentra referida por el artículo 2º únicamente a los terrenos que formen parte del activo de

los contribuyentes, por lo que no puede considerarse que configure la base tributaria para esta categoría de contribuyentes, al no guardar congruencia con el objeto gravado, pues el bien cuyo uso o goce se transmita puede ser diverso a un terreno y la base del impuesto debe ser establecida de manera que permita calcular el gravamen en todos los casos que coincidan con el supuesto previsto como hecho imponible, sin que pueda derivarse por analogía, igualdad o mayoría de razón, en virtud del principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV constitucional, que garantiza la certidumbre jurídica de los gobernados y erradica la arbitrariedad de las autoridades aplicadoras de la ley.

»Amparo en revisión 5069/90.- Esther Boyle Cohn de Mitrani.- 12 de septiembre de 1995.- Unanimidad de once votos.- Ponente: Mariano Azuela Güitrón.- Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

»Amparo en revisión 4847/90.- Herlinda Gutiérrez viuda de Cea.- 12 de septiembre de 1995.- Unanimidad de once votos.- Ponente: Mariano Azuela Güitrón.- Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

»Amparo en revisión 4792/90.- Laura Dondé Pasquel.- 12 de septiembre de 1995.- Unanimidad de once votos.- Ponente: Mariano Azuela Güitrón.- Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

»Amparo en revisión 3873/90.- Manuel Palafox López y otra.- 12 de septiembre de 1995.- Unanimidad de once votos.- Ponente: Mariano Azuela Güitrón.- Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

»Amparo en revisión 4853/90.- Carlos Vázquez Piñero y otro.- 17 de octubre de 1995.- Unanimidad de once votos.- Ponente: Mariano Azuela Güitrón.- Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot».

De acuerdo con esta tesis, resulta contrario al principio de legalidad en materia tributaria el hecho de que los elementos esenciales de un impuesto, como es el caso de la base gravable, no se contengan en ley. En el caso concreto, con anterioridad a la entrada en vigor de la reforma en estudio los componentes para determinar el monto original de la inversión en inmuebles propiedad de personas físicas no empresarias que se otorguen en uso o goce a otros causantes del impuesto, se contenía exclusivamente en el artículo 5 del Reglamento Ley del Impuesto al Activo, siendo así que el Ejecutivo de la Unión, a través de su función reglamentaria, establecía las reglas a considerar

CONSIDERACIONES EN TORNO A LA REFORMA DEL 10 DE MAYO DE 1996,
EN MATERIA DEL IMPUESTO AL ACTIVO

sobre este particular violando lo dispuesto por el artículo 31 fracción IV constitucional.

Otra tesis de trascendencia es la que se transcribe a continuación:

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

«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».

La tesis anterior resulta relevante, toda vez que la Suprema Corte de Justicia de la Nación modificó el criterio previo que sostenía que la capacidad contributiva para fines del IMPAC consistía en la existencia de una utilidad mínima presunta, que no admitía prueba en contrario por parte del causante, para sostener actualmente que la

simple tenencia de activos susceptibles de generar utilidades es un signo de capacidad económica que debe tomarse en cuenta como presupuesto esencial del gravamen.

En lo concerniente a la violación de la garantía de equidad tributaria, debido a la existencia de la exención total del pago del impuesto a las empresas financieras, a continuación se transcribe la siguiente tesis:

«ACTIVO, IMPUESTO AL. LA EXENCIÓN 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, transgrede 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 podrán 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 solo 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 de 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, lo que obliga concluir que la exención de mérito introduce dentro del sistema

CONSIDERACIONES EN TORNO A LA REFORMA DEL 10 DE MAYO DE 1996,
EN MATERIA DEL IMPUESTO AL ACTIVO

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 5015/90.- 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.

»Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de febrero en curso, aprobó, con el número 10/1996, la tesis de jurisprudencia que antecede.- México, Distrito Federal, a veintiséis de febrero de mil novecientos noventa y seis».

La tesis de jurisprudencia transcrita resulta fundamental en la reforma que se estudia, pues por una parte estableció que no existe justificación para que las empresas que componen el sistema financiero gocen de una exención subjetiva, por lo que el anterior artículo 6 de la LIM-PAC era violatorio de la garantía de equidad tributaria, y por la otra, dio la pauta para que se instrumentara la reforma a los artículos 1º y 6º de la ley, así como la adición de un artículo 5-B al mismo ordenamiento legal, numerales que regulan un sistema especial de gravación a las empresas en comento, tratando de resarcir la violación constitucional indicada.

