

# ¿Cómo reducir la base del Impuesto al Activo para 2004?

Lic. Eduardo Méndez Vital

En este ensayo se analizaron las disposiciones aplicables al Impuesto al Activo (IMPAC), con la finalidad de dar a conocer algunas alternativas que propongo para que los contribuyentes puedan reducir la base de dicho impuesto.

Lo anterior, ya que el IMPAC tuvo como objetivos principales, por un lado, el generar ingresos adicionales para el erario federal, aumentando la recaudación tri-

butaria, y por otro, el regularizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de las empresas, solucionando el problema de evasión del pago del Impuesto sobre la Renta (ISR), toda vez que, en opinión de las autoridades fiscales, algunas empresas reportaban pérdidas en períodos prolongados y no causaban ni pagaban dicho impuesto, por lo que no cumplían con el principio constitucional de contribuir al gasto público

Existen, entre otros, cinco mecanismos para reducir la base del IMPAC, los cuales se detallan y describen a continuación:

- I. Deudas negociables con el sistema financiero o empresas residentes en el extranjero.
- II. Litigio.
- III. Inventarios de mercancías de empresas comercializadoras.
- IV. Régimen de consolidación.
- V. Decreto por el que se exime del pago del IMPAC.

CONSEJO DIRECTIVO NACIONAL 2004

**C.P. Ignacio Treviño Camelo**

Presidente

**Ing. Emilio Illanes Díaz Rivera**

Presidente Coordinador Area Técnica

**Lic. Agustín Humann Adame**

Secretario CDN y

Director General IMEF

COMITÉ TÉCNICO NACIONAL  
FISCAL

PRESIDENTE

C.P. José Luis Fernández Fernández

MIEMBROS

Lic. Ma. Teresa Bastidas Yffert  
 Lic. Mario Enrique Bermúdez Dávila  
 Lic. Mauricio Bravo Fortoul  
 Lic. Mario Calderón Danel  
 C.P. Carlos Cárdenas Guzmán  
 C.P. Ma. Teresa Cortes Martínez  
 Lic. Joaquín de Córdova Bojórquez  
 C.P. Mario de León Ostos  
 Lic. Miguel Angel Díaz Marín  
 C.P. José Angel Eseverri Ahuja  
 Lic. Juan Fernández González  
 Lic. Héctor Fernández Palazuelos  
 C.P. Raúl Gómez Cortes  
 Lic. Jaime González Bendixsen  
 C.P. Sergio González Valdelamar  
 Lic. Arturo Halgraves Cerda  
 C.P. Javier Labrador Goyeneche  
 C.P. Armando López Lara  
 C.P. Francisco J. Macías Valadéz Treviño  
 C.P. Horacio Magaña Sesma  
 C.P. Ramón Máñez Cervantes  
 C.P. Arturo Méndez Islas  
 Lic. Eduardo Méndez Vital  
 C.P. Saúl Mercado Monroy  
 C.P. Gustavo A. Mondragón Márquez  
 C.P. Alberto Montiel Castellanos  
 C.P. Javier Muñoz Pineda  
 C.P. Carlos Enrique Nayme Haddad  
 C.P. Eduardo Nyssen Ocaranza  
 C.P. José A. Olmedo de la Peña  
 C.P. Joel Ortega Jonguitud  
 Lic. Luis Ortiz Hidalgo  
 C.P. Miguel Ortiz Aguilar  
 C.P. Alfonso Pérez Reguera Martínez de Escobar  
 C.P. Ignacio Puertas Maíz  
 Lic. Enrique Ramírez Figueroa  
 C.P. Eduardo Rodríguez  
 C.P. Luis Ignacio Sánchez Gutiérrez  
 C.P. Alfredo Sánchez Torrado  
 C.P. Eduardo Sayavedra Herrerías  
 Lic. Jesús Serrano de la Vega  
 C.P. Alejandro Solano González  
 C.P. José Juan Vázquez Martínez L.  
 L.C. Jorge Zúñiga Carrasco

**C.P. José Antonio Hernández Hernández**Coordinador del Comité  
Técnico Nacional Fiscal

## ***I. Deudas negociables con el sistema financiero o empresas residentes en el extranjero.***

El artículo 5 de la Ley del IMPAC establece lo siguiente:

