

**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO**

**FACULTAD DE COMERCIO Y ADMINISTRACION**

**ESTUDIO E INTERPRETACION DELAS DISPOSICIONES  
DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, EN RE-  
LACION DEL IMPUESTO AL INGRESO GLOBAL DE LAS  
EMPRESAS**

**T E S I S**

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE**

**CONTADOR PUBLICO**

**PRESENTA**

**GUIDO ESPADAS CANTON**



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

H. JURADO REVISOR

Sr. C.P. ALBERTO NUÑEZ ESTEVA.

Sr. C.P. IGNACIO CAMACHO ACOSTA.

03055

~~01833~~

A MI ESPOSA  
CON AMOR Y GRATITUD.

A MIS PADRES CON VENERACION  
Y RESPETO.

A MIS PADRES POLITICOS CON  
CARIÑO Y AGRADECIMIENTO.

Con mi Reconocimiento a los Señores  
Contadores Públicos.

Rafael Moreno-Valle Suárez y

Luis Hernán Alcocer Aranda.

## I N T R O D U C C I O N .

El conocimiento de las Leyes Impositivas, es - en la actualidad una de las disciplinas que el Contador - Público debe conocer para estar en posibilidad de actuar en el campo de su actividad profesional.

Dado que las cifras que reflejan las declaraciones fiscales de los causantes de diversos impuestos, - tanto federales como estatales se obtienen de datos contenidos en sus libros de contabilidad, estamos en posibilidad de afirmar que es el Contador Público el profesional que por su preparación técnica, se encuentra más capacitado para conocer sobre la debida aplicación de las disposiciones fiscales. Confirma nuestra aseveración el hecho de que el hombre de empresa, acuda en demanda de - los servicios profesionales del Contador Público siempre que requiere de asesoramiento para dar debido cumplimiento a sus obligaciones tributarias.

La situación planteada en el párrafo anterior, ha traído como consecuencia la especialización dentro de la Contaduría Pública, en el ramo impositivo. Misma que requiere una indispensable y continua labor de actualización debida a las constantes modificaciones que las diversas leyes sufren en un sistema impositivo en evolución como es el Mexicano.

Las consideraciones anteriores aunadas al interés que a nuestro parecer el tópico tiene, nos llevó a - la realización de este modesto trabajo en el que se presentan las variaciones que en el Sistema Impositivo Mexicano originó el establecimiento del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas.

Guífo Espadas Cantón.

PRIMERA PARTE.

LOS IMPUESTOS.

C A P I T U L O I  
ANTECEDENTES HISTORICOS DEL  
IMPUESTO SOBRE LA RENTA

- 1.- BREVES COMENTARIOS A LOS ANTECEDENTES DE ESTE IM- --  
PUESTO.
- 2.- ANTECEDENTES EN MEXICO.
- 3.- EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MEXICO.
  - 3.1.- Ley de 1924.
  - 3.2.- Reglamento a la Ley de 1924.
  - 3.3.- Ley del 18 de Marzo de 1925.
  - 3.4.- Ley de 1941.
  - 3.5.- Ley de 1953.
  - 3.6.- Reformas en el año de 1956.
- 4.- ULTIMAS REFORMAS Y ADICIONES A LA LEY DEL IMPUESTO -  
SOBRE LA RENTA ANTERIORES A LA LEY DE 1965.
  - 4.1.- Reserva de Reinversión.
  - 4.2.- Impuesto a Intereses y Valores.
  - 4.3.- Enajenación de Inmuebles.
  - 4.4.- Cédula V.
  - 4.5.- Arrendamiento de Inmuebles.
  - 4.6.- Supresión de Calificaciones.
  - 4.7.- Tasa Sobre Ingresos Acumulados.

1.- BREVES COMENTARIOS A LOS ANTECEDENTES  
DE ESTE IMPUESTO.

El Impuesto Sobre la Renta fué ideado por el Inglés William Pitt en 1798. En esta época se le dió el carácter de impuesto transitorio especial, destinado a cubrir los gastos de la guerra contra Francia. Consistía en gravar las utilidades con una tasa fija elevada, que obligaba a entregar un tanto por ciento igual, a los que obtenían, bajos, medianos o grandes ingresos. Como es normal, su creación suscitó inconformidades que hicieron necesario derogarlo; sin embargo, fué reimplantado por cuatro veces, hasta que finalmente se estableció con carácter permanente.

Este impuesto sufre un profundo cambio en el siglo XVIII, pues se observa que únicamente las clases económicamente débiles estaban obligadas a cubrirlo. Posteriormente, con la Revolución Francesa, surgió la idea de la generalidad ante la tributación, lo que ocasionó que se estableciera un impuesto que también resultó injusto, debido a que todos por igual independientemente de su potencialidad económica estaban obligados a pagarlo, con base en la misma tasa.

En la época del primer ministro Lloyd George ( 1916 - 1922 ) aparecieron las tasas progresivas, mediante las cuales se obligaba a cubrir un porcentaje mayor a quién más utilidades obtenía. También surgen Adolfo Wagner y Eduardo Selligman, considerados los dos teóricos del Impuesto Sobre la Renta más destacados de su tiempo, que señalan: El primero, la función social de los impuestos y el segundo, la idea de que los cargos públicos deben pesar sobre las utilidades de los entes con mayor capacidad económica.

Es así que con la creación de la tasa progresiva, el Impuesto Sobre la Renta, pasa a ocupar el lugar más importante dentro de los impuestos directos y el que mayores ingresos proporciona al Estado.

## 2.- ANTECEDENTES EN MEXICO

El Impuesto Sobre la Renta se implanta por primera vez en México el 20 de Julio de 1921, con la Ley del Centenario. Podría decirse que sólo constituyó un antecedente, ya que no implicaba una imposición permanente, sino que establecía un tributo de carácter transitorio extraordinario, pagadero por una sola vez.

Su objetivo consistía en recaudar fondos para la adquisición de barcos, necesarios en el fomento de la Marina Mercante Nacional y llevar a cabo obras indispensables que habilitaran nuestros puertos.

Desde esta época fueron señalados como sujetos de este Impuesto los extranjeros y mexicanos domiciliados en México o en el Extranjero, siempre y cuando sus fuentes de ingresos estuvieran en Territorio Nacional. Gravaba los ingresos del comercio, de la industria, de la ganadería, los obtenidos por los profesionales y los asalariados, así como los provenientes de la imposición de capitales en valores al rédito y de participaciones o dividendos en las empresas.

Consignaba como base del Impuesto los ingresos obtenidos durante el mes de agosto, dando para tal efecto reglas para prorratear los obtenidos en varios meses, en tal forma que únicamente se gravaran los correspondientes a ese mes. El impuesto relativo debía cubrirse en estampillas, llamándose a cada una de las actividades que gravaba "CEDULAS" y a las tasas se les denominó "CATEGORIAS", las que constituían una progresión que variaba del 1% al 4%, según se tratara de ganancias de \$ 300.00, \$ 400.00, \$ 1.000.00 y mas de \$ 1.000.00.

Se exceptuó del pago de este Impuesto a las personas físicas con ingresos menores de \$ 100.00 mensuales, a los Diplomáticos, Cónsules y personas morales de interés público.

Asimismo quedaron establecidas Juntas Calificadoras Regionales para examinar y calificar las manifestaciones de los causantes, los que podían inconformarse

con esta calificación; también se determinaron sanciones para los que no acataran las disposiciones de esta Ley, - mismas que llegaban hasta el décuplo de las cuotas del impuesto correspondiente, a más de recargos del 50% y - 100%.

### 3.- EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MEXICO.

#### 3.1.- Ley de 1924.

Posteriormente, el 21 de Febrero de 1924 se - promulgó una Ley semejante a la del Centenario, la que - recibió el nombre de " Ley para la Recaudación de los Im puestos Establecidos en la Ley de Ingresos Vigente Sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades - de las Sociedades y Empresas."

Puede considerarse como la primera de su tipo - en México, ya que la del Centenario, fué transitoria y ex traordinaria, en tanto que ésta última tuvo carácter per manente.

Las actividades comerciales eran gravadas con base en las utilidades obtenidas durante un año, por las empresas y los particulares que las desarrollaban, que-- dando exceptuadas las que provenían de negociaciones - - agrícolas pertenecientes a particulares.

La tasa del Impuesto gravaba las utilidades su periores a \$ 2,400.00 con el 2%, aumentando hasta un 4% para utilidades mayores a \$ 100.000.00 y para los ingresos provenientes del trabajo personal se aplicaban tasas del 1% al 2%.

Como en la Ley anterior, el impuesto se pagaba en estampillas, formulándose para este efecto manifiestaciones de ingresos en modelos aprobados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que debían ser presen tadas en las oficinas receptoras para ser revisadas por las juntas calificadoras.

A partir de esta Ley se establece a los patrones la obligación de retener y enterar el impuesto de - los asalariados, teniendo estos últimos la obligación de acumular para el cálculo del impuesto correspondiente, -

los sueldos devengados en distintos trabajos.

Quedaron exentos en esta Ley, los aumentos de valor en las propiedades por el desarrollo económico natural o por la pérdida del valor adquisitivo de la moneda, en tanto que sí gravaba los aumentos en el valor de los activos por reinversión de las ganancias derivadas del negocio.

Señalaba \$ 2.400.00 al año como ingresos exentos para las personas morales. Indicaba también \$ 200.00 mensuales y \$ 1,200.00 semestrales como ingresos exentos, cuando estos provenían del trabajo personal y del ejercicio profesional respectivamente.

Las instituciones gubernamentales, las de beneficencia, las asociaciones con fines culturales, políticos y religiosos, las cámaras de comercio y las sociedades cooperativas de producción y de consumo quedaban exentas del pago de este gravamen.

Respecto a las infracciones se presentan las más variadas, derivadas de ocultaciones o irregularidades con fines de defraudación, fijándose para cada una de ellas, determinadas sanciones. También se establece para los causantes el beneficio de que la sanción relativa se redujera en un tercio de su importe, cuando voluntariamente rectificaran su manifestación de ingresos proporcionando los datos reales, así como los que cometieran una infracción y la confesaran en un término de 90 días en forma espontánea.

Se estableció que de lo recaudado por la Federación, debería entregarse un 10% a la Entidad Federativa y otro 10% al municipio donde se hubiera originado el ingreso gravable.

Posteriormente, el 5 de Abril de 1924, se adicionaron a esta Ley una serie de artículos que gravaban a las sociedades extranjeras por los ingresos provenientes de fuentes de riquezas situadas en Territorio Nacional, asimismo estos artículos abarcaron las distintas formas de imposición de capitales que no habían sido con

sideradas en la Ley anterior, las que se gravaron con una tasa del 6%.

El Sujeto por imposición de capitales era el acreedor por el capital impuesto, con responsabilidad solidaria para el deudor. Se previeron sistemas de vigilancia para el pago de este impuesto, con el auxilio de los notarios o corredores públicos, quedando prohibida la autorización de escrituras públicas sin la comprobación de estar al corriente de su pago.

### 3.2.- Reglamento a la Ley de 1924.

Este reglamento se expidió el mismo día que la Ley, y en él se consignaba en forma minuciosa a los diversos causantes del Impuesto Sobre la Renta, así como las diferentes deducciones a los ingresos que se permitían, estableciendo al mismo tiempo la inaceptabilidad de algunas que el Código de Comercio señalaba.

Marcaba la obligación para las sociedades de hacer un pago provisional en el mes de Julio, con el objeto de liquidar el Impuesto causado en un semestre, de biendo presentar la liquidación definitiva en el mes de Enero del año siguiente, en la que se deduciría el impuesto anticipado. Esta declaración debía acompañarse de los siguientes documentos: copias de contrato de arrendamiento, nómina de empleados, balance certificado, relación de inventarios y un proyecto de reparto de utilidades, lo que con algunos otros datos como el del Capital Social, eran utilizados por las juntas calificadoras para aprobar o rechazar las manifestaciones de los causantes.

Para revisar las decisiones de las juntas calificadoras mencionadas, se creó un organismo denominado "Comisión Revisora". Contra las resoluciones de dicha comisión podían los causantes acudir al recurso de apelación ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con lo que terminaba el procedimiento administrativo.

Quedó establecido el plazo de diez días para presentar los avisos de: Iniciación de operaciones, clausuras, reaperturas, traspasos y cambios de domicilio, de

nombre o de razón social.

Este reglamento sufrió algunas reformas en Julio de 1924, con motivo de las adiciones hechas a la Ley respectiva para incluir en él lo referente a la imposición de capitales.

Las Reformas al Reglamento abrieron la posibilidad de aplicar normas de contabilidad elementales, para determinar la utilidad gravable.

### 3.3.- Ley del 18 de Marzo de 1925.

Esta Ley fué expedida siendo Presidente de la República el General Plutarco Elías Calles y Secretario de Hacienda y Crédito Público el Ing. Alberto J. Pani.

Es la primera ocasión en que este ordenamiento es denominado " Ley del Impuesto Sobre la Renta", y clasifica a las actividades sujetas al pago de este Impuesto, en las siete cédulas siguientes :

I.- RENTAS obtenidas en la realización de alguna actividad comercial.

II.- RENTAS provenientes de la explotación de alguna actividad industrial.

III.- RENTAS provenientes de la explotación de alguna actividad agrícola.

IV.- RENTAS provenientes de imposición de capitales.

V.- RENTAS provenientes de explotación o enajenación de concesiones otorgadas por el Gobierno Federal.

VI.- RENTAS provenientes de la remuneración del trabajo personal.

VII.- RENTAS provenientes del libre ejercicio de profesiones inominadas o liberales, artes y oficios y explotación de la destreza en alguna actividad juego o deporte.

Se consideraba como sujetos del Impuesto, a las personas físicas o morales, Mexicanas o Extranjeras domiciliados o no en la República Mexicana, que obtuvieran ingresos provenientes de fuentes de riqueza situadas o de negocios realizados en el Territorio Nacional, es--

tos sujetos se encontraban ya señalados en la Ley de - - de 1921, en la que además se mencionaba como otra clase de sujetos de este impuesto, a las agrupaciones que aún cuando no fueran reconocidas por la Ley como personas morales, manejaran un patrimonio diverso al de los socios.

En la Ley que comentamos, se define al concepto renta, como " El ingreso en efectivo, en valores o en crédito que modifique el patrimonio del causante y del cual pueda disponer sin obligación de restituir su importe".

Quedaron excluidas del concepto anterior las aportaciones de capital, siempre y cuando no fueran reinversión de utilidades.

Fijaba este ordenamiento tasas progresivas para todas las cédulas que establecía, mismas que ascendían del 2% al 7.75% para las tres primeras, siendo del 6% y 10% para las cédulas IV y V respectivamente, y del 1% al 4% para las actividades gravadas en cédulas VI y VII.

Se consideraron exentos los ingresos hasta - - \$ 2,500.00 anuales para las cédulas I, II, y III y para cédula VII las utilidades anuales por el mismo importe. El pago del Impuesto se hizo más flexible debido a que se permitía hacerlo en timbres o en efectivo.

La Ley de 1925 fué objeto de numerosas reformas, entre las que podemos señalar la de 1931, que clasificó a los causantes de las tres primeras cédulas en dos grandes grupos: los que tenían ingresos superiores a - - \$ 100,000.00 anuales y los que tenían ingresos inferiores a dicha cantidad. Asimismo eximió a los causantes con ingresos menores de \$10,000.00, los que no obstante tenían la obligación de presentar su declaración anual.

La tasa que gravaba a los causantes con ingresos superiores a \$100,000.00 era progresiva del 2% al 12% y la que gravaba a los que obtenían ingresos menores a \$ 100,000.00 una vez deducidos los \$ 10,000.00 que autorizaba la Ley, también fué progresiva y variaba del 1% al 5%.

La Ley que comentamos, sufrió nuevamente reformas en el año de 1933, mediante las cuales se agrupó en cédula I a los causantes que anteriormente se clasificaban en cédulas I, II y III; en cédula II, a los que estaban comprendidos en cédula IV; en cédula III, los agrupados con anterioridad en cédula V y en cédula IV y V los clasificados antes de esta reforma en cédulas VI y VII - respectivamente.

#### 3.4.- Ley de 1941.

Después de todas estas reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en el año de 1941 se publicó una nueva que contenía ordenadamente todas las reformas efectuadas a la Ley de 1925.

Se amplió en ella la definición de ingreso, incluyendo dentro de este concepto a las regalías, premios, patentes, rentas, concesiones de carácter usufructuario, explotación de juegos de azar y otros conceptos - que hasta esa fecha se habían mantenido al margen del pago de este Impuesto. Así también se estableció el principio de solidaridad en cuanto a responsabilidad de terceros, como en el caso de retenedores del impuesto en cédula IV.

La Ley de 1941 como todas las anteriores, sufrió numerosas reformas por Decretos del 20 de Enero, 16 de Abril y 13 de Julio de 1943, 1º de Marzo y 1º de Julio de 1945, 30 de Diciembre de 1949, 29 de Diciembre de 1950 y 29 de Diciembre de 1952.

#### 3.5.- Ley de 1953.

Debido a las numerosas modificaciones de que había sido objeto la Ley de 1941, se hizo necesario ordenar y sistematizar las disposiciones contenidas en la misma, motivo por el que se promulgó una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta en 1954, que recopilaba las experiencias de los años anteriores.

En esta Ley se incorporaron todos los preceptos de carácter normativo que en forma indebida se habían dejado al reglamento en las leyes anteriores y consecuentemente con esta misma idea, las normas de carác-

ter reglamentario se suprimieron de la Ley para enviarlas al Reglamento, lo que esclareció la situación de los contribuyentes y del Fisco, evitando que la aplicación del reglamento se combatiera ante los tribunales.

Nuevamente observamos la implantación de siete cédulas, así como la división de los causantes de acuerdo con sus ingresos anuales en menores y mayores, siendo objeto de una cuota fija los primeros, quienes no estaban obligados a llevar libros de contabilidad, aunque si debían registrar sus operaciones en un libro de Ingresos y Egresos.

En lo que se refiere a los pagos provisionales, es de importancia señalar que esta Ley marca una reforma substancial y así tenemos que la base para el cálculo de estos anticipos, ya no la constituyen los impuestos pagados el año inmediato anterior, sino que son calculados tomando en cuenta los ingresos proporcionales obtenidos durante el período que abarca el anticipo. Por otro lado, se aumentó el mínimo gravable en cédula IV y se elevó la tarifa progresiva en los sueldos superiores a \$ 14,000.00 mensuales. Los causantes en cédula V, tuvieron la opción de pagar sus impuestos ya sea por el sistema de clasificación o por el de calificación.

En cédula VI se aumentó el porcentaje autorizado como deducción por reinversión de utilidades, con la idea de fomentar la industrialización del País, aumentándose por otro lado, del 10% al 15%, la tasa fija que gravaba las utilidades distribuibles.

En la Ley de 1953 se implantó una tasa complementaria del Impuesto Sobre la Renta la cual gravaba las utilidades superiores al 15% del capital invertido, recibiendo el nombre de Tasa Sobre Utilidades Excedentes.

### 3.6.- Reformas en el Año de 1956.

El 1º de Enero de 1956 se reformó la Ley de 1954, lo cual permitió a los causantes en cédula II y III aumentar su reserva adicional de reinversión, pre-

via autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Otra reforma a la Ley de 1954 fué la que permitió al contribuyente compensar las diferencias de impuesto a su favor, aún cuando se tratase del pago definitivo, pues originalmente sólo se le concedía al efectuar pagos provisionales. En igual forma se permitió mayor libertad en lo que a las deducciones por amortización y depreciación se refería, permitiéndose además, la deducción por donativos y gastos realizados con fines benéficos y culturales, requiriéndose para este objeto la autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Como se puede observar las modificaciones mencionadas estaban encaminadas a lograr un mayor desarrollo económico en México, así como a conceder a los causantes de este impuesto grandes ventajas.

#### 4.- ULTIMAS REFORMAS Y ADICIONES A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, ANTERIORES A LA LEY DE 1965.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1953 fué nuevamente reformada y adicionada por decreto Presidencial del 28 de Diciembre de 1961, reformas que entraron en vigor a partir del 1º de Enero de 1962, originando la siguiente clasificación cedular:

Cédula I Comercio.

Cédula II Industria.

Cédula III Agricultura, Ganadería y Pesca.

Cédula IV Remuneración del trabajo personal.

Cédula V Honorarios de Profesionistas, técnicos artesanos, y artistas.

Cédula VI Imposición de Capitales.

Cédula VII Ganancias Distribuibles.

Cédula VIII Arrendamiento, Subarrendamiento y regalías entre particulares.

Cédula IX Enajenación de Concesiones y regalías relacionadas con ésta.

Como principales modificaciones y adiciones a esta Ley podríamos señalar las siguientes.

#### 4.1.- Reserva de Reinversión.

Para que los causantes de cédulas II y III pudieran deducir de sus ganancias distribuibles el por ciento autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para incrementar su reserva de reinversión era menester que este importe se dedicara a realizar inversiones físicas indispensables para el fomento económico del País. También se establecieron métodos de depreciación -- acelerada para los causantes en cédulas II y III.

#### Impuesto sobre Ganancias Distribuibles.

En cédula VII las reformas crearon una tasa adicional del 5% pagadero en el momento de distribuir los dividendos si el derecho de las acciones a percibir los mismos se encontraba consignado en títulos al portador. Esta tasa no se cubría si los títulos aún siendo al portador -- se depositaban para su custodia y administración en una -- institución de crédito, haciéndose constar en los documentos de cobro de dividendos, el nombre y domicilio del causante.

#### 4.2.- Impuesto a Intereses y Valores.

Al artículo 125 de la Ley se adicionó que las -- ganancias obtenidas por los tenedores de valores mobiliarios, estaban afectas al pago del Impuesto a Imposición -- de Capitales, cuando se tratasen de rendimientos simples -- y la tasa del interés excediera al 7% anual sobre su valor o cuando fueran rendimientos capitalizados y la tasa -- media excediera al 7.2% anual.

#### 4.3.- Enajenación de Inmuebles.

Las Reformas que comentamos establecieron en -- el artículo 128 de la Ley, las normas que debían seguirse -- para la determinación de la base gravable en operaciones -- de enajenación de inmuebles, señalando para tal efecto -- lo siguiente: Si el inmueble era adquirido antes del 1º -- de Enero de 1962, el impuesto debería pagarse sobre la -- diferencia entre el valor que tuviera a esa fecha y el -- total obtenido por la enajenación y si fué adquirido en -- fecha posterior al 1º de Enero de 1962 la base gravable --

la constituiría la diferencia entre el costo de adquisición y el total obtenido por la enajenación; por último se dispuso en este mismo artículo, que cuando el inmueble sea adquirido a título gratuito deberá considerarse como valor de adquisición, el que se determine para efectos fiscales o en su defecto el del avalúo a la fecha de adquisición. Se concedieron a los causantes en cédula VI por estas operaciones, determinadas deducciones que quedaron estipuladas en el artículo 139 de la Ley vigente - al 1° de Enero de 1962.

Cabe mencionar que la ganancia por enajenación de terrenos, edificios, maquinaria y equipo que formaban parte del activo fijo de un causante, a partir del 1° de Enero de 1963 estaba gravada en cédula VI conforme a la tarifa del artículo 130, es decir, era considerada en la misma forma que las operaciones mencionadas en el párrafo inmediato anterior, con la diferencia de que no eran aplicables los artículos 127 a 129 de la Ley. La ganancia así obtenida no se acumulaba a los demás ingresos -- gravables en cédula principal y en tasa sobre utilidades excedentes, pero sí debía de considerarse dentro de la utilidad contable, base del impuesto sobre ganancias distribuíbles.

#### 4.4.- Cédula V.-

Por lo que se refiere a cédula V únicamente tuvo variación en el cálculo del anticipo, que ya no fué -- del 2% sobre los ingresos al momento de percibirlos, sino lo que resultara de aplicar a los ingresos obtenidos la tarifa progresiva de la Ley.

#### 4.5.- Arrendamiento de Inmuebles.

El impuesto que gravaba estas operaciones ya -- estaba implantado para los comerciantes que obtenían ingresos de arrendamiento de inmuebles, por lo que, las -- nuevas disposiciones únicamente lo ampliaron a todas las demás personas que obtuvieran ingresos por este concepto.

A partir del 1° de Enero de 1963, podía deducirse el 30% del monto de los ingresos percibidos por --

concepto de gastos de conservación, Impuesto Predial, agua, etc. Las tasas con la que se gravaba esta actividad eran del 0.14% del 0.75% y del 5%, según se tratara de rentas congeladas, rentas menores de \$ 1,000.00 y rentas de \$ 1,000.00 ó mayores de dicha cantidad.

#### 4.6.- Supresión de las Calificaciones.

En las nuevas disposiciones de la Ley surge la inovación de la supresión de las calificaciones a las declaraciones de los causantes a partir del ejercicio 1962, lo cual refleja el progreso de México en materia fiscal y al mismo tiempo crea un ambiente de mayor cordialidad entre Fisco y Causante.

Indudablemente que la supresión de este sistema no determinó la desaparición de la facultad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para revisar y verificar los datos declarados por los causantes, sino que este derecho se lo reservó la Secretaría, para ejercerlo cuando el contribuyente incurriera en irregularidades o existiera la posibilidad de una evasión fiscal.

La eliminación del sistema de calificaciones tuvo como consecuencia la adición del precepto relativo a exceso en pagos provisionales una vez determinado el impuesto definitivo ya que el causante no tendría que esperar que su declaración fuera calificada, sino que esa diferencia a su favor sería exigible inmediatamente y tendría el Gobierno Federal un plazo de tres meses para pagarla o de lo contrario cubriría intereses del 9% anual sobre saldos insolutos.

#### 4.7.- Tasa sobre Ingresos Acumulados.

La Tasa Sobre Ingresos Acumulados, fué incorporada por las reformas de 1961 a la Ley de 1953 y se consideró el paso más trascendental que en materia de Legislación Fiscal se había dado en México, pues el surgimiento de un impuesto que afecta a la totalidad de los ingresos percibidos, sin importar la fuente de donde se hubieran obtenido, implica forzosamente el abandono del sistema cedular puro.

La Tasa Sobre Ingresos Acumulados fué indudablemente el primer paso dado por el Gobierno Federal para la implantación de un Sistema Personal Global de Impuestos en México.

Esta tasa adicional implantada por Decreto del 28 de Diciembre de 1961 funcionaba de la siguiente manera:

Unicamente comprendía a las personas físicas - que obtuvieran ingresos netos superiores a \$ 180,000.00\_ provenientes de actividades gravadas en dos o más cédulas, por lo que el causante podía deducir de sus ingresos gravables en cada cédula el impuesto efectivamente pagado en la misma.

Este gravámen no afectó a las personas que obtuvieran cualquier monto de ingreso, si éste era obtenido por actividades gravadas en una sola cédula.

La Tasa de este Impuesto iba del 3% al 15%, pero en ningún caso el monto del impuesto pagado por este concepto podía rebasar del 30% del total de los ingresos gravados. Asimismo establecía que debía presentarse una declaración anual en el mes de Febrero de cada año, así como dos pagos provisionales a cuenta del pago definitivo en los meses de Julio y Agosto de cada año.

## C A P I T U L O   I I .

### LOS IMPUESTOS.

- 1.- DIVERSAS DEFINICIONES DE IMPUESTO.
- 2.- ELEMENTOS PRINCIPALES DE LOS IMPUESTOS.
  - 2.1.- Sujeto del Impuesto.
  - 2.2.- Objeto del Impuesto.
  - 2.3.- Fuentes del Impuesto.
  - 2.4.- Unidad del Impuesto.
  - 2.5.- Base del Impuesto.
  - 2.6.- Cuota y Tasa del Impuesto.
- 3.- CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS.
- 4.- FINALIDADES DE LOS IMPUESTOS.

1.- DIVERSAS DEFINICIONES DE IMPUESTO.

La definición de impuesto ha sido objeto de estudios realizados por diversos tratadistas y aún cuando son afines en la consideración de ciertos elementos, no siempre han tenido el mismo criterio para definirlo. Entre las diversas definiciones, mencionaremos las de algunos autores:

Eheberg, define al Impuesto diciendo que son prestaciones, hoy por lo regular en dinero al Estado y demás entidades de derecho público que las mismas reclaman en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinada unilateralmente y sin contraprestaciones especiales con el fin de satisfacer las necesidades colectivas.

Montesquieu nos dice que los Impuestos son la parte de los bienes que dá cada ciudadano para obtener la seguridad de que el resto no le será tocado o que gozará del mismo de una manera más agradable.