En línea con lo anterior, en la iniciativa enviada por el Presidente de la República al Congreso de la Unión con motivo de la Ley que

Modifica a los Diversos de los Impuestos sobre la Renta, al Activo, Especial sobre Producción y Servicios y Federal de Derechos, publicada en el **Diario Oficial de la Federación** el 10 de mayo de 1996, se establece lo siguiente:

«...

»En tal sentido, la Suprema Corte consideró que la exención que la Ley prevé para el sistema financiero no cumple plenamente con el principio de equidad establecido en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna, ya que en virtud de que estas empresas cuentan con activos destinados a actividades empresariales, y al 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 dichos empresas, no se establezca que deban pagar el impuesto al activo, respecto del cual se puede acreditar el impuesto sobre la renta efectivamente pagado. Señala el criterio jurisprudencial de nuestro Máximo Tribunal, y reconociendo la diferencia entre los activos de este tipo de empresas con los del resto de los contribuyentes, que lo procedente es el prever “una forma especial de determinación de la base del tributo”, pero de ningún modo su exención, máxime que como lo reconoce la jurisprudencia en cuestión, tales empresas son contribuyentes del impuesto sobre la renta, el cual pueden determinar sin problema alguno».

III. REFORMA DEL 10 DE MAYO DE 1996 A LA LIMPAC

Las principales modificaciones a la Ley del Impuesto al Activo, en virtud de la entrada en vigor de la ley que modifica a las diversas de los Impuestos Sobre la Renta, al Activo, Especial sobre Producción y Servicios y Federales de Derechos, publicada en el **Diario Oficial de la Federación** el 10 de mayo de 1996, son las siguientes:

1.- En lo relativo a los sujetos del impuesto, se reforma el artículo 1º de la ley para incluir como causantes del gravamen a las empresas que componen el sistema financiero, aclarándose que sólo se causará el impuesto respecto del activo no afecto a su intermediación financiera.

CONSIDERACIONES EN TORNO A LA REFORMA DEL 10 DE MAYO DE 1996,
EN MATERIA DEL IMPUESTO AL ACTIVO

Asimismo, se precisa que los sujetos distintos de las personas físicas que realicen actividades empresariales y de las personas morales, residentes en México y de los establecimientos permanentes de residentes en el extranjero, que otorguen el uso o goce temporal de bienes inmuebles que se utilicen en la actividad de otro contribuyente del impuesto, sólo quedarán gravados por su activo fijo y terrenos por los que obtengan ingresos a los que se refieren los Capítulos III y IX (sólo artículo 133 fracción XIII) del Título IV y del artículo 148-A de la LISR.

En este orden de ideas, quedan exceptuados de la regla general de causación las personas físicas no empresarias y los residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México, cuando otorguen de manera gratuita el uso o goce temporal de bienes a otros contribuyentes o bien, cuando obtengan ingresos distintos a los señalados en el párrafo anterior.

Así las cosas, los residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional sólo causarán el IMPAC cuando obtengan ingresos en su carácter de condóminos o fideicomisarios de un inmueble destinado al hospedaje, en los términos del artículo 148-A de la LISR.

Atento a lo dispuesto por el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación (CFF), por virtud del cual las normas relativas a los elementos esenciales del impuesto son de interpretación estricta, en el caso en el cual un residente en el extranjero otorgue el uso o goce temporal de bienes a una empresa maquiladora residente en territorio nacional, los activos afectos a dicha actividad, distintos a los inventarios a que se refiere el artículo 1° de la LIMPAC, no serán objeto de imposición en México, aun cuando ésta no haya sido la intención de la reforma.