***"Artículo 5. Los contribuyentes podrán deducir del valor del activo en el ejercicio, las deudas contratadas con empresas residentes en el país o con establecimientos permanentes ubicados en México de residentes en el extranjero, siempre que se trate de deudas no negociables. También podrán deducirse las deudas negociables en tanto no se le notifique al contribuyente la cesión del crédito correspondiente a dichas deudas a favor de una empresa de factoraje financiero, y aún cuando no habiéndosele notificado la cesión el pago de la deuda se efectúe a dicha empresa o a cualquier otra persona no contribuyente de este impuesto.***

***No son deducibles las deudas contratadas con el sistema financiero o con su intermediación.***

***..."(énfasis añadido)***

De una interpretación al citado artículo, considero que, además de la deducción de las deudas contratadas con empresas residentes en el país o con residentes en el extranjero

con establecimientos permanentes en México, dicho artículo permite a los contribuyentes deducir las deudas contratadas con empresas residentes en el extranjero sin establecimientos permanentes en México, siempre que se trate de deudas negociables y que no se les haya notificado la cesión del crédito correspondiente a dichas deudas.

Es importante mencionar que, debido a que en el segundo párrafo del artículo 5 de la Ley del IMPAC se establece que no serán deducibles las deudas contratadas con el sistema financiero o con su intermediación, la interpretación señalada en el párrafo anterior sólo aplica para las deudas contratadas con empresas residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.

Ahora bien, en relación con el concepto de deudas negociables, la propia Ley del IMPAC no hace mención o distingo alguno con respecto a las deudas negociables y no negociables, ni tampoco las define en ninguna ley fiscal, por lo que acudimos al Diccionario para Juristas y a la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, llegando a la conclusión de que es posible establecer que un título no negociable es aquél que no puede ser transmitido mediante endoso, sino sólo a través de una cesión ordinaria.

Por lo anterior, considero que es posible sostener el criterio de que los contribuyentes pueden deducir las deudas contratadas con empresas residentes en el extranjero sin establecimientos permanentes en México, siempre que se trate de deudas negociables (que pueden ser transmitidas por endoso y por cesión) y que no se les haya notificado la cesión del crédito correspondiente a dichas deudas.

Por otro lado, el artículo 14 del Reglamento de la Ley del IMPAC establece que los contribuyentes podrán deducir del valor del activo en el ejercicio, las deudas contratadas con personas físicas que realicen actividades empresariales o personas morales, siempre que sean contribuyentes de este impuesto.

Así, los contribuyentes podrán deducir las deudas contratadas con personas morales siempre que sean contribuyentes de este impuesto, por lo que es preciso establecer si las empresas residentes en el extranjero sin establecimientos permanentes en México se pueden considerar contribuyentes del IMPAC, ya que, en mi opinión, el artículo 5 de la Ley permite a los contribuyentes deducir las deudas contratadas con empresas residentes en el extranjero sin establecimientos permanentes en México.

De acuerdo con el artículo 1 de la Ley del IMPAC, los residentes

en el extranjero sin establecimiento permanente en el país están obligados al pago del impuesto por los bienes que otorguen en uso o goce temporal que se utilicen en la actividad de otro contribuyente del IMPAC, por lo que los residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México pueden ser considerados contribuyentes del IMPAC. Así, de acuerdo con el artículo 14 del Reglamento de la Ley del IMPAC, las personas físicas que realicen actividades empresariales o personas morales, podrán deducir del valor del activo en el ejercicio, las deudas contratadas con los residentes en el extranjero sin establecimientos permanentes en México.

Por lo anterior y al haber quedado establecido que los residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país pueden ser contribuyentes del IMPAC, considero que es posible la deducción del valor del activo, con base en la interpretación al artículo 5 de la Ley del IMPAC y sin necesidad de impugnación a través de los medios legales de defensa correspondientes, de las deudas contratadas con empresas residentes en el extranjero sin establecimientos permanentes en México cuando sean deudas negociables, es decir, transmitidas por endoso y por cesión, y siempre que no se les haya notificado la cesión del crédito correspondiente a dichas deudas.

## II. Litigio.

Existen suficientes elementos jurídicos para sostener que el artículo 5 de la Ley del IMPAC es violatorio a los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, al no permitir la deducción de deudas que se tienen contratadas con el sistema financiero y su intermediación, así como con residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México.

En caso de que el contribuyente no haya consentido el artículo 5 de la Ley del IMPAC, es posible presentar ante el Juzgado de Distrito competente una demanda de amparo indirecto, mediante la cual se hagan valer los argumentos tendientes a demostrar la inconstitucionalidad del mencionado artículo.