Mirabeau señala que el impuesto es un adelanto que otorga el particular para obtener la protección del orden social.

La primera definición encierra un concepto bastante aceptable, ya que en su contenido enuncia las características esenciales de los impuestos.

En cambio, la segunda establece una especie de contraprestación obligatoria para el contribuyente y el impuesto es precisamente una prestación unilateral.

Por último, la tercera circunda al impuesto a ser un anticipo para procurarse tranquilidad social.

El derecho público Mexicano, lo define de la siguiente manera: "Son Impuestos las prestaciones en dinero o en especie, que el Estado fija unilateralmente -- con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con lo que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal."

El análisis de esta definición es el siguiente:

1.- Prestación en dinero o en especie significa que ésta deberá efectuarse precisamente en dinero o especie, para que sea considerada como Impuestos y ninguna otra forma de prestación podrá aceptarse como tal.

2.- Es una prestación que el Estado fija unilateralmente. Esto quiere decir que únicamente el Estado lo fija para los contribuyentes, inclusive sin tener su aprobación.

3.- Con carácter obligatorio. Se refiere a que el obligado a pagar no está en circunstancias de decir si cubre o no el tributo, sino que indefectiblemente tendrá que pagarlo, existiendo además la posibilidad de que el Gobierno accione para lograr su pago.

4.- A todos aquellos individuos cuya situación coincida con lo que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal; lo anterior quiere decir, que el impuesto es para aquellos cuyas actividades queden dentro del area gravada por la Ley relativa.

## 2.- ELEMENTOS PRINCIPALES DE LOS IMPUESTOS.

Son elementos de los Impuestos todas aquellas circunstancias que deban existir para que surja la relación tributaria, pudiéndose mencionar como principales - elementos los siguientes:

SUJETO.

OBJETO.

UNIDAD DEL IMPUESTO.

BASE DEL IMPUESTO.

CUOTA Y TASA DEL IMPUESTO.

FUENTES DEL IMPUESTO.

### 2.1.- Sujeto del Impuesto.

Este es el primer elemento de los impuestos y se divide en dos clases; sujeto activo y sujeto pasivo.-

De acuerdo con la organización del Estado Mexicano y con su derecho positivo, deberán considerarse sujetos activos del Impuesto, la Federación, los Estados y los Municipios; ya que son los miembros del poder público que tienen la facultad de exigir su pago.

Por otro lado, tenemos que el sujeto pasivo de

1.- Prestación en dinero o en especie significa que ésta deberá efectuarse precisamente en dinero o especie, para que sea considerada como Impuestos y ninguna otra forma de prestación podrá aceptarse como tal.

2.- Es una prestación que el Estado fija unilateralmente. Esto quiere decir que únicamente el Estado lo fija para los contribuyentes, inclusive sin tener su aprobación.

3.- Con carácter obligatorio. Se refiere a que el obligado a pagar no está en circunstancias de decidir si cubre o no el tributo, sino que indefectiblemente tendrá que pagarlo, existiendo además la posibilidad de que el Gobierno accione para lograr su pago.

4.- A todos aquellos individuos cuya situación coincida con lo que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal; lo anterior quiere decir, que el impuesto es para aquellos cuyas actividades queden dentro del área gravada por la Ley relativa.

## 2.- ELEMENTOS PRINCIPALES DE LOS IMPUESTOS.

Son elementos de los Impuestos todas aquellas circunstancias que deban existir para que surja la relación tributaria, pudiéndose mencionar como principales elementos los siguientes:

SUJETO.

OBJETO.

UNIDAD DEL IMPUESTO.

BASE DEL IMPUESTO.

CUOTA Y TASA DEL IMPUESTO.

FUENTES DEL IMPUESTO.

### 2.1.- Sujeto del Impuesto.

Este es el primer elemento de los impuestos y se divide en dos clases; sujeto activo y sujeto pasivo.-

De acuerdo con la organización del Estado Mexicano y con su derecho positivo, deberán considerarse sujetos activos del Impuesto, la Federación, los Estados y los Municipios; ya que son los miembros del poder público que tienen la facultad de exigir su pago.

Por otro lado, tenemos que el sujeto pasivo de

la tributación lo constituye la persona que tiene la obligación de cubrir el crédito fiscal y precisamente en estos términos lo define el Código Fiscal de la Federación en su artículo 20, indicando que: "Sujeto o deudor del crédito fiscal es la persona física o moral, que de acuerdo con las leyes está obligada al pago de una prestación determinada al fisco Federal".

Para efectos de dejar perfectamente establecido lo que debe entenderse por sujeto pasivo, es necesario diferenciarlo de aquel que en última instancia es el pagador del Impuesto, ya que al primero lo hemos definido en el párrafo anterior, indicaremos que debe entenderse como pagador, aquél en quien incide el gravamen establecido debido al mecanismo de la tributación. Como ejemplo de lo anterior tenemos el caso de los impuestos especiales a la producción, que siendo el fabricante el sujeto pasivo, -por ser el obligado directo con el Fisco- es el consumidor del producto quién efectivamente paga el impuesto, por estar incluido en el precio de lo que adquiere.

### 2.2.- Objeto del Impuesto.

El objeto del impuesto es aquella actividad o circunstancia que desarrollada por cualquier individuo lo sitúa en la obligación de cubrir una determinada prestación fiscal.

No obstante que nuestra legislación no establece lo que debe considerarse como objeto del impuesto, éste puede deducirse del enunciado del artículo 2º del código fiscal de la Federación, cuando dice: "La situación que Ley señala como hecho generador del crédito fiscal".

En lo particular el objeto se encuentra determinado en cada una de las leyes impositivas y es lo que generalmente da nombre al impuesto de que se trata.

### 2.3.- Fuentes del Impuesto.

Fuentes de los impuestos son aquellos bienes o riquezas que pueden proporcionar al contribuyente los medios suficientes para cubrir el pago de los impuestos.

Podemos afirmar que las fuentes originales del impuesto son el capital y el trabajo, ya que por medio de ellos se obtienen las riquezas y los bienes, de que se hablan en el párrafo anterior.

Son precisamente del capital y del trabajo o de ambos, de donde provienen los ingresos o rentas de los particulares, por lo que podemos decir que la principal fuente de ingreso del Estado la constituye la renta, debiendo entenderse por renta el ingreso obtenido, esencialmente en dinero o en especie, como producto de la inversión del capital individual o de las actividades propias de los particulares, como lo es el trabajo personal.

Habiendo mencionado a la renta como fuente pre-dilecta de los ingresos del Estado, consideramos necesario hacer una clasificación de ellas. La renta puede ser bruta, neta, libre y legal.

Renta bruta es la que se considera sin deducción alguna, neta la que tiene como deducciones los gastos necesarios para su producción.

Renta libre es la que nos queda, una vez hechas las disminuciones necesarias para su producción y además las deducciones adicionales reglamentarias que pueden admitirse.

Renta legal es la que nos queda una vez que se han hecho las deducciones que la Ley autoriza exclusivamente.

Se puede observar de la clasificación hecha anteriormente, que la renta libre no puede existir desde el punto de vista fiscal, ya que este tipo de renta admite toda clase de deducciones al ingreso obtenido, lo que podría traer como consecuencia una ausencia total de renta gravable; sin embargo, en la actualidad, ya el criterio del fisco va siendo más amplio en este aspecto y así tenemos que se permiten deducciones por cargas de familia y algunas otras deducciones excepcionales que hacen que el concepto de la renta para efectos fiscales, vaya acercándose al concepto enunciado para renta libre, cla-

ro que sin llegar a el.

#### 2.4.- Unidad del Impuesto.

Se conoce con el nombre de unidad del impuesto a la parte o cosa específica sobre las que cada una de las leyes impositivas fija la cantidad que deberá cubrirse por concepto de impuesto, y que se usa como base para efectuar el cálculo correspondiente en cada caso concreto. Por ejemplo, un kilo, un litro, determinada cuantía de renta, etc.

#### 2.5.- Base del Impuesto.

Se considera base del impuesto a la cantidad sobre la cual se va a determinar el monto del impuesto a cargo de un sujeto.

#### 2.6.- Cuota y Tasa del Impuesto.

Son las cantidades que fija el Estado por unidad gravable, las cuales pueden ser cantidades absolutas porcentajes o ambas formas.

En el primer caso se llaman cuotas, en el segundo tasa y cuando se combinan mixtas.

La cuota en los impuestos casi siempre se observa, cuando la unidad del impuesto no es expresada en términos monetarios, sino en cualquier otra medida específica; conociéndosele inclusive en este caso con el nombre de impuestos específicos. Por el contrario, cuando la unidad del impuesto está representada en términos monetarios se aplica la tasa, la cual siempre se expresa en forma de porcentaje, recibiendo en este caso el nombre de impuesto ad-valoren.

Las tasas y las cuotas del impuesto están expuestas a sufrir cambios o bien a permanecer constantes en relación a las variaciones que experimente la base del impuesto, por lo que en consideración a ésto se les nombra como tasas o cuotas variables en el primer caso y cuotas y tasas fijas en el segundo. De esta clasificación de las tasas o cuotas se desprende también que a los impuestos se les conozca como proporcionales, cuando se aplican para su determinación las tasas fijas y pro--

gresivos o regresivos, cuando se aplican las tasas o -- cuotas variables para su cálculo.

### 3.- CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS.

Tradicionalmente los impuestos se han clasificado en dos grandes grupos que son:

- A) IMPUESTOS DIRECTOS.
- B) IMPUESTOS INDIRECTOS.

Estos dos grandes grupos de impuestos se subdividen en otros que trataremos en su oportunidad.

La diferencia entre lo que debe entenderse por impuesto directo y por indirecto, constituye un tema que ha sido discutido ampliamente, sin que se haya logrado obtener un concepto que los defina con precisión, por lo que sigue siendo motivo de preocupación para los tratadistas de las finanzas públicas.

Así podemos observar que existen diversas definiciones sobre impuestos directos e indirectos, de los cuales señalaremos algunos:

Adam Smith dice que: "Impuestos directos son aquellos cuya estructura se encuentra en función de la capacidad contributiva de los particulares y que para conocer dicha capacidad se hace necesario investigar la fuente de riqueza, con objeto de determinar la mayor o menor posibilidad de resistir el impacto del gravamen -- sin que se perjudiquen las economías privadas". Al referirse a los impuestos indirectos indica que son todos -- aquellos que tienen como base el gasto realizado.

Por otro lado, coincidentemente Edwin R.A. Seligman y Nitti, afirman que son impuestos directos aquellos que gravan diversos objetos de riqueza como bienes inmuebles, fondos comerciales, industriales, etc., que debido a su naturaleza no cambian de dominio fácilmente -- pensando que sus propietarios mantienen el interés de -- conservarlos permanentemente. Por otra parte consideran que los impuestos indirectos son los que afectan a actos jurídicos en general así como los que gravan a bienes --

que por su naturaleza pueden cambiar facilmente de propietarios.

La escuela fisiocrática afirma que los gravámenes susceptibles de ser transmitidos a una tercera persona, es decir que puedan ser repercutidos, deben considerarse como impuestos indirectos, por el contrario, -- los directos, son los no repercutibles.

De estas tres definiciones consideramos que la definición de Adam Smith es la más correcta y a la vez sencilla, ya que con facilidad nos permite distinguir entre uno y otro tipo de impuesto. Así observamos que si un impuesto recae directamente sobre la persona a quién la ley tuvo la intención de afectar gravando sus utilidades, provechos, productos, rentas, que modifican su patrimonio, nos encontramos frente a un típico impuesto directo. Si por otro lado tomamos como ejemplo, el pago de impuesto que hace una persona al adquirir una mercancía por estar incluido en el precio de venta, ese impuesto debe considerarse como indirecto, ya que el gravamen es repercutido por el sujeto pasivo y absorbido por el pagador del impuesto que en este caso es el consumidor.

Basándose en lo anterior, el Lic. Ernesto Flores Zavala nos dice en su libro Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas: "Que de acuerdo con su repercusión es impuesto directo aquél que recae directamente sobre la persona que tuvo intención de gravar el legislador, e impuesto indirecto, aquél que no grava directamente al causante, sino que lo afecta por repercusión".

Desde el punto de vista administrativo son impuestos directos los que gravan a las actividades de las personas, a la posesión o al goce de la riqueza, pues -- afectan a situaciones normales y permanentes; son en general estables y tienen la característica de que para -- efectos de su recaudación se puede contar en algunos casos de listas nominativas de contribuyentes.

Los impuestos indirectos considerados de acuerdo con esta base son los que gravitan sobre un hecho o --

un cambio aislado, o accidental, siendo imposible además formar relaciones nominativas de los causantes.

A cada una de estas categorías de impuestos se les ha señalado algunas ventajas así como inconvenientes.

Encontrándose como ventajas de los impuestos directos las siguientes:

1a.- Garantizan al estado una percepción verdadera, la que se conoce con anterioridad, teniendo la seguridad de poder contar con ella. Esto se debe a que si el legislador conoce quienes pagan el impuesto, así como su capacidad económica, podrá más o menos determinar con certeza el rendimiento del impuesto.

2a.- Permiten establecer la justicia fiscal, ya que conociendo a las diversas clases de contribuyentes, es posible determinar ciertos mínimos de exención, así como deducciones de diversos gastos.

3a.- Ofrecen mayor seguridad en cuanto a su rendimiento en tiempo de crisis. Esto es, debido a que poseen cierta fijeza o cuando menos, mayor que la de los impuestos indirectos en estas épocas, es decir, que su rendimiento puede decrecer pero no en exceso.

Por otro lado, esta clase de impuestos tienen las siguientes desventajas:

1a.- Son fácilmente identificables por el contribuyente, debido a que el sujeto del impuesto sabe perfectamente donde, cuando, como y cuanto tiene que pagar, además se percata con claridad de que por el impuesto pagado no recibe contraprestación alguna.

2a.- Son poco productivos debido a que conociendo los sujetos del impuesto con precisión la cuantía de su obligación contributiva, una cuota elevada provoca reacciones de inconformidad y protesta contra el Estado y además una tendencia acentuada de evadir el pago del impuesto. Por otra parte las formas más usuales de determinarlos que son las declaraciones del causante, por determinación administrativa y por signos externos no permiten un control exacto de la base.

3a.- El principio de justicia impone exenciones a los ingresos mínimos de subsistencia, por lo que, si únicamente se establecieran impuestos directos, las cuotas a pagar por los sujetos afectados, resultarían -- excesivas y asimismo aumentaría la tendencia a evadirlos.

4a.- Son pocos elásticos, ya que si algunos de ellos como el Impuesto Sobre la Renta, aumenta en rendimiento con la prosperidad pública, no lo hacen en la misma proporción que los indirectos. Por ejemplo, el impuesto sobre la propiedad raíz, rústica y urbana, no refleja de inmediato un aumento en su rendimiento al aumentar el valor de las propiedades gravadas, debido a que no es posible hacer revaluaciones anuales sino éstas son por períodos más amplios.

Por otra parte, un aumento en las cuotas de -- los impuestos en tiempo de crisis, produciría consecuencias desastrosas, porque daría lugar a resistencias, demoras en el pago y a depreciaciones en el valor de las propiedades gravadas. Por eso el impuesto directo no podría reemplazar al indirecto en un País con grandes necesidades, pero esto no quiere decir que sea imposible en casos necesarios aumentar las cuotas de los impuestos directos.

5a.- Por otro lado siendo esta clase de impuestos más sensible para el sujeto, éste se vuelve más estricto para juzgar los gastos del Estado.

6a.- Otro de los inconvenientes de los impuestos directos es que deja sin gravar a un sector social -- bastante amplio, como lo es aquel constituido por los -- que perciben ingresos inferiores al mínimo de subsistencia, así como también a los extranjeros de paso y otros.

Refiriéndonos a los impuestos indirectos se -- pueden señalar como ventajas las siguientes:

1a.- Son difíciles de identificar por el pagador ya que el impuesto va incluido dentro del precio de compra y además es pagado en cantidades muy reducidas.

Este tipo de impuesto aún cuando es difícil pa

ra su pagador identificarlo, se hace perceptible al momento de su establecimiento, ya que ello implica un aumento en el precio del producto que el comerciante hará derivar de su implantación.

2a.- Debido a que únicamente por su establecimiento son perceptibles, resultan más convenientes y productivos, pues al pasar el momento de su implantación el impuesto se confunde con el precio; lo que hace posible que se fijencotas más elevadas sin despertar las protestas de los afectados.

3a.- Los impuestos indirectos, al contrario de los directos, si permiten gravar a un amplio sector que escapa de estos últimos, como lo son los que obtienen ingresos inferiores al mínimo de existencia y a los extranjeros de paso, etc.

4a.- Cuentan con una gran elasticidad, ya que su productividad va paralela al auge económico del país, debido a que al incrementarse éste, aumentan las transacciones comerciales, los gastos, etc. y consecuentemente los rendimientos de los impuestos que los gravan.

5a.- Podría señalarse como otra ventaja, la de que esta clase de impuestos son en cierta forma voluntarios, por el hecho de que el pago del impuesto está limitado por la voluntad de adquirir o dejar de adquirir determinado artículo. Ventaja que puede considerarse para la compra de artículos de lujo o de los que no son de primera necesidad.

6a.- Otra de las ventajas que se pueden atribuir a este tipo de impuesto, consiste en que su pago se efectúa en el momento en que al causante le es más cómodo hacerlo y sin exigencia alguna por parte del fisco. - Esta ventaja como la anterior está limitada por la circunstancia de que es válida únicamente en la adquisición de ciertos artículos.

Como inconveniente de los impuestos indirectos podemos señalar los siguientes:

1º.- No son justos si consideramos que gravan

por igual al pobre que al rico, no obstante que existe una importante diferencia entre los recursos de unos y otros.

2º.- No tienen la misma fijeza que los directos. En tiempo de crisis financieras, económicas o políticas, crean déficit, debido a que los particulares restringen sus consumos.

3º.- Provocan una desmoralización cuando las cuotas son demasiado altas, debido a que un alza excesiva de precios ocasiona disminución en la demanda, dando lugar en esta forma a falsificaciones en las mercancías con la idea de compensar el impuesto y mantener el precio anterior.

4º.- El fisco interviene en el procedimiento industrial, fijando métodos de elaboración, revisando las instalaciones o dictando severas medidas, que producen molestias y entorpecen a la industria, como en el caso de los impuestos sobre alcoholes, aguardientes y mieles incristalizables, etc.

Tanto los impuestos directos como los indirectos se subclasifican en la forma siguiente:

Los impuestos indirectos se dividen en Impuestos sobre los actos e impuestos sobre los consumos. Se puede señalar como ejemplo de los primeros a los de importación y exportación y como ejemplo de los segundos a los de la producción y de las transferencias.

Asimismo pueden dividirse en impuestos sobre artículos de lujo y en impuestos sobre artículos de consumo necesario. Siendo estos últimos los más productivos ya que los primeros son de un consumo muy reducido.

Los directos pueden clasificarse en personales y reales.

Siendo los personales aquellos en que se toman en cuenta las condiciones de las personas que tienen el carácter de sujeto pasivo.

Impuestos reales son aquellos que recaen sobre la cosa u objeto del gravamen, sin tener en cuenta la ci

tución de la persona que es dueña de ella y que es el sujeto del impuesto. Estos a su vez se clasifican en dos grupos más, que son los que gravan las cosas y los que gravan a las personas, considerándolas un objeto.

#### 4.- FINALIDADES DE LOS IMPUESTOS.

Podemos señalar como finalidad principal de -- los impuestos, el de proporcionar al Estado los recursos necesarios para satisfacer el cumplimiento de sus atribuciones, pero también el impuesto por si mismo puede ser instrumento para producir efectos diversos de la obtención de recursos, los que pueden ser de carácter cultural, económico, político, social, moral, etc.

Considerando lo anteriormente expuesto, podemos concluir en que las finalidades de los impuestos pueden ser clasificadas en:

A) Finalidades Fiscales.

B) Finalidades Extrafiscales

Tienen los impuestos fines fiscales cuando son creados exclusivamente con la misión de proporcionar al Estado los recursos necesarios para satisfacer las necesidades de los gastos públicos y tienen fines extrafiscales cuando su creación obedece a causa distinta a la anterior, como puede ser el fomento de alguna actividad o bien la eliminación de otra.

En relación a estas finalidades pueden presentarse los siguientes casos:

1º.- Impuestos con fines exclusivamente fiscales, es decir, que su creación tenga como único objeto -- la obtención de recursos para satisfacer las necesidades del Estado.

2º.- Impuestos que tienen fines exclusivamente fiscales en cuanto a su establecimiento, pero cuyo rendimiento se aplicará a fines especiales.

3º.- Impuestos que simultáneamente tienen fines fiscales y extrafiscales, este caso se presenta cuando al establecerse el impuesto se crea no solo con el objeto de obtener recursos para el sostenimiento del Esta-

## C A P I T U L O III

### CLASIFICACION DE LOS INGRESOS

- 1.- EL CONCEPTO INGRESO, DEFINICIONES Y DISTINTAS FUENTES.
  - 1.1.- El Ingreso Nacional
  - 1.2.- El Ingreso Público.
    - 1.2.1.- Ingresos Ordinarios.
    - 1.2.2.- Ingresos Extraordinarios.
      - 1.2.2.1.- Otros Ingresos Extraordinarios.
- 2.- CONCEPTO GENERAL DE INGRESO FISCAL.
  - 2.1.- Para efectos del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas.
    - 2.1.1.- Causantes Mayores.
    - 2.1.2.- Causantes Menores.
  - 2.2.- Para efectos del Impuesto -- Rendimiento del -- trabajo.
  - 2.3.- Para efectos del Impuesto sobre Productos o -- Rendimientos del Capital.
  - 2.4.- Para efectos del Impuesto al Ingreso Global de las Personas Físicas.
  - 2.5.- Del Impuesto al Ingreso de las Asociaciones y Sociedades Civiles.
- 3.- EL INGRESO COMO UNA MEDIDA DE CAPACIDAD CONTRIBUTI--VA.

do, sino para que también ejerza alguna influencia impulsora o restrictiva, mediante la aplicación del impuesto.

4°.- Impuestos que solo persiguen fines extrafiscales, este caso se presenta cuando los impuestos se establecen buscando fines diferentes al de la obtención de recursos. Así, será un impuesto con fines extrafiscales aquel que se crea conociéndose de antemano que no va a ser obtenido por el Estado, pero sí en cambio obligará a los afectados a desarrollar determinada actividad o a dejar de desarrollarla con el objeto de no cubrir el impuesto respectivo.

1.- EL CONCEPTO INGRESO, DEFINICIONES Y DISTINTAS FUENTES.

El objeto de incluir el presente capítulo, es determinar la importancia del concepto ingreso, en relación a las economías particulares, y lo que representa - para efectos de la base gravable de los causantes; para lo cual es necesario partir desde su acepción más amplia, pasando por las distintas formas en que se manifiesta, - hasta llegar al ingreso individual.

1.1.- El Ingreso Nacional.

Analizaremos en primer término este concepto, - ya que es el más amplio de todos, pudiendo definirlo como la suma de los ingresos particulares que perciben los habitantes de una nación, que contribuyen a crearlo en - un período determinado, bien sea aportando directamente su trabajo o indirectamente permitiendo el uso de los - bienes necesarios para generarlos.

Conceptuado el Ingreso Nacional, como la suma de los ingresos obtenidos en un período determinado, por los integrantes de una colectividad, podría ocasionar -- que se incluyera en su cuantificación por dos ocasiones un mismo ingreso, como puede suceder en el caso de la -- asignación semanal que el padre otorgue al hijo o también cuando una persona enajena una propiedad que le ha ya sido cedida por sus familiares.

Si observamos estas dos operaciones podemos -- percatarnos de que el primer caso no es más que una separación que se hace de los ingresos obtenidos por una persona y en el segundo se refiere a un ingreso ya computado en el Ingreso Nacional, en el momento en que el hacedor del bien realizó la venta; por lo tanto será necesario, fijar una regla que nos permita decidir si un ingreso debe o no incluirse para efectos de calcular el Ingreso Nacional. Al respecto, Francisco Zamora en su "Tratado de Teoría Económica", nos dice que únicamente deberá considerarse para este efecto, las entradas que provengan de pagos hechos a los propietarios de los factores -

de producción por el empleo de éstos en la actividad productora.

El hecho de estar en posibilidades de precisar con cierta exactitud el Ingreso Nacional, permite a las autoridades fiscales apreciar con mayor certeza el rendimiento de cualquier impuesto que grave los ingresos y -- asimismo estimar en que forma se podría gravar a los diferentes tipos de ingresos, ya que las cifras que integran al Ingreso Nacional les pueden señalar cual es la situación económica de la industria, de la agricultura, de los asalariados, propietarios de bienes y gentes de profesión.

Quando se calcula el Ingreso Nacional, tomando en consideración los ingresos que reciben los propietarios de factores de producción, es necesario considerar dentro de él como principales aspectos, los siguientes:--

Las remuneraciones que se pagan a los empleados como salarios, gratificaciones, extras, comisiones;-- las ganancias netas de los pequeños empresarios y profesionales libres como granjeros, comerciantes, industriales en pequeño, médicos, abogados, ingenieros, etc.; los intereses que producen las hipotecas, los bonos y los préstamos de toda clase; las rentas que perciben los propietarios de fincas urbanas y rurales y las ganancias netas de las sociedades mercantiles, tanto las que se reparten en calidad de dividendos entre socios y accionistas, así como las que se aplican a reservas de capital -- en calidad de utilidades no distribuidas.

#### 1.2.- El Ingreso Público.

El Ingreso Público o Ingreso del Estado es -- aquel que está constituido por la totalidad de los ingresos percibidos por el Poder Público, tanto en efectivo -- como en especies o servicios.

Comunmente se confunden a los impuestos y a -- las contribuciones con el término ingreso público, por -- lo que es conveniente asentar que entre ambos existen -- marcadas diferencias, ya que mientras el Ingreso Público

es una generalidad que incluye cualquier posible entrada para el Estado, la contribución es una de las muy diversas partes que pueden integrar al mencionado concepto y asimismo el impuesto es una forma de contribución.

Es decir, que por este concepto no debe de entenderse únicamente aquellos ingresos percibidos por el Estado como resultando de la contribución impositiva, sino toda clase de entradas o ingresos que perciba el gobierno de un país, aún cuando no se trate de impuestos o contribuciones, tales como la emisión de papel moneda, la colocación de empréstitos, la emisión de bonos, expropiaciones, etc.

Los ingresos del Estado se clasifican en dos grupos: Ordinarios y Extraordinarios.

#### 1.2.1.- Ingresos Ordinarios.

Dentro del Ingreso Público se encuentran los ingresos ordinarios, debiéndose entender como tales a aquellos que percibe el Estado regularmente en cada ejercicio fiscal y que además se encuentran establecidos con todas sus características dentro de un presupuesto de ingresos, con la finalidad de cubrir todos los gastos normales de un Estado, por lo que pueden considerarse como permanentes y previsibles.

En el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, se hace mención de los siguientes ingresos que se aprecian como ordinarios:

- 1º Impuestos.
- 2º Derechos.
- 3º Aprovechamientos.
- 4º Productos.

El mismo artículo señala que la Ley de Ingresos de la Federación de cada año, deberá mencionar a estos cuatro grupos como fuentes de ingresos; con lo cual se afirma lo que anteriormente se había definido como ingresos ordinarios.

Con el objeto de aclarar cada uno de los conceptos de ingresos a que nos hemos referido en el párra-

fo anterior, se considera conveniente transcribir lo que el Código Fiscal de la Federación define respecto a los derechos, aprovechamientos y productos. En relación al concepto de impuestos, ya fue mencionado en el capítulo relativo.

El artículo 3º, señala que debe entenderse por derechos:

"Las contraprestaciones requeridas por el poder público, en pago de servicios de carácter administrativo prestados por el."

El artículo 4º indica que son productos, los ingresos que percibe el Estado por actividades que no corresponden al desarrollo de sus funciones propias de derecho público o por la explotación de sus bienes particulares.

El 5º establece que son aprovechamientos los demás ingresos ordinarios del Erario Federal no clasificables como impuestos, derechos o productos; los rezagos, que son los ingresos Federales que se perciban en el año posterior al en que el crédito sea exigible, y las multas.

#### 1.2.2.- Ingresos Extraordinarios.

Ingresos Extraordinarios son aquellos que en forma eventual obtiene el poder público para cubrir gastos ocasionales, por lo que podríamos afirmar que son ingresos imprevisibles y no presupuestales; se establecen únicamente en circunstancias anormales, es decir, cuando el Estado se encuentra frente a necesidades imprevistas que lo obligan a erogaciones extraordinarias. Dichos ingresos pueden derivarse del establecimiento de impuestos y derechos extraordinarios, decretados en caso de guerra epidemias, catástrofes, o bien, pueden ser originados por colocación de empréstitos, emisión de papel moneda, expropiación de bienes, servicios personales, etc. etc.

