

2:28



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
A CATLAN

EL SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO SOBRE
LA RENTA, EN LA LEGISLACION MEXICANA

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

ANTONIO BARRAZA NUÑEZ



ASESOR DE TESIS:
LIC. FEDERICO VALLE GONZALEZ
ADMOR.

MEXICO, D. F.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

1989



Universidad Nacional
Autónoma de México



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 está 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.

INDICE

Página

Introducción. -----	1
---------------------	---

Capítulo I

DEL IMPUESTO.

A. Los principios teóricos de Adam Smith.-----	3
a).-Principio de Justicia.-----	3
b).- Principio de Certidumbre.-----	6
c).- Principio de Comodidad.-----	10
d).- Principio de Economía.-----	12
B.- Los principios teóricos de Adolfo Wager.-----	14
a).- Principios de Política Financiera.-----	15
b).-Principios de Economía Pública.-----	17
c).-Principios de Equidad.-----	18
d).- Principios de Administración Fiscal.-----	19
C.- Definiciones del Impuesto en la Doctrina.-----	21
D.- Génesis, concepto del Impuesto en nuestra Legislación y Análisis del mismo.-----	27

CAPITULO II

ELEMENTOS DEL IMPUESTO.

A.- Los Sujetos del Impuesto.-----	40
B.- El Hecho Generador del Impuesto.-----	41
C.- Fuente del Impuesto.-----	48
D.- La Unidad del Impuesto.-----	50

E.- La Cuota del Impuesto.	51
F.- La Base Imponible del Impuesto.	56
G.- La Tarifa del Impuesto.	60

Capítulo III

LOS SUJETOS DEL IMPUESTO.

A.- Concepto.	62
B.- Clasificación.	64
C.- Obligaciones.	68
D.- El Sujeto Activo.	72
E.- El Sujeto Pasivo Principal.	76
F.- El Sujeto Pasivo Secundario.	82
G.- El Sujeto del Hecho.	89

Capítulo IV

ANALISIS A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE
LA RENTA EN MEXICO Y DETERMINACION
DEL SUJETO PASIVO DE LA MISMA

A.- Introducción.	95
B.- Estructura de la Ley.	99
C.- Disposiciones Generales.	100
D.- De las Sociedades Mercantiles. Disposiciones Generales	104
E.- De las Personas Morales Fines no Lucrativos.	125
F.- De las Personas Físicas. Disposiciones Generales.	128
G.- De los Residentes en el Extranjero con Ingresos Provenientes de Fuente de Riqueza Ubicada en Territorio Na cional.	155

H.- Del Sistema Tradicional del Impuesto sobre la Renta a las Actividades Em- presariales.-----	160
I.- Del Mecanismo de Transición del Impuesto sobre la Renta a las Actividades Empresariales.-----	177
Conclusiones.-----	182
Bibliografía citada.-----	189

Introducción.

La determinación de los sujetos pasivos en el impuesto sobre la renta se presenta como una problemática de fácil solución jurídica, desde el punto de vista de la traslación impositiva tomando en consideración que en este tipo de impuesto juega un papel sumamente importante el sujeto o contribuyente de hecho, ya que se encuentra contemplado bajo el tipo de relación jurídica con el sujeto activo del tributo.

El objetivo del presente trabajo es, identificar y hacer un análisis de los diferentes sujetos del impuesto sobre la renta que rige las relaciones entre las Autoridades Hacendarias y el contribuyente en México, para obtener desde el punto de vista Jurídico, cuáles son las fuentes de ingresos, su clasificación, su naturaleza jurídica y su aplicación a los sujetos pasivos obligados en esta materia.

La estructura del presente trabajo está dividida en cuatro capítulos, con el contenido siguiente:

En el capítulo I, se analizan los principios teóricos de dos tratadistas que dejaron honda huella en el ámbito fiscal, por haber formado sendos estudios en materia de impuesto: Adam Smith y Adolfo Wagner.

Se estudian además, diversas definiciones de innumerables Escritores Especialistas sobre el impuesto y se propone una definición concreta sobre el mismo.

Finalmente, se hace un análisis del impuesto referido concretamente a la génesis que dicho concepto ha tenido en el derecho impositivo mexicano.

En el capítulo II, se ven y analizan los diferentes elementos que integran al impuesto como sujetos, hecho generador,

fuerza del impuesto, la cuota, base imponible, etcétera, cuyo estudio se hizo imprescindible para poder entender en su más exacta dimensión, la problemática impositiva relacionada, concretamente, con el impuesto.