El juicio correspondiente debe promoverse dentro de los 15 días siguientes al primer acto concreto de aplicación de las disposiciones en comento, el cual se dará al momento de presentar la declaración anual del ISR correspondiente.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha declarado inconstitucional el segundo párrafo del artículo 5 de la Ley del IMPAC, al emitir la jurisprudencia cuyo rubro señala: **"ACTIVO. EL ARTÍCULO 5o., PÁRRAFO SEGUNDO, DE LA LEY DEL**

**IMPUESTO RELATIVO, EN CUANTO HACE UNA EXCEPCIÓN A LA AUTORIZACIÓN DE CIERTAS DEDUCCIONES, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUITAD TRIBUTARIA."**

La jurisprudencia en comento establece que el permitir el artículo 5 de la Ley del IMPAC, la deducción de las deudas contratadas con empresas residentes en el país o con establecimientos permanentes ubicados en México de residentes en el extranjero, exceptuando de dicha autorización a las que hubieren sido contratadas con el sistema financiero o con su intermediación, viola el principio de equidad tributaria.

En ese mismo sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado respecto de la inconstitucionalidad del artículo 5 de la Ley del IMPAC, pero en cuanto a su primer párrafo, estableciendo que al prohibir el artículo 5 de la Ley del IMPAC la deducción de las deudas que las personas físicas y morales sujetas del IMPAC tienen contratadas con empresas extranjeras y que inciden sobre su capacidad contributiva del mismo modo que las deudas contratadas con sociedades o empresas nacionales o de residentes en el extranjero con establecimientos permanentes en el país, se comete la misma violación constitucional que con el segundo párrafo, esto es, violación a la garantía de equi-

dad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV constitucional. El rubro de las tesis en comento señalan:

**"ACTIVO. EL ARTÍCULO 5º., PÁRRAFO PRIMERO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, EN CUANTO HACE UNA EXCEPCIÓN A LA AUTORIZACION DE CIERTAS DEDUCCIONES, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUITAD TRIBUTARIA."**

**"ACTIVO. EL ARTÍCULO 5º., PÁRRAFO PRIMERO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, EN CUANTO EXCEPTUA DEDUCIR LAS DEUDAS CONTRATADAS CON EMPRESAS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO QUE NO TENGAN ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES EN MÉXICO, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUITAD TRIBUTARIA."**

**III. Inventarios de mercancías de empresas comercializadoras.**

La base que integra el IMPAC, de conformidad con lo dispuesto por la fracción IV del artículo 2 de la Ley de la materia, se compone única y exclusivamente por materias primas y productos semiterminados o terminados, esto es, por los insumos y sus elaboraciones finales, es decir, por el conjunto de bienes empleados (mate-

rias primas) en la producción de otros bienes (productos terminados o semiterminados) y no por los bienes adquiridos sólo para su enajenación, cuya adquisición no implica que el adquirente haya intervenido en su proceso de producción.

Como consecuencia de lo anterior, en mi opinión es innegable que las mercancías no integran la base del IMPAC, esto es, la referida base se compone exclusivamente por las materias primas, productos semiterminados o terminados que el contribuyente utilice en la actividad empresarial y tenga al inicio y al cierre del ejercicio, valuados conforme al método que tenga implementado.

Sin embargo, es importante mencionar que existen dos tesis en contra del criterio anteriormente mencionado, cuyos rubros se transcriben a continuación:

**"IMPUESTO AL ACTIVO. LOS INVENTARIOS DE MERCANCIAS DE LAS EMPRESAS COMERCIALIZADORAS FORMAN PARTE DE LA BASE GRAVABLE DE ESE TRIBUTO, POR TRATARSE DE PRODUCTOS TERMINADOS QUE SE UTILIZAN EN LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL (INTERPRETACION DEL ARTICULO 2º , FRACCION IV, DE LA LEY RELATIVA)."**

**"INVENTARIO DE MERCANCIAS.- DEBEN INCLUIRSE EN EL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACION DE LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO AL ACTIVO."**

Las tesis anteriormente descritas, no son obligatorias para los tribunales competentes y fueron resultas bajo argumentos incompletos en mi opinión, por lo que considero que al no mencionar a las mercancías en la fracción IV del artículo 2 de la Ley del IMPAC en el cálculo de dicho impuesto, sigue siendo posible concluir que no integran la base del IMPAC. En efecto, la base en cuestión se compone exclusivamente por las materias primas, productos semiterminados o terminados que el contribuyente utilice en la actividad empresarial y tenga al inicio y al cierre del ejercicio, valuados conforme al método que tenga implementado, por lo que es correcto excluir a las mercancías adquiridas que se utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos, es decir, no considerar a las mercancías como inventarios al momento de realizar el cálculo del IMPAC.