A pesar de que una de las características principales de los impuestos extraordinarios es su imprevisión, puede suceder que en ocasiones sean previstos y --

más o menos permanentes como podría suceder en caso de una política estatal de desarrollo económico.

Con base en lo anterior se puede establecer, - que los ingresos extraordinarios que impone un Estado -- pueden clasificarse en:

Provenientes del cobro de impuestos y derechos y derivados de alguna otra función del Estado distinta a la de imposición, habiendo sido agrupados en los siguientes renglones:

Impuestos Extraordinarios.

Derechos Extraordinarios.

Contribuciones.

Empréstitos.

Emisión de Moneda.

Expropiación.

Servicios Personales.

#### 1.2.2.1.- Otros Ingresos Extraordinarios.

Dentro de los Ingresos Extraordinarios del Estado, han venido adquiriendo importancia cierta clase de ingresos, que sin ser propiamente impuestos reúnan algunas características de éstos. Por ejemplo, se observa - el caso constante y generalizado de la cooperación de -- particulares para la obtención de determinados beneficios materiales de la colectividad.

A este tipo de contribuciones el tratadista Seligman lo define como una contribución compulsiva, proporcional al beneficio especial derivado, destinado a sufragar el costo de una obra de mejoramiento emprendida - para beneficio común.

Esta práctica tiende a asegurar al fisco la -- percepción de una parte del aumento en el valor de los -- bienes inmuebles, no pagado por el particular puesto -- que las propiedades territoriales y construcciones aumentan de precio por la introducción de servicios públicos o mejoras a éstos. Este tipo de ingreso tiene su principal semejanza con los impuestos, en el hecho de ser una exacción compulsiva establecida unilateralmente por el -

Estado y su diferencia en que el contribuyente recibe -- los beneficios directa y específicamente a manera de contraprestación.

## 2.- CONCEPTO GENERAL DE INGRESO FISCAL.

Un aspecto importantísimo que constituye el -- punto clave de la interpretación de la ley en el plano -- doctrinario, es el que determina lo que debe considerarse como ingreso para efectos fiscales.

La discrepancia de criterios para definir lo -- que por ingreso debe de entenderse, ha llevado al convencimiento de que es imposible hacerlo en una forma que cubra todas las posibles excepciones, por lo que casi la totalidad de las leyes se concretan a señalar en forma -- enunciativa los conceptos que califican como ingreso, ya sea que se perciban en numerario o en bienes distintos -- del mismo.

Podemos decir que nuestra legislación fiscal -- en vigor, considera básicamente como ingreso: "Las percepciones en efectivo, en especie o en crédito que modifiquen el patrimonio del contribuyente, provenientes de productos o rendimientos del capital del trabajo o de la combinación de ambos".

Independientemente de este concepto, la Ley -- del Impuesto Sobre la Renta vigente, señala en cada uno de los casos, lo que debe de entenderse por ingreso gravable y así observamos los que a continuación establece:

### 2.1.- Para Efectos del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas.

#### 2.1.1.- Causantes Mayores.

A).- Cuyos ingresos provengan de la realiza- -- ción de actividades comerciales, industriales, agrícolas ganaderas o de pesca, el Ingreso Global de las Empresas será la diferencia entre los ingresos acumulables indicados por la ley durante un ejercicio y las deducciones autorizadas por la misma.

B).- Para las personas morales extranjeras que -- no residan en el País, será la totalidad de sus ingresos

sin deducción alguna cuando los mencionados ingresos se obtengan por concepto de:

1.- Alquiler de carros de Ferrocarril o distribución de publicaciones extranjeras.

2.- Asistencia técnica pagada por causantes del Impuesto Global de las Empresas.

3.- Primas por reaseguros o reafianzamientos cedidos por Empresas Mexicanas, siempre que en el País en que residen los reasegurados o reafianzadores no exista establecida la reciprocidad, tratándose de los ingresos correlativos percibidos por compañías mexicanas o extranjeras establecidas en México.

4.- Premios, primas, regalías y retribuciones de todas clases provenientes de la explotación de patentes de invención, marcas de fábrica y nombres comerciales.

5.- Intereses derivados de operaciones hechas por bancos extranjeros domiciliados fuera de la República o por otras empresas cuando el importe de los créditos que éstos últimos otorguen se destine a fines de interés general a juicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

C).- Se considerará como ingreso gravable a los ingresos brutos sin deducción alguna, obtenidos por:

1.- Comisiones eventuales.

2.- Empresas de espectáculos públicos que actúen en una localidad por periodo menor de un mes.

2.1.2.- Causantes Menores.

El ingreso gravable para los causantes menores (Ingresos hasta \$ 150,000.00 anuales) será aquel que resulte de aplicar a los ingresos brutos obtenidos durante un ejercicio, los diferentes factores que para cada tipo de actividad señala el artículo 33 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

2.2.- Para Efectos del Impuesto al Rendimiento del trabajo.

A).- Las personas que obtengan ingresos prove-

nientes del producto del trabajo en el ejercicio libre de una profesión, arte, oficio o actividad técnica, deportiva, o cultural, como agentes de instituciones de crédito, seguros o fianzas; mediante la explotación de una patente, arrendamiento o de cualquier otra forma que no se encuentren bajo la dirección o dependencia de un tercero tendrán por ingreso gravable el 80% de la diferencia entre la totalidad de los ingresos obtenidos durante un año de calendario y las deducciones autorizadas por la Ley para estos causantes, siempre y cuando el monto del percibido durante ese periodo no exceda de \$ 150,000.00; cuando sea superior a esta cantidad se considerará el 80% de los primeros \$ 150,000.00 y el 100% del excedente.

B).- En el caso de los artistas cinematográficos, los de variedades, los que efectúen representaciones teatrales, así como los que actúen en espectáculos taurinos o deportivos, tendrán como ingreso gravable el 80% de la diferencia entre sus ingresos brutos y los porcentajes indicados en la escala del artículo 52 de la ley, siempre y cuando sus ingresos no excedan de \$ 150,000.00 y cuando sean mayores de esta cantidad será el 80% de los primeros \$ 150,000.00 y el 100% del excedente.

C).- Los que obtengan percepciones por los productos del trabajo, bajo dirección y dependencia de un tercero deberán considerar como su ingreso gravable el 80% de sus ingresos brutos obtenidos en un año de calendario siempre que no sean superiores a \$ 150,000.00 y en caso de obtener una cantidad mayor, su ingreso gravable será el 80% de los primeros \$ 150,000.00 y el 100% del excedente.

### 2.3.- Para efectos del Impuesto sobre Productos o Rendimientos del Capital.

Las personas que obtengan ingresos por los siguientes conceptos, determinarán su ingreso gravable, considerando la totalidad del ingreso efectivamente percibido durante un año de calendario de acuerdo con lo

que la ley señala en cada uno de los casos. (Art. 65 de la Ley del I. S. R.).

1º Intereses provenientes de toda clase de actos, convenios, o contratos.

2º De las prestaciones que se obtengan con motivo de otorgamiento de fianzas, cuando éstas no se presen ten por instituciones legalmente autorizadas.

3º De toda clase de inversiones hechas en compañías extranjeras que no operen en el País.

4º De actos o contratos por medio de los cuales sin transmitir los derechos respectivos, se permita la explotación de concesiones, permisos, autorizaciones o contratos otorgados por la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios o los derechos amparados por las solicitudes en trámite.

5º De la cesión o aportación total o parcial de derechos sobre concesiones, permisos, autorizaciones o contratos otorgados por las entidades a que se refiere el inciso 4º del artículo 60 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, o los derechos amparados por las solicitudes en trámite.

6º De cualquier acto o contrato celebrado con el superficiario para la explotación del subsuelo.

7º De la participación en los productos obtenidos del subsuelo por persona distinta del concesionario, explotador o superficiario.

8º De la explotación de derechos de autor.

9º De inversiones u operaciones de cualquier clase, siempre que no se encuentren gravados por otras disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta o exceptuados por la misma.

B).- Quienes obtengan intereses procedentes de toda clase de bonos, certificados de instituciones de crédito; obligaciones, cédulas hipotecarias, y certificados de participación no inmobiliaria, deberán considerar como su ingreso gravable la totalidad de los que se perciban ( Art. 67 de la ley ).

C).- Los causantes que enajenen inmuebles urbanos o valores mobiliarios tendrán como ingreso gravable el que se señala en cada uno de los casos siguientes:

1.- Tratándose de inmuebles adquiridos antes del 1º de Enero de 1962, la diferencia entre el valor que tengan a esa fecha y el del momento de la enajenación, menos las deducciones autorizadas en el artículo 69 de la ley, posteriormente ajustada a la escala indicada en el artículo 70.

2.- En caso de los inmuebles adquiridos con posterioridad al 1º de Enero de 1962, será la diferencia entre el valor de adquisición y el del monto de la enajenación, siguiendo también el procedimiento indicado en el inciso anterior.

Cabe mencionar que se consideran exentas las ganancias obtenidas en el caso de enajenación de inmuebles, en los que el causante haya tenido su domicilio por los dos últimos años, siempre que se invierta dentro del año siguiente a la enajenación, el importe obtenido de la misma, en la adquisición o construcción de otro inmueble en el que establezca su domicilio, previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

D).- Los que obtengan ingresos por concepto de arrendamiento y subarrendamiento de inmuebles urbanos, tendrán como ingreso gravable el resultado de deducir de sus rentas percibidas mensualmente el 30% de las mismas ( Art. 72 de la ley ).

E).- Por lo que se refiere a los ingresos procedentes de las ganancias que distribuyan toda clase de empresas establecidas en el País y de las que deban distribuir las sucursales de empresas Extranjeras establecidas en la República, así como sus agencias, se obtendrá el ingreso gravable en la siguiente forma:

I.- Tratándose de toda clase de sociedades mexicanas:

1.- El total de las utilidades distribuidas en un año de calendario.

2.- La diferencia entre las cuotas de reembolso que correspondan a los socios con motivo de la liquidación o de la reducción del capital de la sociedad y el monto de sus aportaciones. ( Art. 73 de la ley ).

II.- Tratándose de agencias o sucursales de empresas extranjeras que operen en el País, el ingreso global gravable obtenido menos el impuesto correspondiente - al Ingreso Global de las Empresas. ( Art. 73 de la ley ).

III.- Tratándose de la utilidad que correspondan a obligacionistas u otros, el total distribuido por este concepto en un año de calendario.

2.4.- Para Efectos del Impuesto al Ingreso Global de las Personas Físicas.

Se considerará como ingreso gravable para los causantes de este impuesto, el total de sus ingresos efectivamente percibidos durante un año de calendario, por concepto del producto del trabajo y el producto o rendimiento del capital, menos las deducciones y exclusiones autorizadas por la Ley para este efecto.

Consideramos necesario mencionar que para ser causante en este impuesto, los ingresos obtenidos deberán exceder de \$ 150,000.00 ó bien cuando así lo desee el contribuyente y sean hasta de \$ 150,000.00 pero no menores de \$ 72,000.00. Las cantidades de referencia deben ser consideradas ya efectuadas las deducciones autorizadas por la ley, para cada uno de los ingresos señalados en el párrafo anterior.

2.5.- Para Efectos del Impuesto al Ingreso de Las Asociaciones y Sociedades Civiles.

El ingreso gravable será el mismo que el señalado para los productos o rendimientos de capital, si realizan actividades gravadas por este concepto.

En los casos en que efectúen actos accidentales de comercio o de hecho realicen habitualmente actividades mercantiles, determinarán su ingreso gravable conforme a lo dispuesto para efectos del pago del Impuesto

al Ingreso Global de las Empresas.

3.- EL INGRESO COMO UNA MEDIDA DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

El ingreso generalmente se considera como una medida general de la capacidad de pago del contribuyente individual. Un impuesto que grava directamente al ingreso, normalmente no puede trasladarse a otros, de tal manera que cae sobre aquellos a quienes va dirigido. La imposición con esta base puede diferenciarse de acuerdo con las circunstancias personales de cada contribuyente. Así también puede graduarse sutilmente, dando lugar en forma de largo alcance a las concepciones sociales de equidad.

¿Constituye el ingreso, el criterio general más satisfactorio que pueda servir de base para imponer un impuesto?. Se puede decir que sí, si se considera que un impuesto ideal es aquel que no interfiere con la conducta económica de los contribuyentes y es en la imposición basada en el ingreso, donde se reducen al mínimo las interferencias.

Sin embargo debe establecerse que la noción de ingreso no es por ningún motivo, la única medida general concebible de la capacidad gravable de los individuos.

Por otra parte se aprecia que el ingreso no es un concepto suficientemente claro, puesto que su definición para fines impositivos, puede variar ampliamente y de hecho varía en la legislación fiscal de varios Países.

## C A P I T U L O IV.

### EL SISTEMA GLOBAL PERSONAL DE IMPUESTOS

- 1.- CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.
- 2.- LOS PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS.
  - 2.1.- Los Principios de Adam Smith.
    - 2.1.1.- Principio de Justicia.
    - 2.1.2.- Principio de la Certidumbre.
    - 2.1.3.- Principio de la Comodidad.
    - 2.1.4.- Principio de la Economía.
  - 2.2.- Los Principios de Adolfo Wagner.
- 3.- PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.
- 4.- CARACTERISTICAS GENERALES DEL SISTEMA GLOBAL PERSONAL DE IMPUESTOS.
  - 4.1.- Algunas Ventajas del Sistema.
  - 4.2.- Inconvenientes.

Con el objeto de poder mencionar las características generales, así como los convenientes e inconvenientes del Sistema Global Personal de Impuestos, hemos considerado necesario el hacer aún cuando en forma breve, un comentario acerca de lo que son o debe de entenderse por:

- 1º.- Capacidad Contributiva.
- 2º.- Principios de los Impuestos.
- 3º.- Proporcionalidad y Equidad.

#### 1.- CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

Todos los sistemas modernos de imposición coinciden en afirmar que la generalidad de los miembros de un Estado, deben de colaborar en la medida de sus posibilidades al sostenimiento del gasto público, para que en esta forma se logre la satisfacción de las necesidades de la colectividad a que pertenecen, es decir, que cada uno de los individuos debe de ceder para la satisfacción de las necesidades colectivas, una parte proporcional y equitativa de los ingresos que perciba y que estén por encima de los indispensables para satisfacer sus necesidades particulares.

A la posibilidad económica de contribuir en la satisfacción de las necesidades de una colectividad se le conoce con el nombre de Capacidad Contributiva, ahora bien, creemos indispensable el señalar para efecto de dejar establecido lo que es la capacidad contributiva, que ésta empieza por encima de la cantidad indispensable para que el individuo subsista. En atención a este límite que se señala como comienzo de la capacidad contributiva de las personas, podemos afirmar que su determinación es sumamente difícil, ya que la fijación en cada caso de los ingresos indispensables para satisfacer las necesidades particulares es casi imposible. Aún el Estado que está en posibilidades de apreciar los probables recursos de cada individuo, no puede determinar con precisión los gastos indispensables para cada uno de ellos, pero no obstante, puede con base en los recursos que percibe cada quién y -

que conoce, fijar la contribución que corresponde para sa  
tisfacer las necesidades que demanda la colectividad.

## 2.- LOS PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS.

Mencionaremos ahora los principios que algunos tratadistas sostienen que deben reunir los impuestos.

### 2.1.- Los Principios de Adam Smith.

El economista Inglés Adam Smith en el libro V -  
de su obra Wealth of Nations, establece cuatro principios  
fundamentales de los impuestos que son:

- I.- Principio de Justicia.
- II.- Principio de Certidumbre.
- III.- Principio de Comodidad.
- IV.- Principio de Economía.

#### 2.1.1.- Principio de Justicia.

Los súbditos de cada Estado deben de contribuir  
al sostenimiento del Gobierno en una proporción lo más --  
cercana posible a sus respectivas capacidades, es decir,  
en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protec-  
ción del Estado. De la observancia o el menosprecio de es-  
ta máxima depende lo que se llama equidad o falta de equi-  
dad de los impuestos. ( SMITH ).

Su desarrollo se realiza a través de dos reglas  
que son: Generalidad y Uniformidad.

Por la primera, debe entenderse que absolutamen-  
te todos deben pagar impuestos, pero esta obligación debe  
de apreciarse con ciertas reservas, es decir, que la gene-  
ralidad está obligada a cubrir impuestos, pero en rela-  
ción a la capacidad contributiva de cada uno de los indi-  
viduos. Es conveniente señalar que esta regla no quiere -  
decir, que todos los individuos deban pagar todos los ti-  
pos de impuestos, sino únicamente aquellos a los que es-  
tén afectos.

En síntesis podemos decir, que el sistema de im-  
puestos, debe afectar a todos en tal forma, que nadie que  
tena capacidad contributiva debe de dejar de pagar algún  
impuesto.

En relación a la situación de México, podríamos

señalar que la Ley del Impuesto Sobre la Renta marca algunos mínimos de ingreso que no causan dicho impuesto. Esta exención no rompe el principio a que nos estamos refiriendo, porque no puede tener obligación de pagar impuestos, quien no tiene capacidad contributiva. Lo anterior explica el hecho de que el niño que depende del padre, -- así como la mujer de hogar, no son sujetos de la imposición tributaria.

La uniformidad en los impuestos quiere decir, -- que absolutamente todos están en iguales condiciones -- frente a ellos. Por considerar que este principio es bastante fácil de interpretar y con la única idea de resaltarlo, haremos mención a continuación de lo que señala al respecto, el ilustre tratadista Jhon Stuart Mills: " La uniformidad en los impuestos debe de existir, porque la situación de igualdad debe prevalecer en todas las cuestiones del Gobierno, es decir que así como las peticiones de las diversas clases sociales o personas deben ser en -- igualdad de posibilidades de resolución, los sacrificios -- que se les exijan deben por así decirlo, presionar a todos por igual en la medida de sus posibilidades ".

#### 2.1.2.- Principio de la Certidumbre.

Este principio consiste en la seguridad que la imposición debe de tener en cuanto a lo que se refiere al pago; que debe ser previamente fijado y no arbitrario. La fecha de pago la forma de realizarse, la cantidad a pagar, deben ser claras y no confusas.

Este principio se considera como uno de los más importantes, por razón de que cualquier situación en relación a los impuestos que no se cumpliera con las normas -- que se han señalado para efectos de este principio, colocaría al contribuyente o a cualquier persona a merced del encargado de la recaudación, quién podría a su libre arbitrio señalar en uso de sus facultades, la cantidad a pagar, la forma de pago, la fecha, o cualquier otro aspecto relativo al cumplimiento de las obligaciones impositivas.

Para cumplir con el principio expuesto, la Ley\_

Impositiva debe determinar con precisión los siguientes - datos: El sujeto, el objeto, la cuota, la forma de pago, - la fecha de pago, quién paga, a quién se paga, las penas - en caso de infracción y cuáles son los recursos que proce - den frente a una actuación ilegal de la administración.

Por considerar que Gastón Jézze señala la forma precisa en que debe desarrollarse este principio, nos per - mitimos transcribirla:

1.- Las leyes sobre los impuestos deben ser re - dactadas claramente, de manera que sean comprensibles pa - ra todos, no deben contener fórmulas ambiguas o impreci - sas.

2.- Los contribuyentes deben tener los medios - de conocer fácilmente las leyes, reglamentos, circulares, etc. que les afecten.

#### 2.1.3.- Principio de la Comodidad.

Este principio se refiere a que la época y la - forma de pago que sean señaladas por las autoridades com - petentes para hacerlo, deben ser aquellas en que los con - tribuyentes estén en mayores probabilidades de disponer - de los medios para enterarlo.

Con base en este principio se puede señalar que cuando un impuesto no reúne los lineamientos indicados, - puede ocasionar que el causante debido a que la época se - ñalada para su pago no sea la más propicia, deje de pagar lo, por no contar ya con los recursos necesarios; ocasionando que éstos puedan llegar a acumularse y hacer que - - cea imposible cubrirlos. Cosa similar sucedía con el ino - perante sistema de calificaciones que estaba en vigor en - nuestro País hasta el 31 de diciembre de 1961, en el que las mencionadas calificaciones no se verificaban por cada ejercicio como debía hacerse, sino que éstas se acumula - ban, obligando al contribuyente a pagar un impuesto co - rrespondiente a varios ejercicios en una sola exhibición, que lo hacía gravoso e incómodo.

#### 2.1.4.- Principio de la Economía.

Al hablar de este principio podemos decir que -

es el único de los señalados por Adam Smith que se refiere al Estado; en él indica, que todo impuesto debe planearse de modo que la diferencia entre lo que se recauda y lo que ingresa al Tesoro Público, sea la más pequeña posible. Cabe hacer notar que la diferencia es el costo de la recaudación. Sin embargo pueden originarse grandes diferencias debido a las siguientes causas:

1º.- Que los sueldos de los funcionarios encargados de la recaudación sean muy elevados.

2º.- Que los capitales de la colectividad sean separados de una actividad más productiva para invertirlos en otra menos productiva.

3º.- Que las multas a que se hacen acreedores los causantes, que infructuosamente tratan de evadir impuestos, sean tan elevadas que los conduzcan a un quebranto insuperable.

4º.- Que el costo de los medios de revisión utilizados por el fisco para evitar la evasión de impuestos sea sumamente elevado.

## 2.2.- Los Principios de Adolfo Wagner.

Se consideran los principios que hemos señalado en el inciso anterior, como los fundamentales de los impuestos; pero por su influencia en la ciencia de las finanzas, mencionaremos los principios que Adolfo Wagner señala para los impuestos.

Este tratadista dice en la introducción a sus principios que para efectos de la determinación de éstos debe considerarse un doble punto de vista, que es: 1º.- Las necesidades de la economía financiera y las necesidades del Estado.- 2º.- Las necesidades de las otras personas públicas y la población a gravar. Con base en esto, deduce dos principios superiores:

1º.- El de la esencia de la Economía Financiera.

2º.- El de los efectos de la imposición sobre la población.

Señala Adolfo Wagner, que estos principios no -

deben considerarse absolutos sino relativos, según el tiempo y el lugar; no son categorías puramente lógicas, sino también históricas. Por otra parte no deben ser considerados aisladamente sino en su conjunto, de manera que sea posible sacrificar en determinado momento alguno de ellos.

Los principios superiores a que nos referimos se clasifican en nueve, agrupados en cuatro categorías, según los puntos de vista que los originan, siendo las siguientes:

1a. Categoría.- Principios de Política Financiera.

a).- Suficiencia de la imposición.- Consiste en que los impuestos deben poder cubrir las necesidades financieras del Estado en un período determinado, en la medida en que otras vías o medios no puedan hacerlo o no sean admisibles.

b).- Elasticidad de la imposición.- Este principio significa que los impuestos deben ser adaptables a las variaciones de las necesidades financieras del Estado, es decir, que los impuestos deben sin provocar trastornos y con un simple cambio en las tarifas, producir en casos de crisis los recursos necesarios.

2a. Categoría.- Principios de Economía Pública.

a).- Elección de las buenas fuentes de impuestos.- Consiste en determinar sobre si gravar la renta, el capital o los medios de consumo y en que para escoger entre estas fuentes, debe tenerse en cuenta el punto de vista crítico de la economía privada y el de la pública.

b).- Elección de las clases de impuesto.- Consiste en que se tiene en cuenta los efectos de la imposición, de las diferentes clases de impuestos que gravitan sobre aquellos que en realidad los pagan, y el examen general de lo que se ha llamado la repercusión de los impuestos.

3a.- Categoría.- Principios de Equidad o de repartición equitativa de los impuestos.

a).- Generalidad.- Según Adolfo Wagner este -- principio consiste en que los impuestos deben ser proporcionales y gravar a todos sin mínimo de existencia.

b).- Uniformidad.- Por este principio debe entenderse, que el impuesto debe ser proporcional en lo posible, a la capacidad económica de quién grava.

4a. Categoría.- Principios de la administración fiscal, o principios de lógica en materia de imposición.

a).- Fijeza de la imposición.

b).- Conocidad de la imposición.

c).- Tendencia a reducir lo más posible los -- gastos de recaudación de impuestos.

La aplicación de estos tres principios depende de la elección de las clases de impuestos y de la estructura del régimen financiero.

### 3.- PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS IMPUESTOS.

El fundamento legal de los impuestos se encuentra contenido en el inciso IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que dice: "Es obligación de todo Mexicano contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa en que dispongan las leyes".

En relación a lo asentado en el artículo mencionado, y en cuanto a lo que se refiere a proporcional y equitativa, el maestro Flores Zavala en su libro Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, nos señala: Que el legislador no trató de decir con el enunciado de este precepto, que aquellos impuestos que no estén basados en tasas proporcionales estarían proscritos, sino lo que quiso dar a entender es que los impuestos fueran justos. Estas palabras no pueden interpretarse separadamente, sino es necesario entenderlas en forma conjunta, como proporcionalidad equitativa.

Ahora bien, si relacionamos estas normas constitucionales de los impuestos, con los principios de Adam Smith que ya hemos señalado anteriormente, veremos que su

cumplimiento está estrechamente ligado con los de generalidad y uniformidad, es decir, que todos deben pagar impuestos pero de acuerdo o en proporción a los ingresos que obtengan. La contribución de cada persona a los gastos del Gobierno, debe ser de tal manera, que los inconvenientes que le ocasione, no sean mayores ni menores de los que experimente otra, por el pago que le corresponda, es decir, que sea con equidad.

#### 4.- CARACTERISTICAS GENERALES DEL SISTEMA GLOBAL PERSONAL DE IMPUESTOS.

La característica primordial del Sistema Global Personal de Impuestos, consiste en que grava los ingresos obtenidos por los causantes, sin que exista una clasificación de la fuente de donde provengan, es decir, que puede una persona obtener ingresos por diversas actividades y todos serán acumulados para ser gravados con una misma tarifa. Podría señalarse que esta característica, es quizá la más importante diferencia con el sistema de impuestos cedular, en el que los ingresos se clasifican en cédulas, de acuerdo con la fuente de donde provengan.

Las tarifas que se utilizan en este sistema para determinar el pago correspondiente, son en todos los casos progresivas, característica también de todos los impuestos directos. Este tipo de tasas progresivas hace que se considere a este sistema más justo que el cedular debido a la progresividad de las tarifas, pues a mayores ingresos obtenidos se cubrirá mayor impuesto.

Como otra característica de este sistema impositivo, es la que en general hace más armoniosa las relaciones fisco-causantes, debido a que cumple por sus particularidades esenciales con los principios de proporcionalidad y equidad, exigidos para los Impuestos.

##### 4.1.- Algunas Ventajas del Sistema.

La implantación del Impuesto Sobre la Renta bajo el sistema Global Personal, ofrece numerosas ventajas inherentes a su naturaleza técnica y económica.

mos a continuación las que consideramos como más importantes:

a).- Proporciona mayor rendimiento.- Considerando su fin puramente fiscal, es más productivo que bajo el sistema cédular puro, porque al acumular el total de los ingresos que percibe una persona, la base del impuesto es mayor, y se presta a dar una mayor eficiencia en la progresividad de la cuota, cuidando naturalmente, de no llegar al grado de confiscar las rentas del contribuyente.

b).- Permite mayor justicia fiscal.- Al considerar la situación personal del causante y además la de su familia; grava a las personas conforme a su capacidad contributiva, lo que da al impuesto mayor justicia, haciendo lo más equitativo.

c).- Propicia el progreso económico y eleva el nivel de vida.- Desde el punto de vista económico, a través del Impuesto se realiza una doble función:

1a.- Por conducto de la progresividad de su cuota, aminora las diferencias económicas de los diversos estratos sociales, protegiendo a los sectores de bajos ingresos.

2a.- Los mayores recursos que recauda el Estado a través del impuesto, permiten que aquellos sean devueltos a la sociedad transformados en servicios y actividades que aumentan la capitalización del País y satisfacen necesidades colectivas, lo cual eleva el nivel de vida de la mayoría de la población.

d).- Evita la evasión de impuestos.- Se frenan las transferencias de ingresos entre cédulas diferentes, que constituyen verdaderas evasiones de impuestos originadas de omisiones de ingresos que se derivan de fuentes diversas, y que no son declarados correctamente en las cédulas respectivas, con la finalidad de eludir, aunque parcialmente, el pago del impuesto.

e).- Evita la acumulación de efectivos ociosos. La progresividad del gravamen evitará en lo posible el mantenimiento de efectivos inactivos, así como inversio-

nes y transferencias de efectivos hacia el extranjero, -- que no reportan beneficio alguno a la Nación.