No obstante lo anterior, debe tenerse presente que las autoridades fiscales han pretendido subsanar esta deficiencia en ley (el que no se puedan gravar activos fijos otorgados en uso o goce a las maquiladoras)

mediante la aplicación de las reglas 255 a 260 de la Resolución que para 1996 establece reglas de carácter general aplicables a los impuestos y derechos federales, excepto a los relacionados con el comercio exterior (Miscelánea) publicadas en el **Diario Oficial de la Federación** el 29 de marzo de 1996, por virtud de las cuales se otorga el beneficio para dichas empresas de tener por cumplidas las reglas en materia de precios de transferencia (arts. 64-A, 65 y 66 LISR), mediante la aplicación de un porcentaje fijo sobre valor de los activos afectos a la actividad de la maquiladora, para determinar la utilidad fiscal de la misma base del ISR; método conocido como *safe harbor*.

Esta opción se utiliza en lugar de someter el método económico aplicable en materia de precios de transferencia, a las reglas que sobre cada caso en particular emitan las autoridades fiscales.

Para tomar el beneficio del *safe harbor*, las reglas emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público obligan a las maquiladoras a calcular el IMPAC a cargo del residente en el extranjero y en su caso, a aceptar la responsabilidad solidaria derivada de la omisión en el pago del gravamen, en los términos de la fracción I de la Regla 255 referida.

En este caso, no obstante que exista manifestación expresa de asumir la responsabilidad solidaria por parte de la maquiladora en los términos del artículo 26 fracción VIII del Código Fiscal de la Federación, no debe perderse de vista que la solidaridad pasiva referida exige la preexistencia de un crédito fiscal a cargo de un tercero, mismo que sólo puede presentarse en la especie, respecto de los inventarios mantenidos en México por parte del residente en el extranjero para ser transformados por la maquiladora (art. 1º LIMPAC), pues sobre los otros activos, al no estar sometidos a imposición en México, no podrá generarse un gravamen a cargo del residente en el extranjero.

2.- En lo tocante a la base gravable de las empresas que componen el sistema financiero, el artículo 1º de la ley de la materia establece que dichos contribuyentes sólo pagaran el impuesto por su activo no afecto a su intermediación financiera.

CONSIDERACIONES EN TORNO A LA REFORMA DEL 10 DE MAYO DE 1996,
EN MATERIA DEL IMPUESTO AL ACTIVO

Para tales efectos, el artículo 5-B de la ley establece que se consideren activos no afectos a su intermediación financiera, los activos fijos, los terrenos, los gastos y cargos diferidos que no respalden obligaciones con terceros resultantes del desarrollo de su actividad de intermediación financiera, de conformidad con la legislación aplicable. En mi opinión, esta definición resulta imprecisa, razón por la cual el numeral en comento deberá ser objeto de revisión jurisdiccional, con el fin de determinar su alcance, o bien, su inaplicabilidad por falta de claridad.

En materia de deducciones, se establece en el artículo 5-B de la ley, que las instituciones indicadas sólo podrán deducir del valor de su activo, las deudas contratadas para la adquisición de los activos que se incluyan en la base gravable, siempre que reúnan los requisitos a que se refiere el artículo 5 del mismo ordenamiento legal, lo que implica que deberán excluir las deudas contratadas con otras empresas que integren el sistema financiero, así como las que tengan a favor de no residentes en el país.

Se establece en disposición transitoria que las empresas que componen el sistema financiero podrán, a partir del ejercicio de 1996 y hasta el ejercicio de 1998, realizar el acreditamiento a que se refiere el segundo párrafo del artículo 9 de la LIMPAC, considerando el ISR y el IMPAC causados en cada uno de los tres ejercicios anteriores al ejercicio de que se trate. El impuesto que resulte después del acreditamiento, según lo expuesto anteriormente, será el impuesto a pagar en el ejercicio respectivo para efectos de dicha ley.

Con motivo de la aplicación de esta disposición, se genera un beneficio importante para dichos contribuyentes, pues a diferencia de las demás personas morales residentes en México sujetos del impuesto, por lo que respecta a los tres ejercicios inmediatos anteriores al primero de causación (1993 a 1995), el total del Impuesto Sobre la Renta pagado en dichos ejercicios constituirá un impuesto acreditable.

Asimismo, podrán determinar el IMPAC a partir del ejercicio fiscal de 1996 y hasta el de 1999 conforme a lo dispuesto por el artículo 5-A de la LIMPAC.

3.- En lo tocante a deducciones en general, no existe reforma alguna respecto a la posibilidad de deducir las deudas contratadas con empresas que componen el sistema financiero o a través de su intermediación.