**IV. Régimen de consolidación.**

Como resultado de la reforma fiscal al régimen de consolidación fiscal vigente a partir del 1 de enero de 1999, la fracción III del artículo 57-D de la Ley del ISR, referente a las sociedades

que están excluidas de tener el carácter de controladora o controladas, sufrió una modificación, la cual consiste en la eliminación del párrafo que establecía que las sociedades residentes en el extranjero, inclusive cuando tuvieran establecimientos permanentes en el país, podrían tener el carácter de controladas cuando residieran en algún país con el que se tuviera intercambio de información siempre que determinaran la utilidad o pérdida conforme al régimen aplicable a las personas morales.

Así, de conformidad con la Ley del ISR vigente a partir de 1999, todas las sociedades residentes en el extranjero, inclusive cuando tuvieran establecimiento permanente, no tendrán el carácter de controladoras o controladas.

De conformidad con lo anterior, el artículo 13, fracción I, de la Ley del IMPAC establece que las controladoras que consoliden deberán calcular el valor del activo en el ejercicio, en forma consolidada, sumando el valor de su activo con el activo de cada una de las controladas, en la proporción a la participación accionaria promedio en que la controladora participe, directa o indirectamente, en su capital social, y que no se incluirán en el valor de los activos de la controladora, "las acciones de sus controladas residentes en el extranjero."

Considero que existen elementos jurídicos suficientes para sostener que no se deben considerar las acciones de empresas controladas, residentes en el extranjero, para efectos del cálculo de la base del IMPAC consolidado, de conformidad con lo siguiente:

Dentro de la Ley del IMPAC no existe definición alguna de lo que debe entenderse por sociedad controladora y controlada, así como tampoco remisión alguna por parte de la citada Ley a algún otro precepto o cuerpo normativo. Más aún, el artículo 14 de la multicitada Ley nos remite expresamente a la Ley del ISR para efectos de establecer ciertos conceptos de la Ley del IMPAC, dentro de la cual no se encuentran estos conceptos.

Ahora bien, en relación con el concepto de "residente en el extranjero", la Ley no lo define, por lo que interpretando a "contrario sensu" el artículo 9, fracción II del Código Fiscal de la Federación, no serán empresas residentes en México aquellas que no se hayan constituido conforme a las leyes mexicanas, o bien que no hayan establecido en México su administración principal o su sede de dirección efectiva.

Más aún, de conformidad con la Ley General de Sociedades Mercantiles, cualquier sociedad extranjera legalmente constituida tiene personalidad jurídica en la República. En este

mismo sentido, el artículo 13 del Código Civil Federal establece que las situaciones jurídicas válidamente creadas en un estado extranjero conforme a su derecho, deberán ser reconocidas.

De esta forma y en mi opinión, cualquier empresa legalmente constituida conforme a las leyes extranjeras se encuadra dentro del concepto de empresa controlada residente en el extranjero, en términos del artículo 13 de la Ley del IMPAC.

El artículo 13 de la Ley en comento precisa que, para efectos del IMPAC, la controladora y las controladas estarán a lo dispuesto en la Ley del ISR en lo que se refiere a la incorporación, desincorporación, acreditamiento, etc. Sin embargo, dicha remisión es única y exclusivamente para los temas expresamente señalados, dentro de los cuales no se encuentra una remisión a los conceptos de sociedad controlada y controladora.

En efecto, de haber querido el legislador que, para efectos de la determinación de los conceptos en cuestión por cuanto al IMPAC, fuera necesario acudir a la Ley del ISR, debió existir algún precepto que así expresamente lo señalara.

Adicionalmente, si bien es cierto que para los efectos de la Ley del ISR, los artículos 65, 66 y 67 de dicha Ley, establecen qué sociedades pueden conso-

lidar, qué se entiende por sociedades controladas y cuándo no se considera que las sociedades son controladas o controladoras, el artículo 66 expresamente señala que dichas características aplican sólo para efectos de la Ley del ISR.