#### 4.2.- Inconvenientes.

Creemos que la implantación de un sistema impositivo que revolucione lo establecido, trae serios problemas administrativos en lo que se refiere a control y vigilancia de los ingresos base de los impuestos. Estas labores indudablemente guardan íntima relación con el conjunto humano que, dentro de la administración pública, se encargará de llevarlas a cabo.

El problema que representa lo asentado en el párrafo anterior podría solucionarse en cierta forma, si se consideran los siguientes aspectos.

Por lo que respecta a la honradez del sujeto -- del impuesto para la correcta manifestación de sus ingresos, se hace necesario sentar las bases más consistentes para lograr una verdadera educación impositiva de los causantes, creando en la opinión de los contribuyentes la -- confianza hacia la administración pública, por la competencia técnica eficacia y honestidad en el manejo de los fondos públicos y la colaboración en la conciliación de -- intereses por la interpretación correcta de la ley.

El personal administrativo en todas sus ramas, -- debe ser cuidadosamente seleccionado; sus cualidades técnicas y morales deben ser ampliamente examinadas; la calidad humana del empleado fiscal deberá contener una contextura moral a toda prueba y una evidente preparación técnica. Aceptado el colaborador fiscal, se debe someter a una instrucción especializada, de la cual surja la selección; aprobado este requisito se debe estimular económicamente -- en forma adecuada, para evitar su degeneración.

En lo que respecta al sector profesional independiente que colabora con la administración bajo autorización oficial expresa, como es la Contaduría Pública, -- nos permitimos hacer una recomendación: El Contador Público debe hacer de la exactitud de su labor verdadero testimonio a la ética profesional, de tal manera que los docu-

mentos que dictamine sean aceptados en virtud de que resulten inobjetables, lo que redundará finalmente en un alto prestigio profesional.

**Problema Social.**- Este problema consiste principalmente en la resistencia subjetiva por parte del contribuyente, para aceptar y dar cumplimiento a las disposiciones del nuevo sistema; resulta evidente que este es uno de los problemas más difíciles por vencer; si la aplicación del sistema no se realiza con la inteligencia, cautela y energía requeridos, podría ocasionarse una serie de protestas provenientes de los causantes más afectados.

Desde luego que la principal oposición al establecimiento del nuevo sistema, vendría de un grupo mínimo de personas físicas cuyas rentas sean elevadas, ya que serían los más afectados. Por otra parte, encontraríamos -- las "enérgicas" protestas de las organizaciones de la Banca, la Industria y el Comercio, quienes suponen que todo el monto de la carga fiscal que gravita sobre los ingresos elevados, significa una merma a las posibilidades de reinversión.

SEGUNDA PARTE

EL IMPUESTO AL INGRESO GLOBAL DE LAS EMPRESAS.

CAPITULO V  
GENERALIDADES.

- 1.- BREVES COMENTARIOS A LAS "DISPOSICIONES PRELIMINARES" DE LA ACTUAL LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU RELACION CON LA LEY VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1964.
- 2.- ASPECTOS GENERALES DEL IMPUESTO AL INGRESO GLOBAL DE LAS EMPRESAS.
  - 2.1.- Del Objeto.
  - 2.2.- Del Sujeto.
  - 2.3.- Quiénes son Causantes Mayores.
    - 2.3.1.- De la Base del Impuesto para estos Causantes.
  - 2.4.- Ingresos Acumulables.
    - 2.4.1.- Qué Ingresos deben Acumularse.
    - 2.4.2.- Ingresos Acumulables que pueden Determinarse Estimativamente.
    - 2.4.3.- Quiénes deben Acumular los Ingresos.
    - 2.4.4.- Ingresos no Acumulables.
- 3.- ALGUNAS CONSIDERACIONES ACERCA DE LOS CAUSANTES MENORES.
  - 3.1.- Su Situación General.
  - 3.2.- El Causante Menor y la Evasión Fiscal.

1.- BREVES COMENTARIOS A LAS "DISPOSICIONES PRELIMINARES"  
DE LA LEY DEL I.S.R. Y SU RELACION CON LA LEY VIGENTE  
HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1964.

No obstante que el tema principal de nuestro --  
trabajo está basado primordialmente en lo que en la actual  
Ley del Impuesto Sobre la Renta se denomina Impuesto al --  
Ingreso Global de las Empresas, consideramos que es de --  
marcada importancia el comentar aún en forma breve, las --  
disposiciones generales de la presente Ley, en relación --  
a las contenidas en la vigente hasta el 31 de Diciembre --  
de 1964, así como enunciar las variaciones que a nuestro  
juicio tienen mayor importancia en lo que se refiere al --  
Impuesto por Rendimientos o Productos del Capital o del --  
Trabajo y en su caso, al Impuesto al Ingreso Global de --  
las Personas Físicas.

Para efectos de los siguientes comentarios a --  
las leyes indicadas, haremos referencia en primer lugar --  
a la Ley vigente y en segundo, a la que estuvo en vigor --  
hasta el 31 de Diciembre de 1964, utilizando los términos  
presente, actual y vigente para referirnos a la primera y  
anterior, pasada y derogada, para referirnos a la segunda.

El artículo 1º de la actual Ley del Impuesto So  
bre la Renta, establece: "Que su objeto es el de gravar --  
los ingresos en efectivo, en especie, o en crédito, que --  
modifiquen el patrimonio del contribuyente, que provengan  
de productos o rendimientos del capital, del trabajo o de  
la combinación de ambos". Se observa que esta disposi- --  
ción se encuentra comprendida en la Ley del Impuesto So--  
bre la Renta vigente al 31 de Diciembre de 1964 en sus ar  
tículos 1º y 2º; con la diferencia de que en los últimos  
artículos mencionados, se indicaba concretamente el tipo  
de ingresos que estaban gravados y la actual Ley del Im-  
puesto Sobre la Renta excluye la mención del tipo de in-  
gresos afectos al pago de este impuesto.

El artículo 2º de la Ley vigente refiere en su  
primer párrafo, que cuando los causantes perciban ingre--  
sos diferentes a efectivo deberán considerar el valor de

éstos en moneda nacional a la fecha de la percepción, según las cotizaciones o valores en el mercado, o en su defecto el del avalúo. Asimismo dispone en el segundo párrafo que los causantes que concerten operaciones, obtengan ingresos o hagan pagos en moneda extranjera, deberán registrar en su contabilidad las operaciones mencionadas haciendo la conversión a moneda nacional al tipo de cambio oficial en la fecha de la operación.

Por último indica que las obligaciones contraídas por los causantes, así como los créditos en moneda extranjera de que sean titulares, se registrarán en la contabilidad al tipo de cambio oficial en la fecha del cierre del ejercicio.

Las disposiciones que hemos mencionado se encuentran contenidas en los artículos 3º y 231 de la Ley anterior, en los mismos términos a que hemos hecho referencia; considerando por lo tanto, innecesario cualquier comentario al respecto.

El artículo 3º de la actual Ley señala quienes deben ser considerados como sujetos del impuesto, cuyos antecedentes puede decirse se encuentran en el artículo 6º de la Ley derogada.

Al respecto la única variación que se observa entre los artículos de las leyes mencionadas, consiste en que la fracción III del artículo vigente establece que serán sujetos de este impuesto, las unidades económicas sin personalidad Jurídica sólo en los casos en que esta Ley prevenga se graven en conjunto, esto quiere decir que la Ley deberá indicar concretamente cada una de las situaciones en que sea procedente gravar a este tipo de unidades económicas. A nuestro juicio consideramos mejor dispuesto el artículo relativo de la Ley anterior, ya que se aprecia como una disposición más general, estableciendo que se cubrirá el impuesto, sobre los ingresos provenientes de fuentes de riqueza situados dentro o fuera de la República.

El artículo 4º se refiere al lugar que debe con

siderarse como domicilio para cada uno de los sujetos de este impuesto, disposición que se encontraba establecida en los artículos 8° y 9° de la Ley derogada. Consideramos que en este artículo, el Legislador no previó el caso para aquéllas negociaciones Extranjeras que no operen con sucursal o agencia y que obtengan ingresos en el País; en cuyo caso pensamos que podría considerarse como su domicilio, el de su representante en la República Mexicana.

La presente Ley del Impuesto Sobre la Renta establece en su artículo 5° quiénes son los sujetos exentos de su pago, así como los requisitos que deben cumplirse para que esta exención proceda; disposiciones contenidas en los artículos 18, 19, 20 y 21 de la Ley derogada.

Consideramos de importancia señalar que la Ley actual no condiciona a las Instituciones señaladas en la fracción III de su artículo 5°, a que destinen los ingresos que obtengan exclusivamente a los fines para que fueron constituidas, requisito que la Ley anterior sí establecía.

Dispone el artículo 6° vigente, que los causantes de este impuesto deberán presentar los avisos, declaraciones y manifestaciones en las oficinas receptoras que correspondan a su domicilio o enviarlos por medio del Servicio Postal.

Para la presentación de los documentos a que se refiere el párrafo anterior, se utilizarán las formas -- aprobadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mismas que las oficinas receptoras se limitarán a recibir y acusar recibo, sin formular objeciones ni observaciones y en el caso en que se emplee el servicio postal, se tendrá como fecha de presentación la que señalen las oficinas de correo al ser entregadas por el contribuyente.

Sus antecedentes se encuentran contenidos en el artículo 229 de la Ley anterior, con la diferencia de que en la actual se elimina la obligación de garantizar el impuesto que pueda resultar a cargo de los causantes, en los casos de clausura, suspensión de operaciones, traapa-

so, etc. Sin embargo, es conveniente señalar que para este efecto el Reglamento del 30 de Enero de 1954 sigue vigente en lo que no se oponga a la Ley en vigor. Esta obligación queda consignada en el artículo 21 del Reglamento.

Establece el artículo 7° de la actual Ley la forma de pago del impuesto, al presentar las declaraciones o manifestaciones exigidas por la misma, así como lo que deben hacer las personas que hagan retenciones a causantes de este impuesto; lo cual tiene similitud con lo establecido por los artículos 8° y 9° del reglamento.

En el mismo artículo de la Ley vigente se hace referencia a situaciones que son materia del código Fiscal de la Federación, al establecer que los causantes cubrirán recargos del 2% mensual cuando no efectúen oportunamente los pagos a que se refiere la Ley, siempre que realicen esos pagos espontáneamente y sin requerimiento de autoridades o que habiendo mediado esta gestión, cubran sus obligaciones dentro de los siguientes 10 días a la fecha de su exigibilidad.

Por otro lado, también estipula este artículo, que cuando los pagos no sean espontáneos se pagarán sanciones que no excederán del 8% mensual ni del importe de tres tantos del impuesto respectivo, según la gravedad de la infracción.

El contenido del artículo 8 de la Ley en vigor, es similar a lo expresado por el artículo 8° del reglamento, refiriéndose ambos a la forma de pago del impuesto, el que deberá enterarse en efectivo o mediante giros, vales postales, o cheques personales del causante expedidos a favor de la Tesorería de la Federación.

También ordena el mencionado artículo que este impuesto se pagará en estampillas cuando así lo disponga la Ley, indicando para este efecto que los documentos en que se adhieran las estampillas deberán formularse por lo menos en original y copia pegando en el duplicado los talones de la estampilla, mientras que en el original se hará lo mismo con las matrices.

El artículo 9º determina que los causantes que por error o por cualquier otra causa, al presentar sus declaraciones hubiesen cubierto impuestos en cantidad menor o mayor que la debida, podrán formular declaraciones complementarias conforme a las siguientes reglas:

I.- Si el pago se hubiese hecho en cantidad menor que la debida, podrán cubrir las diferencias y enterar el importe de la mitad de los recargos sin que éstos puedan exceder del 24% en relación con el impuesto dejado de cubrir. Si la presentación de la declaración complementaria es espontánea y para corregir errores de buena fe en que los causantes hubieran incurrido, no se aplicarán sanciones.

II.- Si el pago hubiese sido en cantidad mayor que la debida, podrán formular la declaración rectificatoria dentro de un plazo de dos años contados a partir de la presentación de la declaración objeto de la corrección, a fin de determinar, en su caso, el saldo que resultase a su favor.

El artículo décimo contiene el derecho del contribuyente a que le sean devueltas o compensadas con futuros créditos, las cantidades que según sus declaraciones definitivas tuviera a su favor, estableciendo también que la devolución se hará a solicitud del interesado y que las autoridades podrán hacerla de oficio, señalando para el caso de la compensación las formas como deberá procederse.

Por último se refiere a que si la devolución o compensación no se efectuase dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que se hubiera presentado la declaración definitiva, el contribuyente tendrá derecho a percibir intereses del 9% anual, computados a partir del vencimiento de esos tres meses hasta el mes anterior al que se efectúe la devolución o compensación.

En términos generales podríamos decir que lo ordenado por el artículo que nos ocupa, se encontraba contenido en el artículo 13 de la Ley abrogada y 12 de su re-

glamento.

Consideramos que sería conveniente la indicación de si la percepción de estos intereses por los contribuyentes debe gravarse para efectos del pago del Impuesto Sobre la Renta.

El artículo 11 se integró, en términos generales con lo que establecían los artículos 218, 222 y 225 del ordenamiento derogado, enunciando en su contenido lo siguiente:

Las personas que deban retener Impuestos o recaudar documentos en los que conste el pago de los mismos, son solidariamente responsables con los causantes por el monto de los impuestos que puedan omitirse. Asimismo indica que las instituciones de crédito autorizadas para realizar operaciones fiduciarias son solidariamente responsables con los causantes con quienes operen, por la presentación de los avisos, declaraciones y manifestaciones del Impuesto Sobre la Renta. Siéndolo también hasta donde alcancen los bienes fideicomitidos, por el pago de los impuestos procedentes sobre ingresos derivados de la actividad objeto del fideicomiso.

Por último se indica que los que adquieran negociaciones comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o pesqueras, créditos o concesiones que sean fuentes de ingresos gravados por esta Ley, tienen responsabilidad objetiva por el pago de las prestaciones fiscales que hayan quedado insolutas. La responsabilidad solo se podrá hacer efectiva sobre los bienes que integren las negociaciones o sobre los créditos o concesiones adquiridos. Como es fácil observar, las disposiciones contenidas en el artículo vigente, no reflejaron ninguna variación de importancia, en relación a las incluidas en los artículos que mencionamos de la Ley derogada.

El texto del artículo 12 es similar en sus párrafos 1º, 2º y 3º, a los artículos 226, 227 y 223 de la anterior Ley. El mencionado artículo indica en su primer párrafo que las autoridades y las personas que tengan re-

laciones de negocios con alguno o algunos de los causantes de este impuesto deberán auxiliar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, proporcionándole la información necesaria para la aplicación de la Ley que nos ocupa. ( Artículo 226 de la antigua Ley ).

En su segundo párrafo señala el mismo artículo, la obligación que tienen los notarios públicos y corredores titulados de cerciorarse si los otorgantes de escrituras públicas o pólizas que ante ellos se formalicen, están al corriente del pago del Impuesto Sobre la Renta. -- ( Artículo 223 de la Ley derogada ).

En el último párrafo de este artículo, se establece que quienes arrienden locales a causantes del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas o para el ejercicio de una profesión, arte, u oficio, tendrán la obligación de enviar a las oficinas receptoras correspondientes una copia del contrato relativo dentro de los diez días siguientes a la fecha de su otorgamiento. ( Artículo 227 de la Ley vigente al 31 de diciembre de 1964 ).

El artículo 13 de la actual Ley dispone que las declaraciones no serán objeto de calificación. Indica -- que las autoridades fiscales tienen facultad para revisar las declaraciones, a fin de verificar los datos que consignan. Para estos fines las autoridades tendrán en cuenta las manifestaciones escritas de los causantes, las -- pruebas aportadas por éstos y el resultado de las investigaciones y Auditorías practicadas.

Las diferencias encontradas como consecuencia -- de las revisiones que se efectúen deberán ser pagadas con recargos computados a partir de la fecha en que debió hacerse el pago del Impuesto correspondiente.

La Secretaría de Hacienda podrá de acuerdo con este artículo, formular liquidaciones para rectificar las declaraciones de los causantes dentro de los cinco años -- siguientes a la fecha en que se presentó la declaración; -- estando obligados los contribuyentes a guardar durante -- ese mismo tiempo los libros y los documentos relacionados

con sus declaraciones.

Los artículos 203, 204 y 205 contenían en la Ley derogada las disposiciones a que acabamos de referirnos sin ninguna variación de importancia que amerite ser comentada.

El artículo 14 de la presente Ley, determina -- las diversas facultades que tiene la Secretaría de Hacienda para la revisión de las declaraciones; cuyos antecedentes se encuentran expresados en iguales términos en los artículos 206 y 205 de la Ley anterior.

El último artículo de los que se refieren a las disposiciones preliminares de la Ley vigente, establece -- la obligación del personal oficial que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación del Impuesto, de guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los causantes o por terceros con ellos relacionados, a excepción del caso en que deban ser aportados a funcionarios encargados de la administración y defensa de los intereses del fisco.

Se observa que el artículo 233 de la Ley derogada que es similar en contenido al que se comenta en el párrafo anterior, establecía la destitución o cese del funcionario o empleado que incurriera en la falta del cumplimiento de este precepto. Asimismo en el artículo vigente se incluyó la facultad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para proporcionar a las Cámaras de Comercio, Industria y Transformación y otras agrupaciones de causantes legalmente constituidas, el nombre y el monto de las cantidades pagadas por cada uno de sus miembros, por los conceptos señalados en esta Ley; disposición que ha sido duramente criticada por la iniciativa privada y que a -- nuestro juicio constituye una aportación del Gobierno para las buenas relaciones Fisco-Causante.

Por considerarlo de interés mencionaremos algunas de las modificaciones que tuvo la Ley del Impuesto Sobre la Renta, al implantarse el Impuesto al Ingreso de -- las Personas Físicas; que en forma general se puede decir

sustituyó a las cédulas IV a IX del anterior sistema impositivo.

El impuesto Sobre la Renta a las Personas Físicas agrupó principalmente a las cédulas IV a IX contenidas en la Ley del 31 de Diciembre de 1953, que se mantuvo en vigor hasta el 31 de Diciembre de 1964.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente desde el 1º de Enero de 1965, distingue dos grupos de personas físicas: Aquéllas que están gravadas únicamente sobre sus diferentes tipos de ingreso en forma aislada y aquéllas que están sujetas al impuesto con base al total de sus ingresos. En el primer grupo de la clasificación del causante atiende a la fuente de la cual provenga el ingreso y ellos son: Productos del trabajo y productos o rendimientos del capital; en el segundo grupo, el impuesto se causa sin distinguir las fuentes de donde provengan el ingreso gravado.

La antigua clasificación cedular de la Ley del Impuesto Sobre la Renta quedó incluida dentro de la actual Ley, de la siguiente forma:

- 1.- Ingresos provenientes del producto del trabajo (Cédulas IV y V de la anterior Ley).
- 2.- Ingresos provenientes del producto o rendimiento del Capital (Cédulas VI a IX de la anterior Ley).

Es interesante hacer notar que la modificación a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no trajo consigo, en la mayoría de los casos, ninguna variación de importancia, en el impuesto a pagar por las personas físicas.

Para efectos del Impuesto Sobre Productos del Trabajo Personal, el 1% que se pagaba sobre percepciones por concepto de remuneración al trabajo personal, quedó incorporada a la propia tarifa del vigente impuesto.

Los dividendos que la anterior Ley gravaba en cédula VII con el 15%, y un 5% adicional cuando la acción que generaba el dividendo era al portador y se encontraba en custodia o administración de alguna Institución de crédito al momento de efectuar su cobro, cambia radicalmente

en la Ley de 1965; ya que ésta grava el dividendo hasta el momento en que efectivamente es percibido por una persona física o por una compañía extranjera.

La nueva Ley admite para los causantes del Impuesto al Ingreso Global de las Personas Físicas exclusiones por gastos de familia y por algunos otros conceptos, sin embargo, las exclusiones que se han autorizado para los causantes de este impuesto, tienen carácter ilusorio, puesto que su monto está muy por abajo del que realmente debió considerarse para determinar el ingreso gravable de estas personas.

Cabe mencionar que además de las modificaciones que se han señalado, existen otras de igual o menor importancia, que no se mencionan en atención a que el objeto principal del trabajo, se refiere al Impuesto al Ingreso Global de las Empresas.

## 2.- ASPECTOS GENERALES DEL IMPUESTO AL INGRESO GLOBAL DE LAS EMPRESAS.

El Impuesto al Ingreso Global de las Empresas -- constituye en el presente ordenamiento, lo que en el derogado estaba dividido según la clasificación cedular, de la siguiente forma:

Cédula I Comercio.

Cédula II Industria.

Cédula III Agricultura, Ganadería y Pesca.

### 2.1.- Del Objeto.

El artículo 16 de la Ley vigente establece que son objeto de este Impuesto los ingresos en efectivo, en especie o en crédito que provengan de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca. Señalando también lo que debe entenderse por cada una de las actividades que grava.

Como se puede observar el contenido de este artículo no es más que el resumen de lo que anteriormente se señalaba como ingresos gravados por las cédulas I, II y III.

### 2.2.- Del Sujeto.

Son sujetos del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas según el artículo 17 de la Ley actual, cuando realicen operaciones comerciales, industriales, agrícolas y ganaderas o de pesca las:

- 1.- Personas Morales.
- 2.- Personas Físicas.
- 3.- Unidades económicas sin personalidad jurídica.

### 2.3.- Quiénes son Causantes Mayores.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta denomina -- causantes mayores a quienes tengan percepciones acumulables en un ejercicio regular por cantidad que exceda de -- \$ 150,000.00 ó percepciones menores por un ejercicio irregular si al dividir el monto de las mismas entre el número de días del ejercicio y multiplicado por 365 días, el resultado fuese superior a la cantidad citada.

#### 2.3.1.- De la Base del Impuesto para estos Causantes.

La base del impuesto para estos causantes será el Ingreso Global de la Empresa, que es la diferencia entre los ingresos acumulables durante un ejercicio y las deducciones autorizadas por la Ley ( Artículo 18, primer párrafo ).

En su segundo párrafo el artículo 18 dispone -- que el ejercicio regular abarcará siempre doce meses y el irregular un período menor.

El antecedente de este artículo se encontraba -- en los artículos 26 y 27 de la Ley anterior, solamente -- que el último de los mencionados indicaba que ninguna declaración podría comprender períodos mayores de doce meses.

#### 2.4.- Ingresos Acumulables.

El artículo 19 de la Ley vigente determina cuáles son los ingresos que deberán acumularse, cuáles los que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá estimar, quiénes deberán acumularlos y cuáles no deberán -- acumularse.

##### 2.4.1.- Qué Ingresos deben Acumularse.

A este respecto la Ley ordena que deberán acumularse para efectos de este impuesto los siguientes ingresos:

a).- Los provenientes de las operaciones normales de los causantes.

b).- Los derivados del arrendamiento de inmuebles en relación con la actividad comercial de los causantes.

c).- Las ganancias derivadas de la enajenación de activos fijos de las empresas, constituidos por bienes inmuebles, maquinaria o equipo.

Estas ganancias siguen siendo gravadas como en la Ley anterior tomando en consideración el tiempo que el bien haya pertenecido al causante.

La ganancia obtenida por los causantes que desarrollen actividades industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca no pagará el impuesto correspondiente, cuando el tiempo transcurrido entre la adquisición y la enajenación del activo sea de más de diez años.

Prevía autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la ganancia obtenida en la enajenación de activos fijos, no se acumulará para el pago de este impuesto, si dentro del año siguiente al de la venta se invierte el importe obtenido por la misma, en adquisiciones de activos fijos, destinados a fines industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca.

Esta medida recientemente incorporada a la Ley del Impuesto Sobre la Renta es, sin duda, una de las variaciones que nos muestra el avance que en materia fiscal se va adquiriendo, ya que da un incentivo a la industria nacional.

d).- La diferencia entre el inventario inicial y final de un ejercicio cuando este último fuera mayor y se trate de causantes dedicados a la ganadería.

e).- Cuando el causante realice ventas en abonos defiriéndose el pago de la mitad del precio, cuando menos, podrá optar entre considerar el total del precio

pactado como ingreso del ejercicio, o bien, acumular únicamente los abonos que efectivamente le hubiesen sido pagados, con deducción del costo que les corresponda, según el ejercicio en que se hubiere celebrado la venta. Este costo será la cantidad que resulte de aplicar a los abonos por operaciones realizadas durante determinado ejercicio, el por ciento de costo que corresponda a los abonos efectivamente percibidos por el causante.

Si la venta en abonos fuera de alguno de los bienes indicados en la fracción VI inciso e), del artículo 19 se procederá de acuerdo con lo que dispone el mencionado artículo, pero la ganancia se tendrá por realizada, y quedará a elección del causante considerarla en el ejercicio en que se celebre la operación o en los que se reciba el pago de los abonos y proporcionalmente al monto de los mismos.

Cuando el causante recupere por incumplimiento de contrato un bien vendido en abonos, lo incluirá nuevamente en el inventario al precio original de costo, deducido únicamente el demérito real que haya sufrido o aumentado el valor de las mejoras en su caso. El vendedor acumulará como ingreso las cantidades recibidas del comprador deducidas las que le hubiere devuelto conforme al contrato respectivo, así como las que ya hubiere acumulado con anterioridad.

En la anterior Ley, independientemente de que no se permitía a los causantes que realizan este tipo de operaciones la opción que mencionamos, debían declarar exclusivamente la utilidad obtenida en el ejercicio para lo cual estaban obligados a llevar un registro especial.

La disposición contenida en el precepto vigente sin duda alguna simplifica la formulación de las declaraciones que deberán presentar los causantes que realicen ventas en abonos.

2.4.2.- Ingresos Acumulables que pueden Determinarse Estimativamente.

a).- Los ingresos brutos determinados o estima-

dos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en -- los casos en que proceda conforme a la Ley.

b).- La diferencia entre los precios declarados por el causante y los que fija la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los primeros no correspondan a los reales del mercado.

c).- La diferencia entre el precio estimado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el obtenido por el causante, en venta de bienes y prestaciones de servicio al costo o a menos del costo, cuando no se hubieran satisfecho los requisitos que el reglamento señala.

#### 2.4.3.- Quiénes deben Acumular los Ingresos.

a).- Las sociedades.

b).- Las personas físicas.

c).- Unidades económicas.

d).- Las sucursales o agencias de empresas extranjeras establecidas en el País.

#### 2.4.4.- Ingresos no Acumulables.

a).- Los dividendos pagados por toda clase de sociedades que operen en el País y por las mexicanas que operen en el extranjero, cuando el beneficiario no sea -- persona física ni sucursal o agencia de alguna empresa extranjera. El establecimiento en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de que las utilidades obtenidas por las empresas, no serán gravadas hasta el momento en que efectivamente sea percibido el dividendo, permite a las sociedades la libre reinversión de sus utilidades; esta disposición nos muestra el marcado interés que tiene el Gobierno Federal de hacer que la Legislación Impositiva esté al nivel del desarrollo económico e industrial de México.

b).- Los productos de inversiones de las reservas para jubilación creadas por las Empresas siempre que dichos productos se destinen a incrementar el fondo.

Esta disposición no se encontraba contenida en la Ley anterior debido probablemente, a que tampoco existía la posibilidad de crear la reserva mencionada desde -- el punto de vista fiscal. Ahora bien, la condición para --

que no sean acumulables los productos a que hemos hecho -- referencia nos parece definitivamente acertada, pues estas ganancias no son obtenidas como resultado del desarrollo de actividades objeto de la Empresa u otras; sino por el rendimiento de la inversión específica de fondos creados con un propósito perfectamente definido.

### 3.- ALGUNAS CONSIDERACIONES ACERCA DE LOS CAUSANTES MENORES.

#### 3.1.- Su Situación General.

El segundo párrafo del artículo 17 de la Ley -- que se comenta, denomina como causantes menores a quienes obtienen percepciones acumulables en un ejercicio regular hasta por \$ 150,000.00.

La reducción del monto de ingresos para determinar si se trata de un causante mayor o menor, obedeció, -- según han afirmado los distintos funcionarios del Gobierno que han tenido a su cargo el desarrollo de las distintas conferencias sobre este tema, a que de acuerdo con -- las estadísticas realizadas sobre las declaraciones presentadas por los causantes menores según la Ley derogada ( ingresos hasta de \$ 300,000.00 ) por el ejercicio de -- 1960, reflejaron que el 99% de estos causantes presentaron declaraciones que mostraban ingresos hasta \$ 150,000.00 y que el 1% restante correspondió a causantes que manifestaron ingresos entre los \$ 150,000.00 y \$ 299,999.99.