Resulta criticable que no se permita a los contribuyentes del IMPAC, la deducción de las deudas contratadas con empresas que componen el sistema financiero, toda vez que estas últimas ya son contribuyentes del impuesto.

Es probable que la razón de fondo que haya motivado al legislador el no permitir la deducción de las deudas en comento, radique en el controvertido criterio de *simetría económica* que regularmente inspira las reformas fiscales en materia sustantiva, pues los activos monetarios de dichas instituciones no forman parte del objeto del gravamen, en correlación de lo cual se excluye la deducción de las deudas con dichas empresas.

La aplicación de este criterio se desprende de la exposición de motivos de la ley que se comenta, en los términos siguientes:

«...

»Esta reforma en el impuesto al activo, cumple con el precepto constitucional de equidad, ya que:

»i) *Mantiene la simetría* entre los diversos contribuyentes que integran el sistema financiero, así como respecto del resto de los contribuyentes, pues permite deducir las deudas contratadas con empresas residentes en el país y no así las deudas contratadas con el sistema financiero o con residentes en el extranjero». [Énfasis añadido].

4.- Por otra parte, se adiciona un artículo 2-Bis que contiene las reglas para fijar el monto de la base gravable tratándose del otorgamiento del uso o goce temporal de inmuebles por parte de personas físicas no empresarias a otros contribuyentes del gravamen. Lo anterior tiene como objeto subsanar la violación a la garantía de legalidad que presentaba la ley, según lo expuesto líneas atrás.

CONSIDERACIONES EN TORNO A LA REFORMA DEL 10 DE MAYO DE 1996,
EN MATERIA DEL IMPUESTO AL ACTIVO

Este numeral contiene principios básicos para determinar el monto original de la inversión en terrenos y construcciones, dependiendo del acto jurídico por virtud del cual el contribuyente haya adquirido los bienes. Resulta criticable el hecho de que para fines del IMPAC la base gravable para las personas físicas de referencia, variará según se opte por el sistema de deducción de gastos a comprobar, o bien, se opte por el sistema de deducción fija (50% para casa habitación y 35% en los demás casos), conocido como *deducción ciega*, a que alude el artículo 90 de la LISR.

En efecto, si la persona física opta por el sistema de *deducción ciega*, no podrá reconocer la depreciación fiscal del activo, por lo que la base gravable estará constituida por el monto original de la inversión del terreno y las construcciones.

5.- En correlación con las recientes reformas sufridas en las leyes del ISR e IMPAC en materia de pagos provisionales en escisión de sociedades, se reforma el artículo 13-A de la ley para establecer que en el ejercicio en que se efectúe una escisión de sociedades y en el siguiente, las sociedades implicadas determinarán el monto de los pagos provisionales del período que corresponda, considerando el impuesto actualizado del último ejercicio de doce meses de la sociedad escidente antes de la escisión, en la proporción en que, a la fecha de la escisión, participe cada una de ellas respecto del valor de su activo, después de disminuirle en la misma proporción las deudas deducibles existentes a la misma fecha. Asimismo, se prevé la actualización por inflación del impuesto correspondiente al último ejercicio fiscal de doce meses.

En línea con lo anterior, el artículo 13-A dispone que la sociedad escidente acreditará en el ejercicio de escisión, la totalidad de los pagos provisionales enterados con anterioridad en el mismo ejercicio, incluso cuando los pagos provisionales los hubiera efectuado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7-A de la ley. En ningún caso las sociedades escindidas podrán acreditar los pagos provisionales realizados por la escidente.

Resulta criticable que no haya sido adecuada la fracción III del artículo 13-A de la LIMPAC a las reformas sufridas por dicha ley en enero de 1995, pues dicho numeral se refiere al supuesto en el cual la escidente hubiere optado por ejercer la opción de calcular el impuesto al amparo del artículo 5-A de la ley con anterioridad al ejercicio fiscal de escisión, siendo que el numeral en comento hace referencia al impuesto correspondiente al penúltimo ejercicio inmediato anterior al de escisión, como si se tratara de la opción contenida en el artículo 5-A vigente, mismo que contiene una opción distinta por virtud de la cual el impuesto a actualizar es el correspondiente al cuarto ejercicio inmediato anterior. La opción de actualizar el impuesto correspondiente al penúltimo ejercicio inmediato anterior se derogó el 1º de enero de 1995.