Una vez establecido lo anterior, considero que existen elementos jurídicos razonables para sostener que no se deben considerar las acciones de empresas controladas, residentes en el extranjero, para efectos del cálculo de la base del IMAC consolidado.

#### ***V. Decreto por el que se exime del pago del IMPAC.***

La Secretaría de Hacienda publicó el 5 de abril del año en curso en el Diario Oficial de la Federación, un decreto que exime totalmente del pago del IMPAC que se cause durante el ejercicio fiscal de 2004, a los contribuyentes del citado impuesto cuyos ingresos totales en el ejercicio de 2003 no hubieran excedido de \$14'700,000 y siempre que el valor de su activo en el citado ejercicio de 2003, calculado en los términos de la Ley del IMPAC, no haya excedido de la cantidad señalada anteriormente.

Dicha norma entró en vigor el 6 de abril de 2004 con efectos retroactivos al 1 de enero del mismo año, por lo que sólo serán los contribuyentes que hayan excedido de la cantidad

a la que se refiere el Decreto en cuestión, quienes tendrán la obligación de continuar pagando dicho impuesto, mientras que los demás, que son sujetos iguales, objetivamente hablando, fueron liberados totalmente del pago del IMPAC por virtud de dicho Decreto.

Sin embargo, a todos los demás contribuyentes, que igualmente son una fuente importante de empleos y quienes se ven afectados por las actuales condiciones económicas, se les exige un mayor sacrificio tributario, dejándolos en desigualdad de condiciones, sin que para ellos exista un criterio que verdaderamente justifique un tratamiento tributario tan desigual que derive en pagar o no pagar el impuesto.

Derivado de lo anterior, considero que el criterio diferenciador de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es inconstitucional, toda vez que viola el principio de equidad tributaria, ya que al establecer una exención total del IMPAC únicamente para los contribuyentes cuyos ingresos totales no hubieran excedido de \$14'700,000.00 y siempre que el valor de su activo no exceda dicha cantidad, se está dando un trato desigual a los sujetos ubicados en una sola categoría de contribuyentes. Corroboro lo anterior las diversas jurisprudencias emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Es importante mencionar que existen posibilidades de éxito al promover un juicio de amparo señalando como actos reclamados el Decreto y la Ley que se modifica por la publicación del Decreto, ya que las tesis que existen negando la procedencia del amparo en contra de este tipo de decretos, se formaron por demandas en las que sólo atacaron el Decreto, pero no a la Ley, por lo impugnar todo el sistema tributario podría dar como resultado la obtención del amparo.

Las tesis que sirven de apoyo a la anterior afirmación se encuentran con los siguientes rubros:

**"AMPARO CONTRA LA NORMA LEGAL QUE PREVÉ UNA EXENCIÓN DE IMPUESTOS. PROCEDE ÚNICAMENTE SI**

**SE RECLAMAN, DE MANERA SIMULTÁNEA, LAS DEMÁS DISPOSICIONES QUE PREVÉN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DEL SISTEMA TRIBUTARIO EN QUE SE INSERTÓ AQUEL PRIVILEGIO."**

**"EXENCIÓN DE IMPUESTOS. SOLO COMPETE ESTABLECERLA AL PODER LEGISLATIVO EN UNA LEY, NO AL EJECUTIVO EN USO DE LA FACULTAD REGLAMENTARIA."**

Las tesis anteriores establecen que el poder legislativo es el único facultado para establecer con precisión las circunstancias en que puede o no operar una medida liberatoria de impuesto, como lo es la exención, no

así el poder ejecutivo a través de un decreto.

En esos términos, considero que es posible solicitar el amparo no sólo contra el Decreto que exenta del pago del IMPAC, sino contra todo el sistema tributario, con base a las anteriores tesis que claramente señalan que el ejecutivo no puede establecer una exención de impuestos, a través de un decreto cuya facultad es exclusiva del Poder Legislativo. Por lo tanto, invade la esfera de ese Poder, por lo que el mismo resulta inconstitucional y violatorio del principio de legalidad tributaria, y el amparo, que por el mismo se otorgue, debe tener como efecto el extender el beneficio del amparo al quejoso, para así evitar que el mismo se encuentre en una situación de inequidad.

## ESTIMADO SOCIO

Cualquier comentario, observación o sugerencia a este Boletín, favor de hacerlo llegar directamente al autor.

Lic. Eduardo Méndez vital

e-mail: [eduardo.mendez@mx.pwc.com](mailto:eduardo.mendez@mx.pwc.com)