En atención a los argumentos señalados, consideramos correcto el criterio utilizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para establecer a quiénes debe denominarse causantes menores y a quiénes causantes mayores. Es ilógico pretender conservar un monto de ingresos para clasificar a determinado grupo de causantes, cuando únicamente un 1% de ellos manifiesta obtener ingresos hasta por esa cantidad.

En algunas ocasiones se ha dicho que las estadísticas en las que se basó la Secretaría de Hacienda para fijar el límite de ingresos para los causantes menores, resultaron falsas, debido a que en general estos contribu

ventes omiten ingresos; lo que ocasiona que los - - - - -  
\$ 150,000.00 establecidos no estén de acuerdo con los in-  
gresos que realmente obtienen. Suponiendo que la omisión  
de ingresos exista, no determina que las estadísticas uti-  
lizadas para normar el criterio del Fisco, estén altera-  
das o sean falsas, pues justamente la Secretaría de Ha-  
cienda y Crédito Público consideró para este efecto, el -  
monto de ingresos declarados y no el probable ingreso - -  
real obtenido.

Es interesante hacer notar que la nueva clasifi-  
cación de estos causantes, trae algunas desventajas para  
aquellos que pasaron a ser considerados por la Ley como -  
mayores, como es el aumento en el costo del cumplimiento  
de sus nuevas obligaciones fiscales y contables.

Por otro lado la actual Ley ofrece a los causan-  
tes menores un tratamiento más noble y sencillo, como es  
el caso en que ya no tendrán que presentar dos pagos pro-  
visionales, sino solamente uno, durante el mes de Julio;-

También les fué ampliado el término para la pre-  
sentación de sus declaraciones hasta el mes de Febrero de  
cada año, pues de acuerdo con la Ley anterior, las decla-  
raciones debían ser presentadas durante el mes de Enero,-  
por lo que con la nueva disposición tendrán un mayor tien-  
po para formularlas.

El cálculo de los pagos provisionales tiende a  
la simplificación, si consideramos que con la legislación  
actual únicamente tendrán que enterar un anticipo del 50%  
del impuesto cubierto por el ejercicio anterior, el cual  
deberá ser efectuado durante el mes de Julio. Los causan-  
tes menores dedicados a la ganadería pagarán en estampil-  
llas como anticipo, el 1% sobre sus ingresos que deberán  
adherir a las facturas que expidan.

En el artículo 47 se establece la obligación de  
estos causantes de llevar registros contables simplifica-  
dos, situación que en la anterior Ley no se estipulaba, -  
sino que únicamente los obligaba a llevar un libro de In-  
gresos y Egresos.

Consideramos que la anterior disposición es grava para esta clase de contribuyentes pero hasta cierto punto necesaria, pues al cumplirla estarán en posibilidad de conocer la forma en que están operando su negocio, si es productivo o nó, es decir si está percibiendo utilidad o está sufriendo pérdida, etc.

### 3.2.- El Causante Menor y la Evasión Fiscal.

Se incluyen dentro de las nuevas disposiciones, algunas encaminadas a evitar la defraudación fiscal por los causantes menores, entre las que podemos mencionar la contenida en el artículo 44 de la Ley vigente que a la letra dice:

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá estimar los ingresos brutos de los causantes menores en los siguientes casos.

I.- Cuando no presenten la declaración, o no lleven los registros de operaciones a que están obligados, o no conserven la documentación a que se refiere esta Ley o su reglamento.

II.- Cuando los ingresos brutos declarados no sean suficientes para cubrir el costo de los gastos normales del negocio.

III.- Cuando la intervención temporal de caja que se mande practicar durante períodos normales, o las informaciones que se obtengan de clientes o proveedores, pongan de manifiesto la percepción de un promedio de ingresos brutos superiores al declarado.

Para practicar las estimaciones a que se refiere este precepto se reunirán informes y se practicarán estudios sobre el precio de mercancías, artículos y servicios y sobre el costo de los mismos, importe de rentas del local que ocupe el causante, número de personas que trabajen en el negocio, sueldos pagados, otros gastos normales y demás datos que puedan utilizarse.

Es razonable que el Gobierno busque medidas precautorias para evitar al máximo la evasión fiscal, aunque también es cierto que se eludirá en menor monto los im-

puestos cuanto más justa sea la imposición, y la justicia en la tributación debe estar en razón directa de la capacidad gravable.

Al respecto consideramos que las dos principales causas de evasión fiscal entre los causantes menores son las que a continuación se enuncian:

1º Desconocimiento de las obligaciones fiscales.

2º Falta de una adecuada difusión de las disposiciones relativas.

La evasión fiscal debida a las causas mencionadas no debe considerarse como fraudulenta, por razones de que el desconocimiento de las leyes impositivas no constituyen dolo.

Pensamos que el problema mencionado podría aliviarse mediante la práctica de las sugerencias que en seguida señalamos.

Dado que la carrera de Contador Público se encuentra enmarcada dentro de los aspectos social y técnico administrativo, en lo que a preparación y ejercicio de ella se refiere, ya que la diversidad de conocimientos que se adquieren a través de su estudio permiten actuar tanto en el sector público como en el privado, entre los que persisten relaciones obligatorias que por ley deben cumplirse, existiendo en el sector privado los causantes señalados por la Ley del Impuesto Sobre la Renta como menores, que carecen del conocimiento requerido para la observancia de sus compromisos fiscales, circunstancia que origina el deber moral por parte de sus organismos representativos, así como de las instituciones gubernamentales, de orientarlos y asesorarlos en debida forma para convencerlos de la necesidad de que cumplan con las obligaciones que la ley les impone.

Por otro lado, los causantes a que nos estamos refiriendo constituyen un elevado porcentaje en relación al total de los registrados y son los que carecen de me--

dios para pagar profesionales especializados, que puedan orientarlos debidamente en el cumplimiento de sus tribu--taciones. Asimismo, su falta de preparación tiene como --consecuencia un notorio desinterés para enterarse de las disposiciones que los afectan convirtiéndolos en víctimas de "Pseudo Profesionales", que en sus actuaciones presen--tan a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público como --enemigo de estos causantes, pugnando porque se sientan --constantemente amenazados por falsos pagos de multas, re--cargos y gratificaciones con el único fin de conservarlos como clientes y obtener un ingreso adicional del todo ile--gítimo.

Una vez señaladas las características de la pro--fesión de Contador Público, así como las circunstancias --en que se encuentra el causante menor, sugerimos que se --proporcione a este grupo de contribuyentes la instrucción necesaria para un fiel y adecuado acatamiento de las le--yes tributarias que los rigen, para lo cual podría insti--tuirse, que los pasantes de la carrera de Contador Públi--co impartieran a manera de Servicio Social que les fuera --reconocido por las instituciones educativas correspondien--tes, la instrucción, el asesoramiento y la orientación --fiscal necesaria, para que estos causantes adquirieran --conciencia del beneficio que les trae la adecuada obser--vancia de sus obligaciones contributivas.

Es necesario para la realización de lo anterior --mente expuesto que colaboren; La Secretaría de Hacienda y --Crédito Público, dando las facilidades necesarias a las --personas encargadas de llevarlo a cabo; las Cámaras del --Pequeño Comercio y de la Industria, aceptando la responsa--bilidad de organizar a sus miembros que queden comprendi--dos dentro de los que la Ley del Impuesto Sobre la Renta --señala como causantes menores, despertándoles el interés --de intervenir como elementos beneficiados en el desarro--llo de este plan. Finalmente las instituciones educativas de las cuales egresen Contadores Públicos, otorgando a --los pasantes de la carrera de Contador Público el incenti

vo de que su labor en este trabajo, les sea reconocida como una forma de cumplir el Servicio Social obligatorio.

Con todo lo anteriormente expuesto no dudamos - que se obtendrá:

1º.- La correcta difusión de las disposiciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, contenidas en las leyes respectivas, por elementos profesionalmente capacitados, para garantizar el adecuado conocimiento de esas disposiciones por los causantes menores, lo que seguramente redundará en una reducción de la evasión fiscal.

2º.- Despertar el interés del causante menor de cumplir con sus obligaciones impositivas por medio del asesoramiento, orientación e instrucción fiscal necesarias, para que se percate de la gran importancia que representa la justa y regular liquidación de sus impuestos en el progreso de México así como del provecho que ello le reporta.

3º.- Evitar que este sector siga siendo engañado por pseudo profesionales que únicamente lo explota, abusando sobre todo de su falta de preparación sobre la materia fiscal.

## CAPITULO VI.

### LAS DEDUCCIONES.

- 1.- CUADRO GENERAL DE DEDUCCIONES.
- 2.- CONSIDERACIONES EN RELACION A LAS DEDUCCIONES.
  - 2.1.- Cuadro Comparativo entre las Deducciones autorizadas por la Ley Vigente y las Autorizadas por la Ley Derogada.
  - 2.2.- Depreciación.
  - 2.3.- Amortización.
  - 2.4.- Amortización de Pérdidas Ocurridas en Ejercicios Anteriores.
  - 2.5.- Pérdidas en Ventas de Inmuebles Maquinaria o Equipo.
  - 2.6.- Pérdidas por Casos Fortuitos o de Fuerza Mayor.
  - 2.7.- Pérdidas por Créditos Incobrables.
  - 2.8.- Reserva para Pensiones o Jubilaciones del Personal.
  - 2.9.- Gastos Normales y Propios del Negocio.
- 3.- CONCEPTOS QUE NO PODRAN DEDUCIRSE.
  - 3.1.- Cuadro Comparativo entre los Conceptos no Deducibles en la Ley Actual y los contenidos en la Ley Derogada.
  - 3.2.- Algunos Comentarios respecto a los Conceptos no Deducibles.

## 1.- CUADRO GENERAL DE DEDUCCIONES.

A efecto de poder mostrar una visión general conjunta de las deducciones autorizadas por la actual Ley, así como de las condiciones necesarias para efectuarlas, presentamos a continuación el siguiente cuadro sinóptico.

CUADRO SINÓPTICO DE LAS DEDUCCIONES Y SUS CONDICIONES

(Exceptuando instituciones de crédito y organizaciones auxiliares de seguros y fianzas, sucursales y agencias de empresas extranjeras autorizadas para operar en el país en dichas actividades, empresas que exploten yacimientos de mineral; así como personas que accidentalmente ejecutan actos de comercio, sujetos señalados en el Artículo 30. fracción II de esta ley que obtengan los ingresos mencionados en dicho precepto, por los conceptos señalados en el Artículo 31, personas que perciban comisiones eventuales y empresas que actúen en una localidad por menos de un mes).

Determinación de las deducciones:

Del monto de los ingresos acumulables podrán hacerse las siguientes deducciones:

CONCEPTO (Art. 20):

C O N D I C I O N E S

GENERICAS (Art. 26, fracciones siguientes):

- I.- Que sean las ordinarias y estrictamente indispensables para los fines del negocio, consecuencia normal del mismo, y estén en proporción con las operaciones del causante.
- II.- Que estén correctamente contabilizadas.
- III.- Que se cumplan las obligaciones de retención y entero o se recaben documentos en que conste el pago de los impuestos.
- IV.- Que se proporcione el número del Registro Federal de Causantes cuando los pagos se hagan a personas obligadas a inscribirse, o en su defecto, que se comunique a la Secretaría de Hacienda lo conducente para efectuar el registro omitido.
- XII.- Que a más tardar el día en que deba presentarse la declaración, se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece esta ley.

PARTICULARES

- I.- Las devoluciones, descuentos, rebajas y bonificaciones efectuadas durante el ejercicio.
- II.- El costo de las mercancías vendidas.
- III.- a) La depreciación de Activos Fijos Tangibles

Art.- 20.- Debe determinarse de acuerdo con el reglamento.

Art.- 26.- Frac. V.- Que las compras de materias primas, materiales, mercancías o los pagos de servicios se comprueben por medio de facturas, recibos o documentos que tengan las características señaladas en el Reglamento. - La Secretaría de Hacienda podrá autorizar otras formas de comprobación, mediante disposiciones generales o por ramas de actividad.

Art.- 21.- Fracs. III y IV.- Salvo el caso de que la Sría. de Hacienda autorice porcentajes mayores conforme a lo que establecen estas dos fracciones,-

el porcentaje de depreciación se establecerá conforme a la Frac. I.- No excederá de lo siguiente sobre el monto original de la inversión respectiva: 5% en edificios y construcciones; 10% en maquinaria, equipo y bienes muebles no comprendidos en el inciso siguiente; 20% en equipo de transporte, material rodante, embarcaciones y aeronaves, maquinaria para la industria de la construcción y barridos empleados por las industrias vinícolas o destiladoras.

Frac. II.- Los porcentajes elegidos por el causante, para depreciar y amortizar, serán fijos, constantes y obligatorios, pero podrán modificarse con autorización de la D.ª de Hacienda. Estas deducciones pueden hacerse sólo para fines fiscales aún cuando no se efectúen contablemente, o se utilicen -- otras tasas en lo contable, salvo que se opere con porcentajes superiores, en los términos de las fracciones III y IV.

Frac. VIII.- Al empezar a depreciar y a amortizar, el causante elegirá entre hacerlo a partir del ejercicio en que se inicie la utilización de los bienes o desde el ejercicio siguiente. El causante podrá no iniciar la depreciación o amortización para efectos fiscales y podrá hacerlo con posterioridad, pero perderá el derecho a deducir las cantidades correspondientes a los ejercicios transcurridos, calculadas aplicando los porcentajes indicados en la fracción I.

Frac. IX.- Las operaciones con activos fijos y los gastos y cargos diferidos, en moneda extranjera, se registrarán en moneda nacional al tipo de cambio -- oficial vigente en la fecha en que se efectúe la operación, aunque el de la época de pago sea diferente.

Frac. I.- Las reparaciones, así como las adaptaciones e instalaciones pueden depreciarse si implican adiciones o mejoras al Activo Fijo.

b) La amortización de Activos Fijos Intangibles y de Gastos y Cargos Diferidos.

Art.- El frac. III.- Salvo el caso de que la D.ª de Hacienda autorice la aplicación de un porcentaje mayor conforme a lo que se establece en esta fracción, el porcentaje de amortización se establecerá de acuerdo con la fracción I.- No excederá del 5%.

Frac. V.- Los descuentos, primas, comisiones y demás gastos relacionados con emisión de obligaciones se amortizarán anualmente en proporción a las obligaciones pagadas durante cada ejercicio.

Frac. VI.- Las construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en Activos Fijos tangibles, propiedad de terceros que, de conformidad con los contratos de arrendamiento o de concesión respectivos, queden a beneficio del --

el porcentaje de depreciación se establecerá conforme a la Frac. I.- No excederá de lo siguiente sobre el monto original de la inversión respectiva: 5% en edificios y construcciones; 10% en maquinaria, equipo y bienes muebles no comprendidos en el inciso siguiente; 20% en equipo de transporte, material rodante, embarcaciones y aeronaves, maquinaria para la industria de la construcción y barricas empleadas por las industrias vitícolas o destiladoras.

Frac. II.- Los porcentajes elegidos por el causante, para depreciar y amortizar, serán fijos, constantes y obligatorios, pero podrán modificarse con autorización de la Cria. de Hacienda. Estas reducciones pueden hacerse sólo para fines fiscales aún cuando no se efectúen contablemente, o se utilicen -- otras tasas en lo contable, salvo que se opere con porcentajes superiores, en los términos de las fracciones III y IV.

Frac. VIII.- Al empezar a depreciar y a amortizar, el causante elegirá entre hacerlo a partir del ejercicio en que se inicie la utilización de los bienes o desde el ejercicio siguiente. El causante podrá no iniciar la depreciación o amortización para efectos fiscales y podrá hacerlo con posterioridad, pero perderá el derecho a deducir las cantidades correspondientes a los ejercicios transcurridos, calculadas aplicando los porcentajes indicados en la fracción I.

Frac. IX.- Las operaciones con activos fijos y los gastos y cargos diferidos, en moneda extranjera, se registrarán en moneda nacional al tipo de cambio -- oficial vigente en la fecha en que se efectúe la operación, aunque el de la época de pago sea diferente.

Frac. X.- Las reparaciones, así como las adaptaciones e instalaciones pueden depreciarse si implican adiciones o mejoras al Activo Fijo.

b) La amortización de Activos Fijos Intangibles y de Gastos y Cargos Diferidos.

Art.- El Frac. III.- Salvo el caso de que la Cria. de Hacienda autorice la aplicación de un porcentaje mayor conforme a lo que se establece en esta fracción, -- el porcentaje de amortización se establecerá de acuerdo con la fracción I.- -- No excederá del 5%

Frac. V.- Los descuentos, primas, comisiones y demás gastos relacionados con emisión de obligaciones se amortizarán anualmente en proporción a las obligaciones pagadas durante cada ejercicio.

Frac. VI.- Las construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en Activos Fijos tangibles, propiedad de terceros que, de conformidad con los contratos de arrendamiento o de concesión respectivos, quedan a beneficio del --

propietario, se amortizarán durante el período de vigencia de tal contrato. Si el período es indefinido la amortización se hará en cinco anualidades, salvo modificación autorizada por la Secretaría de Hacienda.

Frac. VII.- Las indemnizaciones pagadas a los trabajadores en caso de separación, sólo son amortizables cuando la separación sea consecuencia de reajuste necesario para la reorganización de la empresa, y la amortización se hará por partes iguales en un plazo de cinco años a partir del ejercicio en que se efectúa el pago.

Frac. XI.- La amortización del costo de cada película cinematográfica -- producida en el país, la efectuarán los productores, aplicando el importe total de los ingresos obtenidos por su exhibición. Si no hubiere quedado amortizado el costo a los tres años de la fecha en que se inició la exhibición, el remanente se amortizará, por partes iguales, en los dos años siguientes.

Frac. XII.- No son amortizables las erogaciones por conceptos que no -- sean deducibles conforme a esta ley.

Son aplicables, como condiciones para amortizar, las reglas antes establecidas en las fracciones II, VIII y IX.

IV.- La amortización de pérdidas de operación ocurridas en ejercicios anteriores.

Art. 22.- Frac. I.- Las pérdidas amortizables deberán ser tanto contables como fiscales. Si su monto fuere diferente sólo será amortizable la cantidad menor.

Frac. II.- La amortización de pérdidas deberá efectuarse tanto para efectos contables como fiscales.

Frac. III.- La pérdida ocurrida en un ejercicio sólo podrá amortizarse -- con cargo a los resultados de los cinco ejercicios siguientes y hasta -- por el monto total de la utilidad que en cada uno de ellos llegare a obtener.

Frac. IV.- El derecho para amortizar pérdidas de operación es personal -- del causante que las sufre. No podrá ser transmitido por acto entre vivos ni como consecuencia de fusión; pero si el causante es persona física podrá transmitirse el derecho a los herederos o legatarios que continúen la explotación de la empresa en que ocurrieron las pérdidas.

Las pérdidas que fueren consecuencia de fusión o liquidación de sociedades en las que el causante fuere socio o accionista, o las que deriven -- de la venta de inmuebles, maquinaria o equipo que formen parte del Activo Fijo, no son amortizables; pero si en el mismo ejercicio o en los cin

co siguientes el causante tuviere ganancias por cualquiera de dichos conceptos, la ganancia y la pérdida se extinguirán hasta el monto de la menor. Si aún quedare utilidad, ésta se considerará ingreso acumulable en la proporción que esta ley determina. Las pérdidas ocurridas después de diez años de adquiridos los bienes no serán tomados en cuenta para los fines de este párrafo.

Art. 9o.- Transitoria.- Las pérdidas de operación sólo son amortizables a la presente ley, cuando ocurran a partir del 1o. de enero de 1965. Si el ejercicio comprendiere parte de los años 1964, 1965 sólo será amortizable la parte proporcional correspondiente a la parte de este último año.

V.- Las pérdidas de bienes --  
del causante por caso fortuito o de fuerza mayor.

Art. 23.- Serán deducibles las que no se reflejen en el inventario en la parte no recuperada por seguros, fianzas o responsabilidades a cargo de terceros, pero si la pérdida afectare a construcciones, maquinaria o equipo que formen parte del activo fijo, la pérdida no será deducible y se observará lo dispuesto en la parte final del artículo anterior. El importe de las mercancías en existencia, que por deterioro u otras causas hubieren perdido su valor a juicio del causante, podrá deducirse si la Sría. de Hacienda autoriza su destrucción y ésta se realiza en presencia de la persona que la misma indique.

VI.- Las pérdidas por créditos incobrables.

Art. 24.- Estas se considerarán realizadas cuando se consuma el correspondiente plazo de prescripción, o antes, si fuere notoria la imposibilidad práctica de cobro. Si se lograre la recuperación de un crédito cancelado por incobrable, la cantidad percibida se acumulará a los resultados del ejercicio en que se reciba el pago.

Art. 10o.- Transitorio.- A partir de la fecha de vigencia de esta ley, no se constituirán reservas para pérdidas en cobro de créditos. Las pérdidas por créditos incobrables se aplicarán contra las reservas constituidas con anterioridad y cuando éstas fueren insuficientes se observará lo dispuesto en este ordenamiento.

VII.- La creación o incremento de reservas para pensiones o jubilaciones del personal.

Art. 25.- Prac. I.- Deberá: a) calcularse a la técnica actuarial;  
b) repartirse uniformemente en varios ejercicios independientemente de los resultados que se obtengan;  
c) estar de acuerdo con las bases que apruebe la Sría. de Hacienda.

Frac. II.- Deberá invertirse cuando menos en un 30% en bonos emitidos por la Federación y el resto en valores aprobados por la Comisión Nacional de Valores como objeto de inversión de las reservas técnicas de las instituciones de seguros, o en adquisición o construcción de casas para trabajadores del causante, que tengan las características de vivienda de interés social, o en préstamos para los mismos fines, de acuerdo con las reglas de carácter general que dicte la Secretaría de Hacienda.

Frac. III.- Los bienes que formen el fondo deberán entregarse en fideicomiso irrevocable en institución de crédito autorizada para operar en la República.

Frac. IV.- Bajo pena de pagar sobre la cantidad respectiva un impuesto de 42%, el causante no podrá disponer de los bienes y valores a que se refiere la fracción II, sino para el pago de pensiones o jubilaciones de personal.

VIII.- Los gastos normales y propios del negocio.

Art. 26.- Frac. VII.- Si se trata de gastos de previsión social, las prestaciones deben otorgarse en forma general en beneficio de los trabajadores de la empresa.

Frac. VIII.- Los pagos de primas por seguros o fianzas deben hacerse a instituciones mexicanas. Si los pagos tienen por objeto:

- a) Otorgar beneficios a los trabajadores, debe observarse lo dispuesto en la fracción VII de este artículo.
- b) Resarcir a la empresa de la disminución que en su productividad pudiera causar la muerte, accidente o enfermedad de técnicos o dirigentes, la deducción de las primas procederá siempre que el seguro no tienda a desvirtuar el requisito de la fracción VII, en razón de las obligaciones que asuma la empresa con tales técnicos o dirigentes, sus familiares u otros terceros.

En caso de siniestros, el causante acumulará a sus percepciones del ejercicio la suma que obtenga de la institución aseguradora.

Fra. IX.- Que los pagos de rentas de inmuebles correspondan a los que estén destinados a los fines específicos del negocio. La Sría. de Hacienda puede ordenar avalúos de inmuebles por una institución de crédito y en este caso sólo se admitirá como renta deducible la que corresponda a un rendimiento bruto hasta del 12% anual sobre el valor del avalúo.

Frac. X.- Que en caso de intereses por capitales tomados en préstamo, éstos se hayan invertido en los fines del negocio.

Frac. XI.- Que tratándose de donativos, se otorguen para obras o servicios públicos o para fines benéficos o culturales.

Para deducir donativos se requiere autorización, que deberá solicitarse en -

cada caso a la Secretaría de Hacienda.

La Secretaría de Hacienda podrá otorgar autorizaciones anuales para deducir - donativos hechos:

a) con fines asistenciales;

b) para escuelas incorporadas a los planes de enseñanza oficial.

## 2.- CONSIDERACIONES EN RELACION A LAS DEDUCCIONES.

Por considerar que el aspecto de deducciones - presenta en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, diversas variaciones de trascendencia, dedicamos el presente capítulo a comentar lo referente a esta parte de la -- Ley.

Se observa que la Ley del Impuesto Sobre la -- Renta de 1953, era ya inoperante dado el desarrollo económico y el avance industrial de México, por lo que en la -- Ley vigente, hubo necesidad de eliminar del capítulo de -- deducciones, algunas disposiciones que impedían el libre-desenvolvimiento de las empresas.

Cabe hacer notar que estas inovaciones a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, indiscutiblemente tienen su origen y son resultado de la experiencia obtenida con la aplicación de la vigente hasta el 31 de diciembre de -- 1964.

Las deducciones que la actual Ley del Impuesto-Sobre la Renta autoriza para efectos de determinar el ingreso gravable de los causantes del Impuesto al Ingreso - Global de las Empresas, tienen cierta similitud con algunas de las que contenía el anterior ordenamiento, aunque incluye deducciones que modifican en forma trascendental - el Sistema Impositivo Mexicano, mismas que comentaremos - con más amplitud, en tanto que únicamente mencionaremos - aquellas que habían sido consideradas en la anterior Ley- y que en la vigente están contenidas sin variación alguna.

2.1.- Con objeto de presentar esquemáticamente las - deducciones que aceptaba la Ley derogada y las que admite la Ley en vigor, se inserta a continuación el siguiente - cuadro comparativo e inmediatamente después, comentaremos las autorizadas por la Ley vigente.

DEDUCCIONES.

CUADRO COMPARATIVO ENTRE LAS DEDUCCIONES  
AUTORIZADAS POR LA LEY VIGENTE Y LAS AU-  
TORIZADAS POR LA LEY DEROGADA.

ACTUAL LEY

ARTICULO 20

- I.- Devoluciones, descuentos, rebajas y bonifica--  
ciones efectuadas durante el ejercicio.
- II.- El costo de las mercancías o productos vendi--  
dos.
- III.- La depreciación de activos fijos tangibles y -  
la amortización de activos fijos intangibles y  
de gastos y cargos diferidos.
- IV.- Amortización de pérdidas de operación ocurrida  
en ejercicios anteriores.
- V.- Las pérdidas de bienes del causante por casos  
fortuitos y de fuerza mayor.
- VI.- Las pérdidas por créditos incobrables.
  
- VII.- Creación e incremento de reservas para pensio  
nes o jubilaciones del personal.
- VIII.- Los gastos normales y propios del negocio.

LEY VIGENTE AL 31 DE DICIEMBRE DE 1964.

ARTICULO 29

- Primer párrafo: Devoluciones, descuent-  
tos, rebajas y bonificaciones efectua-  
das durante el ejercicio.
- Fracción I.- El costo de las mercancías vendidas.
- Fracción II a IV.- Señalaba los porcentos de depre--  
ciación y amortización deducibles, así  
como el régimen a que debían sujetarse.  
No permitía esta deducción.
- Fracción XI.- Pérdidas de bienes del causante por ca-  
sos fortuitos o de fuerza mayor.
- Fracción XVI.- El uno al millar sobre los ingresos ne-  
tos por pérdidas en cobro de créditos,  
cuando los causantes efectúan ventas a  
crédito.
- Fracción XVII.- El uno por ciento sobre los ingresos --  
brutos que obtengan las empresas que -  
hagan préstamos a los agricultores, --  
por falta de recuperación de estos cré-  
ditos.  
No permitía esta deducción.
- Fracción V.- Conceptos gravados en cédulas IV y V.
- Fracción VI.- Gastos de previsión social.
- Fracción VII.- Donativos y gastos autorizados para fi-  
nes benéficos o culturales.
- Fracción VIII.- Arrendamiento de inmuebles.
- Fracción IX.- Las primas por seguros de daños.

IX.- La diferencia entre los inventarios inicial y final de un ejercicio, cuando el inventario inicial fuere el mayor, tratándose de causantes dedicados a la ganadería.

Fracción X.- Las primas por fianzas y seguros personales.

Fracción XII.- Los fletes y acarreos.

Fracción XIII.- Los gastos de propaganda comercial.

Fracción XIV.- el importe de otros gastos normales y propios del negocio.

Fracción XV.- Impuestos y derechos pagados (excepto el propio impuesto sobre la Renta).

Fracción XVIII.- Los pagos hechos por los conceptos a que se refieren las cédulas VI, VIII y IX.

Fracción XIX.- Gastos hechos en el extranjero.

Fracción XX.- Reparaciones, gastos de mantenimiento y conservación y adaptaciones a las instalaciones.

ARTICULO 90.

Se simplifica el procedimiento en la Ley actual pero es la misma deducción.

## 2.2.- Depreciación.

Respecto a la depreciación podemos decir que la nueva Ley conservó las mismas disposiciones que la anterior, con algunas variaciones.

Únicamente se admite para efectos del cálculo de la depreciación el método conocido como el de línea recta, que tiene su base en la vida probable del bien a depreciar. En la Legislación Fiscal Mexicana la vida probable de los activos depreciables se establece en los siguientes términos:

- a).- Para los edificios y construcciones, veinte años.
- b).- Para maquinaria, muebles y equipo en general, diez años.
- c).- Para vehículos y equipo de transporte en general, cinco años.

Los porcentajes de depreciación permanecen exactamente iguales, así como también se sigue el criterio de que si el causante por alguna razón tuviera interés en variar las tasas autorizadas por la Ley en forma general, podrá hacerlo previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la que en caso de otorgarla lo hará con la condición de que las nuevas tasas autorizadas, no sean inferiores a las que se utilicen contablemente.

Las deducciones por depreciación podrán hacerse para fines fiscales aún cuando no se efectúen contablemente. También podrán ser diferentes los porcentajes utilizados para uno u otro fin.

La depreciación acelerada para las Empresas Industriales, Agrícolas, Ganaderas o de Pesca, opera únicamente para aquellas inversiones efectuadas con posterioridad a la autorización general que otorgue la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En cuanto a modificaciones de la Ley en este aspecto, se observa que se permite a opción del contribuyente, empezar a depreciar sus activos en el ejercicio en

el cual los adquiriera o bien en el ejercicio siguiente. - Esta alternativa podríamos decir que de hecho ya existía, aunque no estuviera incluida dentro de la Ley de la materia.

### 2.3.- Amortización.

Las disposiciones relativas a la amortización de activos fijos intangibles, de gastos y cargos diferidos, tuvieron variaciones de relativa importancia con relación a las contenidas en la Ley vigente hasta el 31 de Diciembre de 1964.

Los porcentos de amortización permanecieron inalterables y podrán variar, previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Las inversiones que se hagan en activos fijos tangibles propiedad de terceros, que según el contrato de arrendamiento o de concesión respectivo queden a beneficio del propietario, serán consideradas como gastos de instalación, que deberán amortizarse en el período de vigencia del contrato y si éste es por tiempo indefinido la amortización del gasto se hará en cinco años, salvo modificación en contrario, autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Las modificaciones que al respecto incluye la Ley vigente consisten en lo siguiente:

a).- Como en la depreciación, la amortización podrá empezar a efectuarse, a partir del ejercicio de la inversión o al siguiente.

b).- No obstante que cuando nos referimos a la depreciación, no hicimos mención acerca de que el causante podía dejar de considerarla para efectos fiscales, es conveniente hacer notar que tanto para la depreciación como para la amortización, el contribuyente tiene la libertad de no efectuarlas para efectos fiscales. En este caso podrá hacerlo con posterioridad, pero perderá el derecho a deducir las cantidades correspondientes a los ejercicios transcurridos, calculadas aplicando los porcentos de Ley.

Es interesante observar que la alternativa que se da al causante de este impuesto en relación a comenzar la depreciación o amortización respectiva en el ejercicio de la inversión o al siguiente, crea también la opción para el caso de la disposición que se comenta en el párrafo anterior y así el contribuyente podrá definir libremente, si a partir del ejercicio en que hizo el gasto o al siguiente, comenzarán a computarle los años en que ya no tiene el derecho a deducir las cantidades correspondientes. En estos casos, es seguro que la cuenta de los años en que ya se perdió el derecho a deducir las cantidades relativas, empezará a partir del año siguiente al de la adquisición del bien, pues al causante le interesa que el ejercicio en que comiencen a contarse, sea el más cercano posible a la fecha en que comenzará a depreciar o amortizar.

c).- La amortización del costo de cada película cinematográfica producida en el País, se hará en función al ingreso total obtenido por su exhibición. Condicionándola a que si durante tres años el costo de la película no se ha logrado absorber, el remanente deberá ser amortizado por partes iguales en los dos años siguientes.

En la Ley anterior, a diferencia de la actual, la amortización se efectuaba con base en el costo de la producción cinematográfica y de acuerdo a la tarifa que mostraba el artículo 77 que se aplicaba en forma regresiva del 10% al 1% del costo; logrando en esta forma absorber el 100% del costo de la película al vigésimo-segundo mes de su estreno.

d).- Las indemnizaciones pagadas a los trabajadores en caso de separación, sólo son amortizables cuando se cumplan los siguientes requisitos.

1º.- Que la separación del trabajador sea consecuencia del reajuste necesario, para la reorganización de la empresa.

2º.- Que la amortización se haga por partes iguales, en un plazo hasta de cinco años, contados a par-

tir del ejercicio en que se efectúe el pago.

En la Ley derogada los pagos de indemnización -- por separación de personal, no eran amortizables; sino --- que se consideraba el total pagado por este concepto, como deducible en el ejercicio en que se efectuó. No se exigía para la deducibilidad de estos pagos el requisito de que fueran ocasionados por un reajuste necesario para la reorganización de la Empresa, pues eran considerados como conceptos gravados en Cédula IV y como tales según el artículo 29 de la anterior Ley, únicamente tenían que cumplir -- con la condición de haber cubierto el impuesto relativo y que los trabajadores que recibieran el pago estuvieran inscritos en el Instituto Mexicano del Seguro Social.

Definitivamente la disposición contenida en la actual Ley nos parece más correcta, en atención a que los gastos de indemnizaciones por separación de personal, no afectarán a los resultados de un solo ejercicio como sucedía, sino que se irán absorbiendo gradualmente durante los cinco años siguientes, lo que permite que su aplicación -- sea más justa.

Otro acierto de esta disposición, consiste en -- que para permitirse la amortización de estos pagos, es indispensable que el retiro del personal que se indemniza, -- sea consecuencia del reajuste necesario para la reorganización de la Empresa, pues con ello se logra afirmar la posición del trabajador en las empresas.

#### 2.4.- Amortización de Pérdidas de Operación Ocurridas en el Ejercicio Anterior.

La Legislación anterior únicamente permitía deducir las pérdidas sufridas en los dos ejercicios anteriores del ingreso gravable en Cédula VII, Ganancias Distribuibles, siempre y cuando afectaran al Capital o al Superávit.

La nueva disposición corrige el erróneo criterio de la anterior Ley, que consideraba que la vida de un negocio terminaba y se iniciaba, con las fechas de cierre y -

apertura de cada ejercicio de operaciones.

Lo anterior quiere decir que las disposiciones derogadas consideraban a las pérdidas y a las ganancias obtenidas como resultado de las operaciones de una misma empresa, sin relación alguna entre sí. Gravaba la utilidad así obtenida, sin considerar que anteriormente se hubiera operado con resultados adversos y que la utilidad en estas circunstancias no es más que una recuperación de pérdidas anteriores.

Las utilidades obtenidas por un causante en ejercicios posteriores a uno en que sufrió pérdidas, no deben apreciarse como tales, hasta que el quebranto sufrido por el contribuyente haya sido superado, puesto que desde el punto de vista del rendimiento del capital invertido, no se obtendrán utilidades reales, hasta el momento en que se logre superar las pérdidas anteriores.

La deducción que comentamos deberá efectuarse de acuerdo a las siguientes reglas contenidas en el artículo 22 de la Ley en vigor.

a).- La amortización de las pérdidas deberá efectuarse tanto para efectos contables como fiscales.

En relación a esta norma establecida por la Ley, nos limitaremos a mencionar que su cumplimiento presenta el inconveniente para los accionistas de una sociedad, consistente en que si deciden absorber directamente la pérdida de referencia o bien cancelarla contra las utilidades de ejercicios anteriores, podrá ocasionar que el derecho de amortizarla para efectos fiscales no pueda ejercerse, ya que de acuerdo a lo enunciado en esta disposición, la amortización de pérdidas efectuadas contablemente, deberá considerarse también fiscalmente realizada.

b).- Las pérdidas amortizables deberán ser tanto contables como fiscales. Si su monto fuere diferente, solo será amortizable la cantidad menor.

c).- La pérdida ocurrida en un ejercicio sólo -- podrá amortizarse con cargos a los resultados de los cinco ejercicios siguientes.

Esta norma da un carácter limitativo a la deducción que comentamos, debido a que el causante únicamente -- podrá amortizar la pérdida correspondiente a la utilidad -- que reflejen los resultados de los cinco ejercicios si- -- guientes, la que en ocasiones podrá no ser suficiente para agotar el total de la pérdida sufrida.

Por otro lado, nulifica la posibilidad de amorti- zar la pérdida ocurrida en el primer ejercicio de operacio- nes de una empresa, si ésta en los próximos cinco ejerci- cios sigue obteniendo resultados adversos.

Consideramos que esta disposición hubiera sido -- más equitativa si permitiera la absorción total de la pér- dida durante el tiempo necesario.

d).- La pérdida podrá amortizarse hasta el mon- to de la utilidad obtenida.

Cabe hacer notar que la norma anterior no señala que utilidad debe tomarse como base, si la utilidad fiscal o la contable. Es lógico que en toda ocasión deberá consi- derarse para efectos de amortizar la pérdida de ejercicios anteriores, la utilidad fiscal, debido a que en otra forma se estaría infringiendo la ley, ya que para llegar a la -- utilidad contable, de ordinario se efectúan deducciones -- que fiscalmente no se permiten, por lo que si se parte de esta utilidad, se estarán considerando como deducibles par- tidas que de acuerdo con la Ley no deben admitirse.

#### 2.5.- Pérdidas en Venta de Inmuebles.

El tratamiento dado por la Ley vigente a las - - pérdidas obtenidas en ventas de inmuebles, que formen par- te del activo fijo, constituye una marcada variante en re- lación a las disposiciones correspondientes a otros casos\_ de pérdida. A la pérdida que se obtenga en las operaciones mencionadas, deberá aplicarse el siguiente procedimiento:

No será amortizable, pero podrá compensarse en el transcurso de los siguientes cinco años, con las utilidades obtenidas en estos mismos conceptos; la ganancia y la pérdida se extinguirán hasta el monto de la menor y si aún quedare utilidad, ésta se considera ingreso acumulable en la proporción que la Ley determina.

Cabe hacer notar que a las pérdidas ocurridas - después de diez años de adquiridos los bienes, no serán aplicables las disposiciones señaladas en el párrafo anterior.

Derivándose la pérdida a la que nos estamos refiriendo, de operaciones no normales de una empresa, es lógico que el legislador le diera un tratamiento especial. Además, limitar su absorción a las ganancias que se obtengan por los mismos conceptos, es razonable y justo, ya que permitiendo su extinción contra las utilidades normales de la empresa, podrá dar lugar a pérdidas ficticias en ventas de activos fijos, con la idea de deducir - las ganancias normales del negocio.

La anterior Ley considera las ganancias derivadas de la venta de activos fijos gravadas en Cédula VI, - no mencionado en su articulado ninguna disposición relativa a las pérdidas obtenidas por este concepto. Al respecto el artículo 96 del Reglamento de la Ley del Impuesto - Sobre la Renta, establecía que éstas podían deducirse de la utilidad normal de la empresa, cuando hubiera enajenación, destrucción o inutilización de activos fijos.

#### 2.6.- Pérdidas por Casos Fortuitos o de Fuerza Mayor.

En lo que se refiere a este concepto podemos decir que no tuvo variaciones de gran trascendencia, pues en general se mencionan en la actual Ley las mismas disposiciones que se indicaban en la anterior, a excepción de -- las pérdidas que se sufran por esta causa y que afecten - construcciones, maquinarias y equipo que formen parte del activo fijo.

El artículo 23 de la Ley actual señala al respecto que: las pérdidas que sufran los bienes del cau-

sante por casos fortuitos o de fuerza mayor, que no se reflejen en el inventario serán deducibles, en la cantidad que exceda a la asegurada, afianzada o a cargo de responsabilidades de terceros, pero las pérdidas que afecten a construcciones, maquinarias o equipo que forme parte del activo fijo de la empresa, será considerada en exacta forma a la que mencionamos cuando hablamos de las pérdidas en venta de activos fijos.

Cabe mencionar que la Ley permite deducir el importe de las mercancías en existencia, que por deterioro u otra causa hubieren perdido su valor a juicio del causante, si la Secretaría de Hacienda y Crédito Público autoriza su destrucción y ésta se realiza en presencia de la persona que la misma indique.

#### 2.7.- Pérdidas por Créditos Incobrables.

A este respecto la Ley tuvo un cambio trascendental, ya que el fisco abandonó la absurda posición de fijar el importe que una empresa puede perder en el cobro de créditos.

La anterior Ley permitía deducir por este concepto el uno al millar sobre los ingresos brutos, o tratándose de causantes que hicieran préstamos a agricultores o ganaderos el 1%. En similitud con el nuevo ordenamiento permitía una deducción de la pérdida real por esta causa, con la condición que existiera resolución judicial sobre la imposibilidad de cobro, de la cantidad que pretendiera deducirse.

Las nuevas disposiciones señalan dos requisitos fundamentales para que esta deducción proceda:

a).- Que se consume el plazo de prescripción que corresponda.

b).- O antes de ese plazo siempre que fuere notoria la imposibilidad práctica de cobro.

Se ha señalado en relación al primer inciso que la forma en que se refiere al plazo de prescripción es muy general, ya que debe tomarse en cuenta la clase de documento que ampara el crédito, pues de éste depende en

forma fundamental el plazo en que vence la prescripción.- Como ejemplo de lo anterior mencionaremos los siguientes-casos:

1.- Si el crédito está documentado con letras - de cambio o pagarés, la prescripción se efectuará tres - años después del vencimiento de dichos títulos.

2.- En caso de que el crédito esté amparado con cheques, el plazo máximo será de seis meses después de la fecha de su expedición.

3.- En el caso de que la operación no esté documentada sino que corresponda a las que se determinan en - cuenta abierta, el plazo será de dos años.

Pensamos que es necesario considerar la clase - de documento que ampara el crédito, para determinar cuando procede la prescripción. Pero no es necesario que es--trictamente lo señale la Ley, sino que el causante podrá-hacer uso del derecho que le concede la misma, al prescribir el documento de que se trate.

Consideramos que la idea del Legislador al de--cir -"cuando se consume el plazo de prescripción que co--rresponda" - fué la de dejar incluidos en esta fracción - las diversas clases de documentos que existen, cuando venza el plazo de prescripción correspondiente.

Sin embargo no es esta la única circunstancia - que se considera en la actual Ley para permitir las de--ducciones por este concepto, sino que también se permite, al hacerse notoria la imposibilidad práctica de cobro. En este caso es demasiado ambiguo el requisito mencionado ya que es bastante difícil poder señalar quién es el que de--terminará la imposibilidad práctica de cobro, porque se--guramente se presentará el caso en que para el causante - sea prácticamente incobrable un documento y el fisco lo - considere aún con posibilidades de cobro. Creemos que lo--referente a este punto, quedará perfectamente definido en el reglamento, estableciendo alguna forma de demostrar la imposibilidad de cobro.

Asimismo se asienta en la actual Ley, que no se

constituirán reservas para pérdida en cobro de crédito, - disposición que aparentemente se contrapone a los principios de contabilidad generalmente aceptados, ya que éstos recomiendan crear reservas para cobros dudosos. Se dice - aparentemente, porque esta disposición es estrictamente - fiscal y regirá para efectos fiscales, mas no para efectos contables, estando el causante en la posibilidad de - crear su reserva respectiva en el momento que lo considere necesario o conveniente.

Por otro lado en el artículo décimo transitorio de la Ley, se estipula que antes de tener derecho a la deducción a que nos referimos, será necesario que se absorba el saldo de la reserva para cobros dudosos que se tenga establecida, disposición que consideramos un tanto injusta, porque habrá casos en que esa reserva esté integrada por excesos del uno al millar que autorizaba la anterior Ley, que en ninguna ocasión habían sido deducidos.

Con base en lo anterior, consideramos que la -- disposición mencionada debió limitarse exclusivamente a - las reservas creadas con fines fiscales.

La observación a que hacemos referencia en el párrafo que antecede, de hecho ha sido ya aceptada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al resolver en su criterio N° 7, publicado el 16 de Marzo de 1966 lo siguiente:

" Los causantes del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas, que en los términos del artículo 24 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 1965, sufran pérdidas por créditos inco- - brables, de conformidad con el artículo 10° transitorio de la misma Ley, antes de afectar sus resultados con dichas pérdidas, deberán aplicarlas contra las reservas - - constituidas con anterioridad, de acuerdo con las fracciones XVI y XVII del artículo 29 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 1964 ".

2.8.- Reserva para Pensiones o Jubilaciones del Personal.

Esta deducción constituye otra importante innovación incluida en la vigente Ley del Impuesto Sobre la Renta, debido a que en la actualidad, la creación de la Reserva que mencionamos, es eminentemente necesaria, en toda clase de empresas.

La nueva Ley señala los siguientes requisitos para su constitución.

I.- Deberá calcularse conforme a la técnica actuarial y repartirse uniformemente en varios ejercicios, independientemente de sus resultados y de acuerdo con las bases que apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

II.- La reserva deberá invertirse cuando menos en un 30% en bonos emitidos por la Federación y el resto en valores aprobados por la Comisión Nacional de Valores como objeto de inversión de las Reservas Técnicas de las Instituciones de Seguros o en adquisición o construcción de casas para trabajadores del causante que tenga las características de vivienda de interés social, o en préstamos para los mismos fines de acuerdo con las reglas de carácter general que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

III.- Los bienes que formen el fondo deberán afectarse en fideicomiso irrevocable.

IV.- El causante no podrá disponer de los bienes y valores a que se refiere la fracción II del artículo veinticinco, sino para el pago de pensiones o jubilaciones al personal, si dispusiese de ellos para fines diversos cubrirá sobre la cantidad respectiva, impuesto a la tasa del 42%.

#### 2.9.- Gastos Normales y Propios del Negocio.

En lo que se refiere a esta deducción, no existe ninguna modificación de importancia, sino que en general todo quedó bajo las mismas circunstancias que enuncia la anterior Ley, únicamente que en la que se encuentra en vigor se englobó en este rubro algunas que en el anterior ordenamiento, se señalaban en fracción especial quedando en el actual integrada la deducción por gastos nor-

males y propios del negocio, por los siguientes conceptos:

- a).- Conceptos gravados en Cédulas IV y V.
- b).- Gastos de previsión social.
- c).- Donativos.
- d).- Arrendamiento de inmuebles.
- e).- Primas por seguro de daño.
- f).- Fletes y acarreos.
- g).- Primas por fianzas y seguros personales.
- h).- Gastos de propaganda.
- i).- Impuestos y derechos pagados.
- j).- Los pagos hechos por conceptos a que se refieren las cédulas VI, VIII y IX.

En la actual Ley estos conceptos se encuentran comprendidos en el capítulo referente al Impuesto Sobre Productos o Rendimientos del Capital.

k).- Gastos hechos en el extranjero.

l).- Reparaciones, gastos de mantenimiento y conservación.

### 3.- CONCEPTOS QUE NO PODRAN DEDUCIRSE.

3.1.- Por considerarlo de interés y con la intención de hacer resaltar las variaciones sufridas se inserta a continuación un cuadro comparativo entre las partidas no deducibles, contenidas en la anterior Ley y las señaladas en la Ley vigente.

CUADRO COMPARATIVO ENTRE LOS CONCEPTOS NO DEDUCIBLES EN  
LA LEY ACTUAL Y LOS CONTENIDOS EN LA LEY DEROGADA.

LEY VIGENTE

ARTICULO 27

- I.- Los pagos por Impuesto sobre la Renta ya sea a cargo del propio causante o de terceros.
- II.- Las cantidades que tengan el carácter de participación en la utilidad del causante o estén condicionadas a la obtención de ésta, ya sea que corresponda a trabajadores, a miembros del Consejo de Administración, a obligacionistas o a otros.
- III.- Los intereses a que den derecho las acciones de acuerdo con los estatutos de las sociedades mercantiles, aún cuando la legislación respectiva autorice dichos intereses y su cargo a gastos generales.
- IV.- Los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con empresas que no sean causantes del impuesto al ingreso global de las empresas, establecido en esta ley.
- V.- Las provisiones para creación o incremento de reservas de pasivo hechas con cargo a los costos o gastos del ejercicio con excepción de las que representen pasivos exigibles y definidos en cuanto a beneficiario y a monto. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá autorizar expresamente tales provisiones.
- VI.- Las reservas que se creen para indemnizaciones al personal, para pagos de antigüedad o cualquiera otras de naturaleza análoga.

LEY VIGENTE AL 31 DE DICIEMBRE DE 1964.

ARTICULO 29

Frac. XV.- Ultimo párrafo.- "En ningún caso se podrá deducir el impuesto que se establece en esta Ley.

ARTICULO 151

Frac. VIII.-"La participación a los trabajadores en las utilidades de las empresas no será deducible de la utilidad contable para determinar la base del impuesto en esta cédula".

ARTICULO 29

Frac. XIV.- 2o. párrafo.- No son deducibles los intereses que se cubran a los accionistas en los términos del artículo 123 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Frac. XIX.- Los gastos que se hagan en el extranjero siempre que no se trate de gastos a prorrata con empresas que no sean causantes del impuesto en cédulas I, II ó III.

ARTICULO 30

Frac. VI.- Inciso b).- Provisiones para constituir o incrementar las reservas de pasivo..... a menos que tales provisiones, hayan sido autorizadas expresamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

ARTICULO 151

Frac. I.- Inciso B).- Creación o incremento de reservas de pasivo, hechas con cargo a los costos a gastos de ejercicio, con excepción de las que representen pasivo exigibles y definidos en cuanto al beneficiario y al monto.

ARTICULO 30

Frac. VI.- Inciso b).- 2o. párrafo.- En ningún caso surtirán efecto frente al Impuesto sobre la Renta, las Reser-

VII.- Las primas o sobrepago sobre el valor nominal que el causante pague por el reembolso de las acciones que emita.

vas para indemnizaciones al personal, para pagos de antigüedad o cualquiera otras de naturaleza análoga.

No había disposición al respecto.

VIII.- Las pérdidas que deriven de fusión o liquidación de sociedades en las que el causante hubiera adquirido acciones o partes sociales.

No había disposición al respecto.

IX.- Las pérdidas que provengan de enajenación de inmuebles, que formen parte del activo fijo de un causante.

No había disposición al respecto.

X.- Las pérdidas derivadas de la enajenación de bienes, cuando el valor de adquisición no corresponda al real, en el momento de efectuarse la operación respectiva.

No había disposición al respecto.

XI.- El crédito comercial, aún cuando sea adquirido de terceros.

No había disposición al respecto.

3.2.- Algunos comentarios respecto a los Conceptos no Deducibles.

Las modificaciones que existen en la vigente -- Ley en este aspecto son los siguientes:

I.- Las primas o sobre precio sobre el valor nominal que el causante pague por el reembolso de las acciones que emita.

La anterior disposición hace suponer que el Legislador la incorporó a la Ley, pensando en la evasión -- que podía constituir el hecho de que un causante emitiera acciones y posteriormente pagara primas ficticias por su reembolso, con el objeto de reducir su ingreso gravable.

II).- Las pérdidas que se deriven de fusión o liquidación de sociedades en las que el causante hubiere adquirido acciones o partes sociales.

Esta partida que señala la Ley como no deducible, es consecuencia lógica de la fracción IV, último párrafo del artículo 22 de la misma, que al respecto señala: Las pérdidas que fueran consecuencia de fusión o liquidación de sociedades en las que el causante fuere socio o accionista no serán amortizables; indicando enseguida el procedimiento que deberá ser aplicado en estos casos, mismo que ya hemos comentado en este trabajo, al referirnos al aspecto de deducciones.

III).- Las pérdidas que provengan de enajenación de inmuebles, que forman parte del activo fijo de un causante.

Al igual que la fracción anterior, ésta tiene su origen en la fracción IV, último párrafo del artículo 22 de la Ley, que dispone para este caso lo mismo que para el anterior, únicamente que referido a los renglones mencionados del activo fijo de un causante.

IV).- Las reservas que se creen para indemnizaciones al personal, para pagos de antigüedad o cualesquiera otras de naturaleza análoga.

Aún cuando esta disposición ya se encontraba -- contenida en la Ley derogada. En atención a que aparentemente contradice a la que contiene el Artículo 25 de la-

Ley vigente, comentaremos enseguida lo que a nuestro juicio se establece en cada uno de los artículos.

El Artículo 25, se refiere a que será deducible la creación o incremento de la reserva para pensiones o jubilaciones del personal.

El Artículo 27 en su fracción VI, establece que no será deducible la creación de reservas para indemnización del personal por antigüedad o cualesquiera otras de naturaleza análoga.

De la comparación de ambas disposiciones, se desprende, que no es lo mismo jubilar a una persona por ancianidad o incapacidad física, que indemnizarla o pagarle por antigüedad, porque estos casos podrían prestarse a formar provisiones sobre hechos simulados.

V).- Las pérdidas derivadas de la enajenación de bienes, cuando el valor de adquisición no corresponda al valor real, en el momento de efectuarse la operación respectiva.

Respecto a la disposición anterior cabe mencionar, que si bien esta regla tiene como objeto evitar la ejecución de maniobras tendientes a la evasión fiscal, -- presenta serias desventajas de carácter administrativo, -- debido a que lleva consigo la exigencia a los contribuyentes de comprobar en determinado momento que el valor de adquisición del activo fijo que esté depreciándose no fue superior al valor real, en el momento de adquirirlo, ya que no señala los requisitos que deben agotarse para efectuar una comprobación satisfactoria, del valor real de los bienes de que se trate; por lo que es de esperarse -- que en el reglamento de la Ley actual, se establezca el procedimiento a seguir en estos casos.

VI).- El Crédito Mercantil, aún cuando sea adquirido de terceros.

Con la incorporación de la anterior disposición a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se trata seguramente de evitar la práctica consistente, en pactar precios elevados por concepto de Crédito Mercantil, carentes de justificación en términos comerciales.

El propósito de evitar que cundan prácticas como las descritas parece justificar plenamente la medida adoptada. Sin embargo, se observa que la aplicación de esta medida puede crear situaciones inequitativas, al impedir que quienes paguen precios justificables por concepto de Crédito Mercantil, puedan disminuir de su renta la absorción parcial de una erogación de dudosa recuperabilidad, que una sana política financiera aconseja amortizar en períodos razonables.

## CAPITULO VII

### DE LA BASE DEL PAGO DEL IMPUESTO Y OBLIGACIONES DIVERSAS DE LOS CAUSANTES.

#### 1.- DE LA BASE.

- 1.1.- Operaciones Accidentales.
- 1.2.- El Ingreso Bruto como base del Impuesto.
- 1.3.- Determinación Estimativa de la base gravable.  
(Causantes Mayores)
- 1.4.- Determinación Estimativa de la base gravable.  
(Causantes Menores)

#### 2.- DEL PAGO

- 2.1.- Causantes Mayores.
- 2.2.- Causantes Menores.
- 2.3.- Casos de reducción al Impuesto que resulte de -  
aplicar la tarifa del artículo 34 de la Ley.
- 2.4.- Pagos provisionales.
- 2.5.- Ejercicios irregulares.
- 2.6.- Casos de reducción del Impuesto.

#### 3.- DE LAS OBLIGACIONES DIVERSAS.

- 3.1.- Causantes Mayores.
- 3.2.- Causantes Menores.

## 1.- DE LA BASE

Dado que la base gravable para los causantes mayores del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas, fué definida en el capítulo relativo a Generalidades en el presente, no haremos mención a ella.

### 1.1.- Operaciones Accidentales.

Dispone la Ley del Impuesto Sobre la Renta en relación a las operaciones accidentales lo siguiente:

Las personas que accidentalmente ejecuten actos de comercio, cualesquiera que sea el importe del ingreso que obtengan, determinarán la base del impuesto, por cada operación que realicen, deduciendo del ingreso bruto obtenido, el costo de las mercancías objeto de las mismas y los gastos normales y propios de la operación que directamente afecten dichos ingresos y que satisfagan los requisitos establecidos en la Ley (Artículo 30 de la Ley).

La anterior Ley indicaba el mismo procedimiento para determinar el ingreso gravable para estas operaciones, es decir, permitía deducir de los ingresos brutos obtenidos, el costo del objeto causa de la operación y los gastos normales de la misma.

La diferencia que existe de una Ley a otra, se reduce a que en la derogada el impuesto consistía en pagar un 20% sobre la base determinada como ya mencionamos y en la actual este tratamiento especial desaparece, calculándose el impuesto relativo, aplicando al ingreso obtenido, la tarifa general del artículo 34.

Los ingresos derivados de actos accidentales de comercio consistentes en la enajenación de bienes inmuebles o títulos valores, causarán el Impuesto de acuerdo con los artículos 68 al 71 del actual ordenamiento, en tanto que la anterior gravaba las operaciones mencionadas en cédula VI.

### 1.2.- El Ingreso Bruto como Base del Impuesto.

La base del Impuesto será el ingreso bruto que obtenga el causante, sin deducción alguna en los siguientes casos:

I.- Tratándose de extranjeros y de personas normales de nacionalidad extranjera domiciliadas fuera del País que obtengan ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en la República Mexicana por concepto de:

a).- Alquiler de carros de ferrocarril o distribución de películas extranjeras.

Sobre los ingresos derivados de estas operaciones, deberá cubrirse por concepto de impuestos el 10% sobre el total del ingreso obtenido.

b).- Asistencia técnica.

Sobre los ingresos obtenidos por este concepto, deberá pagarse un 20% que será retenido y enterado por los causantes del Impuesto Sobre la Renta, que hagan pagos por estos servicios.

Se observa que la Ley vigente trata a los dos tipos de operaciones que hemos señalado, en igual forma que la Ley derogada.

c).- Primas, reaseguros o reafianzamientos que sean cedidos por empresas mexicanas.

Los ingresos obtenidos de la cesión de primas por reaseguros o reafianzamientos que hagan empresas mexicanas, pagarán el 4% sobre el ingreso bruto obtenido, con condición lo anterior a que en el país en que residan los reaseguradores o reafianzadores no exista establecida la reciprocidad, tratándose de los ingresos correlativos percibidos por compañías mexicanas o extranjeras establecidas en México.

d).- Premios, primas, regalías y retribuciones provenientes de la explotación de patentes de invención, marca de fábrica y nombres comerciales.

A este respecto el Impuesto a pagar será el que resulte de aplicar la tarifa general del artículo 34 de la Ley vigente.

e).- Intereses derivados de operaciones hechas por bancos extranjeros, domiciliados fuera de la república o por otras empresas cuando el importe de los créditos que éstos últimos otorguen, se destine a fines de interés

general a juicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Los sujetos a que se refiere la fracción anterior en caso de obtener otros productos o rendimiento de capital de los señalados, cumplirán en lo absoluto con lo dispuesto para los causantes del rendimiento o productos del capital.

II.- Comisiones eventuales.

Sobre los ingresos derivados de la actividad mencionada, deberá cubrirse la Tasa del 20% por concepto de impuestos.

III.- Empresas de espectáculos públicos.

Estas empresas tendrán como base del impuesto a pagar sus ingresos brutos, cuando su período de actividad sea menor a un mes. Debiendo cubrir en calidad de impuestos el 4% sobre el total de ingresos percibidos.

En general podemos afirmar que las Tasas que se señala la actual legislación, así como las condiciones que se indicaron en cada uno de los casos, permanecieron iguales a los que marcaba la antigua Ley del Impuesto Sobre la Renta, que estuvo vigente hasta el 31 de Diciembre de 1964.

1.3.- Determinación Estimativa de la Base Gravable.

(Causantes Mayores)

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá determinar estimativamente el ingreso gravable de los causantes del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas en los siguientes casos: (artículo 32 de la Ley vigente).

I.- Cuando omitan presentar sus declaraciones.-

II.- Cuando no presenten los libros de contabilidad, la documentación comprobatoria de los renglones de las declaraciones, o no proporcionen los informes que se les soliciten.

III.- Cuando la contabilidad del negocio del causante adolezca de algunos de los siguientes vicios.

a).- Que omita ingresos que excedan del 3% de los declarados.

En este aspecto la actual Ley señala concretamente el porcentaje de omisión base para aplicar la estimativa, ya que en la derogada únicamente se hacía mención a que el causante registrara ingresos menores que los realmente obtenidos.

b).- Que omita o altere el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los del costo, -- siempre que en ambos casos, el importe exceda del 3% de los ingresos declarados.

Esta fracción permanece relativamente igual en la vigente Legislación, únicamente que en la actual indica un 3% de tolerancia, situación que no prevía la anterior Ley del Impuesto Sobre la Renta.

c).- Que aparezca con alteraciones.

d).- Que haga constar asientos, cuentas, cantidades o cualquiera otro dato falso o inexacto; o

e).- Que omita el registro de facturas de compras, cuyo monto exceda del 3% del impuesto total de las efectuadas en el ejercicio.

En este caso la actual Ley aumenta el margen de tolerancia en relación a la Ley derogada, de un 2 a un 3%

IV.- Por otras irregularidades en la contabilidad que imposibiliten el conocimiento de las operaciones del causante.

Como se puede observar, las disposiciones relativas a la estimación del ingreso gravable, permanecieron en general iguales, a excepción de las pequeñas variaciones que indicamos en cada uno de los incisos y subincisos en que procedió hacerlo.

En relación a lo anterior, la Ley vigente determina la forma en que se estimarán los ingresos gravables en los casos mencionados, disponiendo al respecto.

Que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público determinará los ingresos brutos de los contribuyentes con los datos de su contabilidad y documentación o los estimará por los medios indirectos de la investigación económica.

ca o de cualquiera otra clase.

El Ingreso Global Gravable se determinará aplicando a los ingresos brutos, declarados o estimados, el coeficiente del 15%, o bién el que corresponda, tratándose de las diferentes actividades que señala el artículo 33 de la Ley. Los coeficientes que la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala para la determinación del Ingreso Gravable de las distintas actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, son del 5% al 30% según sea el giro de que se trate.

Cabe mencionar que con relación a la anterior Ley, en la vigente se aplicaron, en general, porcentajes más bajos para aquellos artículos que son considerados como de primera necesidad, elevando por otra parte los correspondientes a los artículos de lujo, y aquellos que no pertenecen a ninguna de estas dos clasificaciones permanecieron iguales.

1.4.- Determinación Estimativa de la Base Gravable.  
(Causantes Menores)

Es importante hacer notar, que de acuerdo con la Ley derogada, el ingreso gravable de estos causantes podía estimarse cuando la omisión de ingresos o la ocultación de existencias excedieran de \$ 10,000.00.

Los casos en que según la anterior Ley se estimaba el ingreso gravable, eran ilógicos, tratándose de causantes menores que no fueran personas morales; pues a excepción de los casos a que se refieren las fracciones primera y segunda del artículo 210 (cuando omitan presentar las declaraciones correspondientes, la documentación comprobatoria de los renglones de la declaración o no proporcionen los informes que se les requiera), todos los demás, estaban relacionados con situaciones que debían reflejarse en los libros de contabilidad, que los causantes menores, personas físicas, no tenían la obligación de llevar.

La Ley vigente es más práctica, debido a que enfoca situaciones que en realidad quedan apegadas a lo que

la Ley dispone para estos causantes, determinando al respecto que:

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá determinar los ingresos brutos de los causantes menores en los siguientes casos:

I.- Cuando no presenten su declaración o no lleven los registros de operaciones a que están obligados, o no conserven la documentación a que se refiere esta Ley o su reglamento.

II.- Cuando los ingresos brutos declarados no sean suficientes para cubrir el costo de los gastos normales del negocio.

Esta disposición nos parece acertada, ya que está orientada a que el causante menor no pretenda declarar con falsedad, pues es imposible el hecho de querer seguir manteniendo un negocio que no reporta ni tan solo los ingresos mínimos para el sostenimiento del mismo.

III.- Cuando la intervención temporal de caja - que mande practicar durante períodos normales o las informaciones que se obtengan de clientes o proveedores, pongan de manifiesto la percepción de un promedio de ingresos brutos superior al declarado.

Desde luego lo que dispone esta fracción en lo relativo a la circularización de proveedores, y clientes, es uno de los medios más eficaces utilizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para la determinación de ingresos, debido a que esta técnica contable permite obtener a través de comprobación externa resultados dignos de crédito.

Asimismo se indica en la Ley, el procedimiento que seguirá la Secretaría de Hacienda para estimar el ingreso gravable, el cual se basará en informes que obtenga y en estudios que realice sobre los diferentes aspectos del negocio.

Sobre los ingresos brutos estimados se determinará la base gravable en los términos del artículo 33 de esta Ley.

## 2.- DEL PAGO.

### 2.1.- Causantes Mayores.

El artículo 34 de la Ley indica que el impuesto de los causantes mayores se calculará aplicando al Ingreso Global Gravable determinado de acuerdo con las disposiciones de la Ley, la tarifa contenida en el mismo artículo.

La tarifa a que se hace referencia en este artículo es más elevada que la que se utilizaba en la Ley anterior, pero este aumento queda parcialmente compensado con la supresión de la Tasa Sobre Utilidades Excedentes.

Ahora bien, si comparamos el impuesto determinado, según la tarifa vigente, con todos los impuestos que gravaban a la utilidad obtenida de acuerdo con la anterior Ley del Impuesto Sobre la Renta, observaremos que el impuesto actual, resulta menor que el total de impuestos que debían pagarse, por la utilidad obtenida en una empresa. Un ejemplo que muestre la situación a que nos referimos se encuentra en el capítulo referente a cálculos de impuestos de este trabajo. En el ejemplo mencionado se debe considerar que en el caso del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas no se toma en cuenta el relativo a Rendimientos de Capital que deberá ser cubierto posteriormente cuando se distribuya el dividendo a los accionistas personas físicas o sociedades extranjeras.

Por otro lado, si la comparación se hace exclusivamente del impuesto en cédula principal de la Ley derogada, al impuesto que deberá pagarse de acuerdo a la legislación vigente, observaremos que la tarifa actual es más elevada que la anterior, lo que al igual que en el caso anterior se demuestra con el cuadro comparativo de ambas tarifas, que se incluye en el capítulo de cálculos de impuestos.

### 2.2.- Causantes Menores.

Los causantes menores pagarán su impuesto aplicando a la base determinada de acuerdo con el artículo 43 de la Ley vigente.

El impuesto que este tipo de causantes debe cubrir, fué reducido en la mayoría de los casos en relación al que tenían que pagar, de acuerdo con la legislación pasada; este hecho puede observarse en los ejemplos insertados en el capítulo relativo a cálculos de impuestos.

2.3.- Casos de Reducción al Impuesto que Resulte por la Aplicación de la Tarifa General del Artículo 34 de la Ley.

Según el artículo 34 de la Ley vigente, de la cantidad de impuesto que resulte por la aplicación de la tarifa en él contenida, se harán las siguientes deducciones:

I.- Si los causantes están dedicados exclusivamente a la agricultura, ganadería o pesca 40%.

Este trato especial que se le dá a estos causantes ya era considerado en la anterior Ley, pues la tarifa contenida en el artículo 92 era más baja que la que marca el artículo 55 para los comerciantes e industriales.

II.- Si dichos causantes industrializan sus productos el 25%.

Esta disposición también se encontraba en el ordenamiento derogado, en su artículo 87 en relación al 72.

III.- Si además de la actividad agrícola, ganadera o de pesca, realizan actividades comerciales o industriales, en las que obtengan como máximo el 50% de sus ingresos brutos el 25%.

Situación prevista en la Ley vigente hasta el 31 de Diciembre de 1964 en su artículo 87, con la diferencia de que en ella no se establecía la condición de que el ingreso obtenido por la actividad comercial o industrial, debía ser como máximo el 50% del total del ingreso obtenido.

IV.- Si se trata de instituciones de crédito, de seguros o de fianzas deducirán del impuesto a pagar el 10% del producto de bonos, certificados de instituciones de crédito, obligaciones, cédulas hipotecarias y certificados de participación no inmobiliaria.

Disposición que no tuvo variación alguna respecto de la anterior Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Cabe mencionar que en la actual Ley se suprimió el 1% que se aumentaba a la tarifa del impuesto señalada en los artículos 55 y 92, cuando se trataba de empresas que explotaban alguna concesión federal, disposición que se encontraba en el artículo 60 de la legislación impositiva derogada.

#### 2.4.- Pagos Provisionales.

Los tres pagos provisionales que deberán hacerse durante los quince primeros días de los meses 5º, 9º y 12º del ejercicio, así como el procedimiento que debe seguirse para su cálculo, permanecieron sin variación alguna.

Asimismo permaneció la disposición de que en los casos de iniciación de operaciones o de pérdida en el ejercicio inmediato anterior, no se efectuarán pagos provisionales.

Pago provisional de los ganaderos.- Los causantes que realicen actividades ganaderas, tendrán como anticipo el 1% de los ingresos que perciban, el que deberá cubrirse en estampillas que se adhieran a las facturas que expidan.

Pago provisional de las Empresas de Espectáculos Públicos.- Las empresas de espectáculos públicos que actúen en una localidad por un período menor de seis meses procederán como sigue:

I.- Declararán diariamente sus ingresos a la oficina receptora de dicha localidad.

II.- Depositarán en efectivo el 4% de los ingresos obtenidos en la Oficina Federal de Hacienda respectiva. Y si la Empresa actúa por un período menor de un mes, se aplicará como pago definitivo del Impuesto correspondiente el 4%.

En el caso de que estas empresas operen durante uno o más meses pero menos de un año al terminar sus actividades determinará su Ingreso Global Gravable y calcula-

rán el impuesto que les corresponda, al que aplicarán el depósito constituido y pagarán la diferencia que resulte o solicitarán la devolución que corresponda.

Ejemplos del cálculo de algunos pagos provisionales han sido incluidos en el siguiente capítulo de este trabajo.

### 2.5.- Ejercicios Irregulares.

En sus artículos 38 y 39 la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, indica el procedimiento que deberá aplicarse en cada uno de los siguientes casos:

I.- Cuando los contribuyentes perciban ingresos gravables en un período que comprenda parte de dos años en los que las tarifas del impuesto sean diferentes.

II.- Cuando se trate de un ejercicio irregular.

En ambos casos las disposiciones se conservan sin variación alguna en relación con la Ley anterior.

### 2.6.- Casos de Reducción del Impuesto.

Los causantes que conforme a la Ley del Fomento de Industrias Nuevas y Necesarias gocen de reducción del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas sobre la utilidad de algunos de los artículos que elaboren, procederán como sigue.

I.- Calcularán el impuesto resultante de aplicar la tarifa general del artículo 34 al total de su Ingreso Global Gravable, incluyendo la utilidad sujeta a reducción.

II.- Calcularán el impuesto que correspondería a la parte del Ingreso Global Gravable por la que gozan de reducción de impuesto, para lo cual aplicarán a dicha parte nuevamente la tarifa general.

III.- Aplicarán el porcentaje correspondiente de reducción de impuesto a la cantidad determinada conforme a la fracción que antecede, siendo el impuesto a pagar la diferencia entre las cantidades calculadas conforme a los incisos I y III.

El procedimiento para la determinación del impuesto a pagar es el mismo en ambas leyes.

En cuanto a la redacción de los artículos que contienen las disposiciones varió un poco en el sentido de que, en la Ley anterior se refería a exenciones que gocen conforme a la Ley de Fomento de Industrias Nuevas y Necesarias y la actual menciona reducciones. Nos parece más adecuado el término utilizado en el actual ordenamiento en atención a que la Ley de Fomento de Industrias Nuevas y Necesarias dispone que podrán concederse reducciones en el pago del Impuesto Sobre la Renta cédula II, hasta por un máximo del 40%.

### 3.- DE LAS OBLIGACIONES DIVERSAS DE LOS CAUSANTES.

#### 3.1.- Causantes Mayores.

Las obligaciones diversas de los causantes mayores, permanecieron relativamente sin alteración alguna.

Se observa que estas disposiciones se encontraban dispersas en varias partes de la Ley anterior y ahora son tratadas en conjunto en el artículo 42 de la Ley vigente.

Comentaremos cada una de estas disposiciones para establecer las pequeñas variaciones que al respecto existen, entre la Ley derogada y la Ley vigente.

I.- Llevar su contabilidad de acuerdo con las disposiciones de esta Ley, su reglamento y del Código de Comercio.

La anterior disposición permaneció exactamente igual a la contenida en la Ley derogada.

II.- Cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de acuerdo con la Cámara de Comercio o de Industria respectiva, apruebe catálogos uniformes de cuentas por ramas de actividad o por regiones, los causantes miembros de dichos organismos deberán ajustarse a ellos.

Esta disposición aunque no estaba contenida en la Ley, era aplicada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con base en la regularización fiscal de 1962; pues con la firma del convenio, el causante se comprometía a implantar el catálogo de cuentas uniforme, autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dispo

sición que no tenía el carácter de general pues únicamente obligaba a aquellos causantes que habían regularizado su situación fiscal.

Al quedar esta disposición incluida dentro de la actual Ley, adquiere carácter obligatorio para todos los causantes del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas.

III.- Expedir documentos que acrediten las ventas que efectúen y conservar una copia de las mismas a disposición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Se encuentra expresado exactamente en los mismos términos que en la anterior Ley. Es de suponerse que los requisitos establecidos por el reglamento de 1954 para estos documentos siguen vigentes a la fecha.

IV.- Practicar balance a la fecha que para el efecto elijan, la cual no podrá modificarse sin autorización previa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. A la fecha del balance deberá practicarse inventario de existencias de acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas.

Tampoco tuvo variación de importancia en relación a la Ley anterior.

V.- Presentar en la oficina Federal de Hacienda de su domicilio, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine el ejercicio, declaración en la que se determine la base del impuesto y el monto de éste. Las instituciones de crédito, las de seguros y las de fianzas presentarán dicha declaración dentro de los treinta días siguientes a la fecha en la que el balance sea aprobado por las autoridades encargadas de su vigilancia.

VI.- Consolidar los resultados de la matriz con los de las sucursales que tenga el causante. La declaración se presentará en la Oficina Federal de Hacienda que corresponda a la matriz. Esta como la fracción anterior siguieron sin alteración alguna.

VII.- Consolidar en una sola base de impuesto y

en única declaración los resultados de las diversas actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas y de pesca, que realice el causante.

En este aspecto sí varió la Ley considerablemente.

Pensamos que este artículo es consecuencia lógica de la estructura de la actual Ley, ya que al gravarse con una sola base, sin considerar la fuente de donde provengan los ingresos a gravar, hace necesario que para efectos de la declaración y para determinar la base del impuesto, se consoliden los resultados de las diversas actividades que realice un mismo causante.

En la Ley anterior por cada una de las actividades que hemos mencionado, el contribuyente tenía que determinar la base respectiva, así como elaborar declaración por cada una de ellas.

VIII.- Presentar en los casos de clausura, tras paso, fusión de sociedades o cambio de fecha de balance, dentro del plazo de tres meses, una declaración relativa a sus operaciones e impuesto causado en el período comprendido entre el día siguiente al que terminó su último ejercicio y la fecha en que ocurra cualquiera de los hechos señalados. En los casos de fusión sólo presentarán la declaración mencionada, la sociedad que desaparezca como consecuencia de la fusión.

En los casos de clausura, no se aplicarán los bienes de la Empresa al pago de partes sociales, cuotas de liquidación, adjudicación a socios, accionistas o propietarios, o al pago de acreedores respecto a los cuales el Fisco sea preferente, mientras no transcurra un año de la fecha de clausura o antes si concluyó la revisión que podrá practicar la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, resultare que la empresa no tiene adeudos por los conceptos señalados en esta Ley o que estos han quedado cubiertos. Dicha Secretaría podrá autorizar la aplicación de bienes antes del año citado, si se garantiza el interés fiscal.

Otra disposición que nos señala el reglamento y que debe considerarse vigente para los casos de clausura, es la referente a la obligación de indicar el lugar en -- donde han de depositarse los libros mientras no prescriba la acción fiscal.

La parte última de la fracción VII del artículo 42 de la Ley vigente, dispone que dentro de los seis me-- ses a partir de la fecha en que se haya formulado la de-- claración de clausura, los causantes presentarán la rela-- tiva al impuesto sobre las operaciones de liquidación del activo del negocio.

Esta disposición existía en el reglamento de la Ley anterior, pero con la diferencia de que señalaba tres meses con la posibilidad de ampliar el mencionado período, con la autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Situación que debe considerarse derogada, ya que se contrapone a lo enunciado en la Ley de 1965.

IX.- No dar efectos fiscales a las revaluacio-- nes de su activo fijo y capital.

Las sociedades deberán dar cumplimiento a lo -- dispuesto en el presente artículo, cualquiera que sea el \_ monto de percepción acumulable.

La Ley anterior daba la posibilidad de revaluar los activos fijos de una empresa previa autorización de -- la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, solamente -- que exigía una serie de requisitos que prácticamente anu-- laban la disposición relativa.

Consideramos que las revaluaciones para efectos fiscales no son procedentes, ya que el permitir las podría ocasionar constantes revaluaciones en los activos, que im-- pidiera la absorción total de su valor; lo cual proporcio-- naría al causante un medio muy a la mano, para reducir -- sus utilidades mediante la deducción de la depreciación -- aplicada a sus activos revaluados.

Según el artículo 42, último párrafo todas las \_ obligaciones mencionadas son aplicables a los causantes - menores, personas morales.

### 3.2.- Causantes Menores.

Las obligaciones que a continuación mencionamos son exclusivamente para las personas físicas que queden - incluidas dentro de los que la Ley señala como causantes menores, ya que las personas morales tendrán las mismas - que los causantes mayores.

Los causantes menores del Impuesto al Ingreso - Global de las Empresas tienen las siguientes obligaciones

I.- Llevar los registros simplificados de sus - operaciones que determine la Secretaría de Hacienda.

Desde luego esta disposición permitirá al fisco tener un mejor control sobre los ingresos que perciban es - tos causantes.

Es indudable que esta disposición es más gravo - sa que la de llevar un libro de ingresos y egresos, pero - al mismo tiempo es de más utilidad para el contribuyente, debido a que tendrá un mayor control sobre sus operacio - nes.

II.- Presentar en la Oficina Federal de Hacien - da de su domicilio, en el mes de febrero siguiente al - - ejercicio de que se trate, una declaración en que determi - ne la base del impuesto y el monto de éste.

En este sentido la actual legislación es menos - drástica pues permite que las declaraciones sean presen - tadas en el mes de Febrero, siendo que anteriormente és - tas debían ser presentadas durante el mes de Enero de ca - da año.

III.- Presentar una declaración dentro de los - quince días siguientes a la clausura, suspensión de opera - ciones o traspaso y pagar el impuesto que corresponda al período respectivo.

La misma disposición se encuentra contenida en el reglamento, pero como en el caso anterior, el plazo de presentación de la declaración fué ampliado de 10 a 15 - - días.

## CAPITULO VIII.

### CALCULO DE IMPUESTOS

- 1.- COMPARACION ENTRE TARIFAS.
- 2.- APLICACION DE AMBAS TARIFAS A UN CASO PRACTICO.
- 3.- CASOS DE REDUCCION DEL IMPUESTO QUE RESULTE DE APLICAR LA TARIFA GENERAL DEL ARTICULO 34.
- 4.- CALCULO DE PAGOS PROVISIONALES.
- 5.- CALCULO DEL IMPUESTO AL INGRESO GLOBAL DE LAS EMPRESAS, POR PERIODOS QUE COMPRENDEN DOS AÑOS, EN LOS QUE LAS TARIFAS DEL IMPUESTO SON DIFERENTES.
- 6.- CALCULO DEL IMPUESTO PARA PERIODOS IRREGULARES.
- 7.- REDUCCION DEL IMPUESTO AL INGRESO GLOBAL DE LAS EMPRESAS AL AMPARO DE LA LEY DE FOMENTO DE INDUSTRIAS NUEVAS Y NECESARIAS.
- 8.- CALCULO DE IMPUESTOS CAUSANTES MENORES.

1.- COMPARACION ENTRE TARIFAS.

La tabla comparativa que a continuación se presenta, fué integrada con cantidades superiores a - - - - \$ 32,000.00, debido a que el impuesto correspondiente a utilidades hasta por ese importe, únicamente reflejó una variación, en el % aplicable al excedente del límite inferior, entre ganancias de \$ 26,000.01 y \$ 32,000.00 de un 1%.

TABLA COMPARATIVA, ENTRE LA TARIFA VIGENTE Y LA DEROGADA.

Utilidad Gravable - -	Tarifa Vigente	Tarifa Derogada	Importe del Aumento	% de -- Aumento - -
\$ 32,000.00	2,925.00	2,865.00	60.00	2.09
38,000.00	3,885.00	3,645.00	240.00	6.58
50,000.00	6,045.00	5,325.00	720.00	13.52
62,000.00	8,325.00	7,137.00	1,188.00	16.64
74,000.00	10,725.00	9,081.00	1,644.00	18.10
86,000.00	13,305.00	11,157.00	2,148.00	19.25
100,000.00	16,455.00	13,733.00	2,722.00	19.82
150,000.00	28,505.00	23,750.00	4,747.00	19.98
200,000.00	41,885.00	34,908.00	6,971.00	19.97
300,000.00	71,525.00	59,608.00	11,917.00	19.99
400,000.00	104,105.00	86,758.00	17,347.00	19.99
500,000.00	139,025.00	115,858.00	23,167.00	19.99
750,000.00	230,225.00	191,858.00	38,367.00	19.99
1'000,000.00	325,325.00	271,108.00	54,217.00	19.99
2'000,000.00	745,325.00	623,858.00	121,467.00	19.47

El aumento en impuestos que se observa en el cuadro anterior, se compensa aunque en forma parcial, con la supresión de la tasa sobre utilidades excedentes.

2.- APLICACION DE AMBAS TARIFAS A UN CASO PRACTICO.

Para el desarrollo de este caso, supongamos que los resultados obtenidos por una sociedad mercantil, son los siguientes:

Utilidad Gravable en Cédula II	\$ 5'000,000.00
Capital en Giro (T.S.U.E.)	7'000,000.00
Utilidad Contable (Cédula VII)	
Acciones Nominativas.	4'000,000.00

Utilidad en enajenación de inmuebles, que estuvieron en poder de la empresa 2 años. (Cédula VI).	150,000.00
Dividendos obtenidos - Cédula VII)	70,000.00

Es necesario hacer notar que los datos del presente problema son consignados de acuerdo a la Legislación derogada, pero cuando se resuelva de acuerdo a la Ley vigente señalaremos la forma en que deberán acumularse los diferentes ingresos que percibió la empresa de nuestro ejemplo.

Resolución de acuerdo con la legislación derogada.

Cálculo del impuesto:

Cédula II.- Tarifa del Artículo No. 55.

	<u>UTILIDAD</u>		<u>IMPUESTO</u>
Para	\$ 2'000,000.00		\$ 623,858.00
Para	<u>3'000,000.00</u>	39%	<u>1'170,000.00</u>
Para	\$ 5'000,000.00		\$ 1'793,858.00
	=====		=====

Tasa Sobre Utilidades Excedentes.

Tarifa del Artículo 192.

Utilidad Gravable Cédula II	\$ 5'000,000.00
Impuesto correspondiente Cédula II	<u>1'793,858.00</u>
Base para T.S.U.E.	\$ <u>3'206,142.00</u>
	=====

CAPITAL EN GIRO \$ 7'000,000.00

<u>Del Capital en Giro.</u>	<u>Capital en Giro</u>	<u>Importe</u>	<u>Tasa del Impuesto</u>	<u>Impuesto a pagar.</u>
El 15	7'000,000.00	1'050,000.00	Exento	0.00
Del 15 al 20.	7'000,000.00	350,000.00	5%	17,500.00
Del 20 al 30.	7'000,000.00	700,000.00	10%	70,000.00
Del 30 al 40.	7'000,000.00	700,000.00	15%	105,000.00
Del 40 al 50.	7'000,000.00	<u>406,142.00</u>	20%	<u>81,228.40</u>
		\$ <u>3'206,142.00</u>		\$ <u>273,728.40</u>
		=====		=====

Ganancias Distribuibles.

Utilidad contable \$ 4,000,000.00

MAS:

Ingresos gravados

En:

Enajenación de inmuebles  
(Cédula VI) 150,000.00

Dividendos obtenidos (Cédula VII) 70,000.00

4,220,000.00

MENOS:

Impuesto Cédula II \$ 1,793,858.00

Tasa Sobre Utilidades  
Excedentes. 273,728.40

Impuesto Cédula VI. 18,000.00

Impuesto Cédula VII. 10,500.00 2,096,086.40

2,123,913.60

Reserva Legal 5%. 106,195.68

Base para Cédula VII. \$ 2,017,717.92

Impuesto 15% sobre \$ 2,017,717.92 = \$ 302,693.31.

CEDULA VI, ENAJENACION DE INMUEBLES.

Utilidad en venta de activo fijo cuyo tiempo transcurrido-  
entre la adquisición y la venta es de dos años. (Artículo-  
58 y 130).

Utilidad obtenida \$ 150,000.00

Tasa aplicable 12%

\$ 18,000.00

CEDULA VII DIVIDENDOS:

Artículo 154.

Base \$ 70,000.00

Impuesto retenido 15% \$ 10,500.00

Resumen de impuestos causados con la Ley derogada.

Cédula II \$ 1,793,858.00

T.S.U.E. 273,478.40

Ganancias Distribuibles. 302,693.31

Cédula VI	\$	18,000.00
Cédula VII		<u>10,500.00</u>
	\$	<u>2'398,529.71</u>

Resolución según la Ley vigente

<u>Ingreso Global Gravable</u> Por operaciones Propias			\$ 5'000,000.00
Por enajenación de inmuebles se acumula el 100% Artículo 19 -- fracción VI inciso e.			150,000.00
Dividendos que no se acumulan -- según Artículo 19 fracción V.			<u>0.00</u>
Suma el Ingreso Global Gravable			\$ 5'150,000.00
			=====
Para \$ 1'000,000.00	\$	325,325.00	
Para <u>4'150,000.00</u>	42%	<u>1'743,000.00</u>	
\$ 5'150,000.00	\$	<u>2'068,325.00</u>	
		=====	

Comparación de impuestos

Antigua Legislación	\$	2'398,529.71
Actual Legislación		<u>2'068,325.00</u>
Diferencia:	\$	<u>330,204.71</u>
		=====

El Impuesto correspondiente al Ingreso Global de la Empresa resultó menor, que los que se cubrían anteriormente sobre la utilidad obtenida, pero debe considerarse - que para efectos del ejemplo, no se determinó el Impuesto relativo a Rendimientos de Capital, el cual se pagará hasta el momento en que se distribuyan las utilidades a personas físicas, o bien a sociedades extranjeras.

3.- CASOS DE REDUCCION DEL IMPUESTO QUE RESULTA DE APLICAR LA TARIFA GENERAL DEL ARTICULO 34.

Si los causantes del Impuesto al Ingreso Global-- de las Empresas están dedicados exclusivamente a la agricultura, ganadería o pesca, reducirán el 40% del impuesto que resulte de aplicar al total de su Ingreso Global Gravable, - la tarifa del Artículo 34.

Supongamos que una Empresa que se dedica a la explotación de cualquiera de las tres actividades que - señalamos, obtuvo en el Ejercicio de 1965, Ingreso Global Gravable por \$ 300,000.00

CALCULO DEL IMPUESTO

BASE	IMPUESTO
\$ 300,000.00	\$ 71,525.00
Menos % de Reducción autorizado por la Ley (40% sobre \$ 71,525.00)	<u>28,610.00</u>
Impuesto a pagar	\$ <u>42,915.00</u> =====

Si el cálculo de impuestos se efectúa con base a la tarifa derogada, observaremos que el impuesto a pagar, es menor que el impuesto que debe pagarse según la Ley vigente.

Artículo 92 de la anterior Ley.

BASE	IMPUESTO
\$ 300,000.00	\$ 39,116.00

COMPARACION DE IMPUESTOS

Impuesto determinado con la Ley vigente (Artículo 34).	\$ 42,915.00
Impuesto determinado con la Ley derogada (Artículo 192)	<u>39,116.00</u>
Diferencia.	\$ <u>3,799.00</u> =====

Las reducciones que podrán hacer del impuesto - determinado con base a la tarifa del Artículo 34, los causantes del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas que realicen actividades agrícolas, ganaderas o de pesca y - que además industrialicen sus productos. Así como, los - que además de éstas realicen actividades comerciales e - industriales en los que obtengan como máximo el 50% de - sus ingresos brutos, ya fueron señaladas en el capítulo - relativo de este trabajo.

**4.- CALCULO DE PAGOS PROVISIONALES**

La Empresa Z.Y., S.A. obtuvo durante el ejercicio de 1964 los siguientes resultados:

Utilidad Gravable	\$	20,475.33
Ingresos Totales	\$	1'519,681.05

Obteniendo ingresos durante 1965 como sigue:

<u>M E S</u>	<u>IMPORTE</u>
Enero	\$ 80,083.10
Febrero	78,444.20
Marzo	94,000.75
Abril	82,878.00
Mayo	119,039.53
Junio	102,766.00
Julio	112,188.04
Agosto	110,191.04
Septiembre	100,381.00
Octubre	118,040.28
Noviembre	139,146.94

Determinación del Factor de Utilidad Gravable

Utilidad Gravable año 1964	<u>20,475.33</u>	0.0.1347
Ingresos totales año 1964	1'519,681.05	

Cálculo del Primer Pago Provisional

Ingresos de Enero a Abril de 1965	<u>355,406.05</u>	=	883,851.51
Meses del año	12		

Ingreso mensual Promedio

INGRESO MENSUAL PROMEDIO	- X	FACTOR DE UTILIDAD GRAVABLE	=	UTILIDAD MENSUAL ESTIMADA
\$ 83,851.51		0.01347		\$ 1,129.47

UTILIDAD MENSUAL ESTIMADA.	X	MES DEL AÑO	=	UTILIDAD ANUAL PROPORCIONAL
\$ 1,129.47		12		\$ 13,553.64

Impuesto anual correspondiente a la utilidad anual proporcionar - según tarifa del Artículo 34.

\$ 844.83

Menos 2 terceras partes del Impuesto Anual.	\$	<u>563.22</u>
Impuesto correspondiente al primer pago provisional.	\$	<u><u>281.61</u></u>

Cálculo del Segundo Pago Provisional

INGRESOS DE ENERO A AGOSTO DE 1965	779,590.66	=	INGRESO MENSUAL PROMEDIO
MESES DEL AÑO	12		\$ 97,448.83
INGRESO MENSUAL PROMEDIO	\$ 97,448.83	x	FACTOR DE UTILIDAD GRAVABLE = 0.01347
			UTILIDAD MENSUAL ESTIMADA \$ 1,312.64
UTILIDAD MENSUAL ESTIMADA	\$ 1,312.64	x	MESES DEL AÑO = 12
			UTILIDAD ANUAL PROPORCIONAL \$ 15,751.68
Impuesto anual correspondiente a la utilidad anual proporcional			\$ 1,060.16

MENOS:

La tercera parte del impuesto anual	\$ 353.39	
Importe del primer pago provisional	<u>281.61</u>	635.00
		\$ <u><u>425.16</u></u>

Cálculo del Tercer Pago Provisional

INGRESOS DE ENERO A NOVIEMBRE DE 1965	1,137,158.88	=	INGRESO MENSUAL PROMEDIO
MESES DEL AÑO	12		\$103,378.08
INGRESO MENSUAL PROMEDIO	\$103,378.08	x	FACTOR DE UTILIDAD GRAVABLE = 0.01347
			UTILIDAD MENSUAL ESTIMADA \$ 1,392.50
UTILIDAD MENSUAL ESTIMADA	\$ 1,392.50	x	MESES DEL AÑO = 12
			UTILIDAD ANUAL PROPORCIONAL \$ 16,710.00

Impuesto anual correspondiente a la utilidad anual proporcional \$ 1,156.00

**MENOS:**

Impuesto pagado en la primera exhibición	\$281.61	
Impuesto pagado en la segunda exhibición	425.16	706.77
Importe del 3er. pago provisional		\$ 442.23

Como se puede observar, el procedimiento para determinar los importes de los pagos provisionales, permaneció sin variación alguna, en relación a la Ley derogada.

5.- CALCULO DEL IMPUESTO AL INGRESO GLOBAL DE LAS EMPRESAS, POR PERIODOS QUE COMPRENDAN DOS AÑOS, EN LOS QUE LAS TARIFAS DEL IMPUESTO SON DIFERENTES:

Supongamos, que "La Marina", S.A. percibió ingresos durante su ejercicio 1964 - 1965 como sigue:

De Julio a Diciembre de 1964 (183 días)	\$ 100,000.00
De Enero a Junio de 1965 (182 días)	100,000.00
Total de Ingreso Gravable del Ejercicio	\$ 200,000.00

Al total de ingreso gravable se aplicará la tarifa de los 2 años por separado; cada impuesto determinado se dividirá entre 365 y los productos así obtenidos, se multiplicarán por el número de días que en cada año se haya trabajado. Siendo el Impuesto a pagar la suma de las cifras determinadas.

<p>Año 1964, tarifa del artículo 55.</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;"><u>B A S E</u></td> <td style="width: 50%; text-align: center;"><u>IMPUESTO</u></td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">\$ 200,000.00</td> <td style="text-align: right;">\$ 34,908.00</td> </tr> <tr> <td style="text-align: right; border-top: 1px solid black;">34,908.00</td> <td style="text-align: right; border-top: 1px solid black;">= 95.64</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">365</td> <td></td> </tr> </table>	<u>B A S E</u>	<u>IMPUESTO</u>	\$ 200,000.00	\$ 34,908.00	34,908.00	= 95.64	365		<p>Año 1965, tarifa del artículo 34.</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;"><u>B A S E</u></td> <td style="width: 50%; text-align: center;"><u>IMPUESTO</u></td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">\$ 200,000.00</td> <td style="text-align: right;">\$ 41,885.00</td> </tr> <tr> <td style="text-align: right; border-top: 1px solid black;">41,885.00</td> <td style="text-align: right; border-top: 1px solid black;">= 114.75</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">365</td> <td></td> </tr> </table>	<u>B A S E</u>	<u>IMPUESTO</u>	\$ 200,000.00	\$ 41,885.00	41,885.00	= 114.75	365	
<u>B A S E</u>	<u>IMPUESTO</u>																
\$ 200,000.00	\$ 34,908.00																
34,908.00	= 95.64																
365																	
<u>B A S E</u>	<u>IMPUESTO</u>																
\$ 200,000.00	\$ 41,885.00																
41,885.00	= 114.75																
365																	

	NUMERO- DE DIAS TRA- CUOTA DIARIA X BAJADOS.	IM- PUESTO	NUMERO DE DIAS TRA- CUOTA DIARIA X BAJADOS. TO.
95.64	183	17502.12	114.75 182 20884.50

IMPUESTO CORRESPONDIENTE A 1964	\$ 17,502.12
IMPUESTO CORRESPONDIENTE A 1965	20,884.50
TOTAL DE IMPUESTO A PAGAR	<u>\$ 38,386.62</u>

6.- CALCULO DEL IMPUESTO PARA PERIODOS IRREGULARES.

Cuando se paga Impuesto al Ingreso Global de las Empresas, de un ejercicio Irregular, se aplica el siguiente procedimiento:

Supongamos que la Empresa "PEREZ", S.A. obtuvo durante el período comprendido del 1° de Enero al 31 de Octubre de 1965, un ingreso global gravable de - - - - - \$ 158,324.00.

NUMERO DE DIAS TRABAJADOS	304
INGRESOS GRAVABLES	\$ 158,324.00

1° Se determinará el promedio diario de ingresos gravables.

	PROMEDIO DIARIO DE INGRESOS GRAVABLES
INGRESOS GRAVABLES : <u>158,324.00</u>	= \$ 520.80
DIAS TRABAJADOS	304

2° Se determinará el ingreso gravable proporcional -- anual, según se muestra:

PROMEDIO DE INGRESOS -- DIARIOS	x	NUMERO DE DIAS DEL AÑO	=	INGRESO PROPOR-- CIONAL ANUAL GRA VABLE.
520.80		365		\$ 190,092.00

3° Al ingreso gravable proporcional anual se le aplicará la Tarifa General del Artículo 34 de la Ley:

B A S E	IMPUESTO
\$ 190,092.00	\$ 39,233.61

4° Se dividirá el impuesto determinado entre 365 días y el resultado se multiplicará por el número de -- días que comprenda el período trabajado, siendo es ta última cifra el impuesto a pagar.

CUOTA DIARIA  
DE IMPUESTO.

IMPUESTO DETERMINADO  $\frac{39,233.61}{365} = \$ 107.49$   
 NUMERO DE DIAS DE AÑO

CUOTA DIARIA DE IMPUESTO	x	NUMERO DE DIAS TRABAJADOS	=	IMPUESTO A PA- GAR
\$ 107.49		304		\$ 32,676.96

7.- REDUCCION DEL IMPUESTO AL INGRESO GLOBAL DE LAS EXPEN-  
 SAS AL APLAHO DE LA LEY DE FOMENTO DE INDUSTRIAS NUE-  
 VAS Y NECESARIAS.

La Empresa "Industriales", S.A. produce un artí-  
 culo, que está afecto al beneficio de reducción en un 40%  
 del Impuesto Sobre la Renta, de acuerdo a Ley de Fomento  
 de Industrias Nuevas y Necesarias. La mencionada Empresa  
 obtuvo en el ejercicio 1965 los siguientes resultados:

Ingreso Global Gravable obtenido de la venta del artículo sujeto al beneficio de la Ley de Fomen- to de Industrias Nuevas y Neces- arias	\$ 300,000.00
Total del Ingreso Global Grava- ble percibido por la empresa	1,000,000.00

CALCULO DEL IMPUESTO

IMPUESTO SUJETO A REDUCCION	IMPUESTO SOBRE EL TOTAL DE		
	INGRESO GLOBAL GRAVABLE.		
BASE	IMPUESTO	BASE	IMPUESTO
\$ 300,000.00	<u>\$ 71,525.00</u>	\$1,000,000.00	\$325,325.00
MENOS:			
El 40% de reducción sobre -			
\$ 71,525			<u>28,610.00</u>
IMPUESTO A PAGAR			<u>\$296,715.00</u>

8.- CALCULO DE IMPUESTO  
CAUSANTES MENORES

GIRO:  
Abarrotes en General.

ANTIGUA LEGISLACION

LEGISLACION VIGENTE

INGRESOS	Nº CLASIFICACION DOR.	IMPUESTO	PORCIENTO APLICABLE A LOS INGRESOS.	INGRESO GRAVABLE	IMPUESTO	DIFERENCIA
100,000.-	5	940.-	10%	10,000.-	535.-	405.-
50,000.-	5	277.-	10	5,000.-	165.-	112.-
140,000.-	5	1,998.-	10	14,000.-	885.-	1,113.-
GIRCS						
Comerciales						
Vta. de billetes de loteria						
60,000.-	2	329.-	5	3,000.-	50.-	279.-
120,000.-	2	1,309.-	5	6,000.-	235.-	1,074.-
149,000.-	2	1,986.-	5	7,450.-	336.50	1,649.50
Comisionistas						
70,000.-	5	489.-	30	21,000.-	1,595.-	1,106.-
140,000.-	5	1,998.-	30	42,000.-	4,605.-	2,607.-
90,000.-	5	771.-	30	27,000.-	2,275.-	1,504.-
Industriales.						
Acumuladores						
142,000.-	4	1,975.-	20	28,400.-	2,457.-	482.-
72,000.-	4	493.-	20	14,400.-	925.-	432.-
30,000.-	4	116.-	20	6,000.-	235.-	119.-
Panaderías y Biscocherías						
38,000.-	5	176.-	5	1,900.-	Exento	176.-
64,000.-	5	421.-	5	3,200.-	60.-	361.-
126,000.-	5	1,632.-	5	6,300.-	256.-	1,376.-
Artículos para Deporte.						
60,000.-	3	345.-	10	6,000.-	235.-	110.-
115,000.-	3	1,242.-	10	11,500.-	660.-	582.-
140,000.-	3	1,850.-	10	14,000.-	885.-	965.-

GANADEROS  
Producción de Leche

INGRESOS	Nº CLASIFICACION DOR.	IMPUESTO	PORCIENTO APLICABLE A LOS INGRESOS.	INGRESO GRAVABLE	IMPUESTO	DIFERENCIA
32,000.-	6	142.-	5%	1,600.-	Exento	142.-
55,000.-	6	450.-	5	3,250.-	62.50	387.50
125,000.-	6	1,665.-	5	6,250.-	252.50	1,412.50

AGRICOLAS:  
Cereales y granos  
en general.

78,000.-		385.-	5	3,900.-	99.-	286.-
122,000.-		974.-	5	6,100.-	242.-	732.-
144,000.-		1,343.-	5	7,200.-	319.-	1,024.-

Como puede observarse en los ejemplos anteriores, el Impuesto al Ingreso Global de las Empresas que pagarán los causantes menores, será en la mayoría de los casos, menor que el que pagaban con la legislación derogada.

TERCERA PARTE.

CONCLUSIONES.

## CONCLUSIONES

El Contador Público especialista en materia de impuestos, es el profesional más indicado para dar asesoramiento fiscal, a los causantes de los diversos gravámenes que existen.

. . . . .

Desde el establecimiento del Impuesto Sobre la Renta en México hasta la Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor a partir del 1º de Enero de 1965, el Sistema Impositivo Mexicano se ha venido adaptando a las necesidades de la evolución económica de México. Se observa el abandono paulatino que de los impuestos indirectos se va haciendo, lo cual muestra el espíritu de justicia que a nuestras leyes se trata de dar, ya que al ir eliminando los gravámenes que como los indirectos son pagados por los consumidores de baja potencialidad económica, se logra mayor proporcionalidad y equidad en los impuestos.

. . . . .

El primer paso dado en el Sistema Impositivo Mexicano para abandonar el sistema cédular puro, lo constituyó el establecimiento en México de la Tasa Sobre Ingresos Acumulados.

. . . . .

Tradicionalmente los impuestos se han clasificado en Impuestos Directos e Impuestos Indirectos, siendo los primeros por sus características esenciales los más convenientes para el Estado y al mismo tiempo los más justos para el contribuyente.

. . . . .

Los impuestos tienen fines fiscales, cuando son creados exclusivamente con la intención de proporcionar al Estado los recursos necesarios para satisfacer las necesidades de los servicios públicos y tendrán fines extra fiscales cuando su creación obedezca a causa distinta a la anterior, como puede ser el fomento de alguna actividad o bien la eliminación de otra.

El hecho de que el Estado esté en posibilidades

de determinar con cierta exactitud el Ingreso Nacional, -  
le permite apreciar con mayor certeza el rendimiento de -  
cualquier impuesto que grave los ingresos.

. . . . .

El ingreso Público o el Ingreso del Estado se -  
clasifica en atención a la forma en que los obtiene, en -  
ingresos ordinarios e ingresos extraordinarios.

. . . . .

La Ley del Impuesto Sobre la Renta en México, -  
no obstante que en forma general, considera como ingreso:  
"Las percepciones en efectivo, en especie o en crédito, -  
que modifiquen el patrimonio del contribuyente, provenien-  
tes de productos o rendimientos del capital, del trabajo -  
o de la combinación de ambos", señala en cada uno de los -  
casos que afecta; lo que debe entenderse por Ingreso Gra-  
vable.

. . . . .

No obstante que se considera al ingreso como --  
una medida general de la capacidad de pago del contribu--  
yente, no es la única concebible para determinar la capa-  
cidad gravable de los individuos, además no es un concep-  
to suficientemente claro, ya que su definición para fines  
impositivos, puede variar ampliamente y de hecho varía en  
la legislación fiscal de varios Países.

. . . . .

A la posibilidad económica de contribuir en la -  
satisfacción de las necesidades de una colectividad, se --  
le conoce con el nombre de "Capacidad Contributiva".

. . . . .

A los Principios de Justicia, Certidumbre, Como-  
didad y Economía señalados por el tratadista Inglés Adam -  
Smith, se le consideran como los principios fundamentales  
de los impuestos.

. . . . .

La proporcionalidad y la equidad, de los impues-  
tos es señalada por la Constitución Política de los Esta-  
dos Unidos Mexicanos como base legal del Sistema Impositi-

vo Mexicano.

. . . . .

Las ventajas que ofrece el establecimiento de un Sistema Global Personal de Impuestos son más numerosas que los inconvenientes que surgen con su implantación.

. . . . .

Las disposiciones preliminares de la Ley Vigente del Impuesto Sobre la Renta en relación con las condiciones en la derogada, no reflejaron variaciones trascendentales, sino en general se mantuvieron iguales, excepto pequeñas modificaciones que al respecto se efectuaron y que se relacionan en el capítulo relativo de este trabajo.

. . . . .

La Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente...

El presente capítulo...

En consecuencia...

Por lo tanto...

En el presente capítulo...

vo Mexicano.

. . . . .

Las ventajas que ofrece el establecimiento de un Sistema Global Personal de Impuestos son más numerosas que los inconvenientes que surgen con su implantación.

. . . . .

Las disposiciones preliminares de la Ley vigente del Impuesto Sobre la Renta en relación con las contenidas en la derogada, no reflejaron variaciones trascendentales, sino en general se mantuvieron iguales, excepto pequeñas modificaciones que al respecto se efectuaron y que se mencionaron en el capítulo relativo de este trabajo.

. . . . .

La Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente desde el 1º de Enero de 1965, distingue 2 grupos de personas físicas: Uno en el que la clasificación del causante atiende a la fuente de la cual provenga el Ingreso (Productos del trabajo y productos o rendimientos del capital) y otro en el que el impuesto se causa sin distinguir las fuentes de donde provenga el ingreso gravado.

La clasificación cédular consideraba a los causantes del impuesto a las personas físicas, de la siguiente manera:

I.- Ingresos provenientes del producto del trabajo, en cédulas IV y V.

II.- Ingresos provenientes del producto o rendimiento del capital, en cédulas VI a IX.

. . . . .

El monto de las exclusiones que por gastos de familia admite la actual Ley del Impuesto Sobre la Renta, para los causantes del Impuesto al Ingreso Global de las Personas Físicas, constituye una sola ilusión para estos contribuyentes, debido a que están muy por abajo de los que realmente debieron considerarse para determinar el ingreso gravable de estas personas.

. . . . .

El Impuesto al Ingreso Global de las Empresas - constituye en la vigente Ley del Impuesto Sobre la Renta, lo que en la derogada estaba principalmente gravada, según la clasificación cedular de la siguiente forma:

CEDULA I Comercio.

CEDULA II Industria.

CEDULA III Ganadería, Agricultura y Pesca.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta al referirse al Ingreso acumulable de los causantes mayores del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas, resume en un solo artículo, cuáles son los ingresos que deberán acumularse, cuáles los que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá estimar, quiénes deberán acumularlos y cuáles no deberán acumularse, ocasionando con esto que el mencionado artículo sea complejo y confuso, pues tratando de determinar cuáles son los ingresos acumulables, abarca todos los aspectos, a que ya hemos hecho referencia.

. . . . .

Las deducciones que la Ley vigente del Impuesto Sobre la Renta, autoriza para efectos de determinar el Ingreso gravable de los causantes del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas, tienen su origen y son resultado de la experiencia obtenida con la aplicación de la vigente hasta el 31 de Diciembre de 1964, no obstante, las variaciones que en este aspecto tuvo la Ley, modificaron en forma trascendental el Sistema Impositivo Mexicano.

. . . . .

El aumento del monto de impuesto a pagar, que se observa con la aplicación de la tarifa para los causantes mayores del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas, en relación a la tarifa de la Ley anterior, queda aunque parcialmente, compensado por la eliminación en el ordenamiento vigente del impuesto relativo a la Tasa Sobre Utilidades Excedentes.

. . . . .

Las dos principales causas de la evasión fiscal entre los causantes menores son:

a).- El desconocimiento de sus obligaciones fiscales.

b).- La falta de adecuada difusión de las disposiciones relativas.

. . . . .

La evasión fiscal por parte de los causantes menores, en ocasiones podría no ser considerada como fraudulenta, ya que en algunos casos, obedece al desconocimiento que tienen de las Leyes Impositivas, el cual no constituye dolo.

. . . . .

Las Instituciones Educativas que imparten la carrera de Contador Público, en coordinación con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y con las pequeñas Cámaras de Comercio y de la Industria, deberían instituir a manera de Servicio Social prestado por los pasantes de Contaduría Pública, el asesoramiento, la orientación e instrucción necesaria, para eliminar el problema de la evasión fiscal por parte de los causantes menores.

## B I B L I O G R A F I A

- 1.- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1965.
- 2.- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1953.
- 3.- ERNESTO FLORES ZAVALA  
ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS.
- 4.- PASCUAL OCAÑA WEYER, C.P.  
SINOPSIS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.
- 5.- FRANCISCO ZAMORA.  
TRATADO DE TEORIA ECONOMICA.
- 6.- CICLO DE CONFERENCIAS ACERCA DE LA NUEVA LEY DEL IM-  
PUESTO SOBRE LA RENTA.- PUBLICADAS POR LA CAMARA NA-  
CIONAL DE LA INDUSTRIA DE LA TRANSFORMACION.
- 7.- CONFERENCIAS SOBRE TEMAS FISCALES.- PUBLICADA POR EL  
COLEGIO DE CONTADORES PUBLICOS DE MEXICO.
- 8.- COMPILACION DE LEYES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- PU-  
BLICACION DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PU-  
BLICO.
- 9.- REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, EN  
VIGOR EL 30 DE ENERO DE 1954.

# I N D I C E

Introducción Pág. 3

## PRIMERA PARTE

### LOS IMPUESTOS

#### CAPITULO I

##### ANTECEDENTES HISTORICOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

- |  |        |
|--|--------|
| 1.- Breves comentarios a los antecedentes de este Impuesto.  | Pág. 7 |
| 2.- Antecedentes en México.  | 8      |
| 3.- El Impuesto Sobre la Renta en México.  | 9      |
| 4.- Ultimas Reformas y Adiciones a la Ley del Impuesto Sobre la Renta Anteriores a la Ley de 1965. | 15     |

#### CAPITULO II

##### LOS IMPUESTOS

- |   |         |
|---|---------|
| 1.- Diversas Definiciones de Impuesto.      | Pág. 20 |
| 2.- Elementos Principales de los Impuestos. | 21      |
| 3.- Clasificación de los Impuestos.         | 25      |
| 4.- Finalidades de los Impuestos.           | 31      |

#### CAPITULO III

##### CLASIFICACION DE LOS INGRESOS

- |  |         |
|--|---------|
| 1.- El Concepto Ingreso, Definiciones y Distintas Fuentes. | Pág. 33 |
| 2.- Concepto General de Ingreso Fiscal.                    | 38      |

3.- El Ingreso como una Medida de Capacidad Contributiva.	Pág. 44
---	---------

#### CAPITULO IV

##### EL SISTEMA GLOBAL PERSONAL - DE IMPUESTOS.

1.- Capacidad Contributiva.	Pág. 45
2.- Los Principios de los Impuestos.	46
3.- Proporcionalidad y Equidad.	51
4.- Características Generales del Sistema Global Personal de Impuestos.	52

#### SEGUNDA PARTE

##### EL IMPUESTO AL INGRESO GLOBAL DE LAS EMPRESAS.

#### CAPITULO V

##### GENERALIDADES

1.- Breves Comentarios a las "Disposiciones Preliminares" de la Actual Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Relación con la Ley Vigente hasta el 31 de Diciembre de 1964.	Pág. 56
2.- Aspectos Generales del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas.	65
3.- Algunas Consideraciones acerca de los Causantes Menores.	70

#### CAPITULO VI

##### LAS DEDUCCIONES

1.- Cuadro General de Deducciones.	Pág. 75
------------------------------------	---------

2.- Consideraciones en Relación a las Deduciones.	Pág.	76
3.- Conceptos que no podrán Deducirse.		88

#### CAPITULO VII

##### DE LA BASE DEL PAGO DEL IMPUESTO Y OBLIGACIONES DIVERSAS DE LOS CAUSANTES.

1.- De la Base.	Pág.	91
2.- Del Pago.		97
3.- De las Obligaciones Diversas.		101

#### CAPITULO VIII

##### CALCULO DE IMPUESTOS.

1.- Comparación entre Tarifas.	Pág.	106
2.- Aplicación de ambas Tarifas a un Caso Práctico.		106
3.- Casos de Reducción del Impuesto que Resulte de aplicar la Tarifa General del Artículo 34.		109
4.- Cálculo de Pagos Provisionales.		111
5.- Cálculo del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas, por Períodos que Comprenden dos años, en los que las Tarifas del Impuesto son Diferentes.		113
6.- Cálculo del Impuesto para Períodos Irregulares.		114
7.- Reducción del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas al Amparo de la Ley de Fomento de Industrias Nuevas y Necesarias.		115

8.- Cálculo de Impuestos Causantes Menores. Pág. 116

SEGUNDA PARTE

CONCLUSIONES 118

Bibliografía. 123