En el capítulo III, se abordó en forma más concreta, el problema de los sujetos del impuesto. Se dió su concepto, clasificación, obligaciones y se hizo un análisis más detenido del sujeto activo, el sujeto pasivo principal y el sujeto pasivo secundario.

Una vez ubicados doctrinariamente los sujetos pasivos de la relación tributaria, se hizo un examen sobre la importancia que en materia tributaria juegan los sujetos o contribuyentes de hecho.

Este sujeto o contribuyente de hecho y que se presenta por el fenómeno de la traslación impositiva y que dicho sea de paso, también es analizada en este capítulo, es sumamente importante porque es quien en definitiva soporta la carga e incidencia tributaria sin que él a su vez pueda repercutirlo a otra persona o evitar su traslado.

En el caso concreto del impuesto sobre la renta, en México, la imposición del impuesto es expresamente deseada por el legislador, al ordenarlo así en el artículo 10. de la ley de la materia.

En el capítulo IV, se hace un análisis general a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en nuestra Legislación, habiéndose determinado a través del desarrollo de este capítulo, los diferentes sujetos pasivos del impuesto de que se trata.

CAPITULO I
DEL IMPUESTO

A.- LOS PRINCIPIOS TEORICOS DE ADAM SMITH.

Surge en el siglo XVIII, uno de los principales teóricos de la economía política moderna, Adam Smith quien en su obra de la Investigación sobre la Naturaleza y Causa de la Riqueza de las Naciones, dedicó una parte al estudio de los impuestos.

En efecto, Smith vislumbró con meridiana claridad algunos principios que en la actualidad cobran vital importancia cuando el legislador se ocupa de elaborar alguna ley relativa a los tributos. Dichos principios son los siguientes: Principio de Justicia, Principio de Certidumbre, Principio de Comodidad y Principio de Economía.

a).- Principio de Justicia.

Respecto de este principio, Smith manifestaba que "los vg sallos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno en proporción de sus respectivas facultades y en cuanto sea posible esta regulación, esto es, en proporción de las rentas o haberes de que gozan bajo la protección de aquel Estado.

"Las expensas del Gobierno, con respecto de los individuos de una nación, vienen a ser como los gastos del manejo de una gran hacienda, con respecto a sus varios colonos, los cuales sin excepción están obligados a contribuir, en proporción de sus respectivos intereses, al cultivo de aquel predio. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que llamamos igualdad o desigualdad de imposición" (1)

(1).- Smit Adam.- De la investigación sobre la Naturaleza y Causa de la Riqueza de las Naciones.-Cultura,Ciencia y Tecnología al alcance de todos.-Responsables de la Edición Oscar - René Curz O.,por encargo del Gobierno Federal.-México,1976. - Página 409.

Podríamos afirmar que existe una gran concordancia en lo enunciado en este principio y lo dispuesto en nuestra Carta Magna, en el artículo 31, fracción IV, al establecerse como una obligación más de los mexicanos, al contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y del Municipio en que se resida, en forma proporcional y equitativa que señalan las leyes respectivas.

Según la doctrina, este principio se complementa con dos figuras más o subprincipios, que son el de uniformidad y generalidad.

I.- "Que un impuesto sea general, quiere decir que comprende a todas las personas (físicas o morales) cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal" (2).

Es evidente que si una ley no es general, entonces es particular o privativa, esto es, que carece de los requisitos de abstracción e impersonalidad, y en consecuencia, violatoria del principio de generalidad que consagran los artículos 13 y 31 fracción IV Constitucionales.

II.- "Que un impuesto sea uniforme, proclama la igualdad de todos frente a un impuesto" (3).

De acuerdo con el maestro Sergio Francisco de la Garza, "esa igualdad requiere que todos contribuyan a los gastos públicos de acuerdo con su capacidad contributiva" (4)

(2).- Margain Manautou, Emilio.- Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.- Edición de la Universidad Autónoma de San Luis Potosí.- Quinta Edición, México, 1979.- Página 38.

(3).- De la Garza, Sergio Francisco.- Derecho Financiero Mexicano.- Editorial Porrúa, S.A.- Octava Edición.- México, 1978.- Pág. 388.

(4).- Ibidem.

Ahora bien, ¿Qué se entiende por capacidad contributiva? según Griziotti, "la capacidad contributiva consiste en todas aquellas manifestaciones exteriores que indican la posibilidad que tienen los causantes para contribuir a los gastos públicos. (5) Y dicha capacidad contributiva puede observarse en dos momentos:

Primero, cuando el causante se dá cuenta que al finalizar el año, la riqueza obtenida es mayor que la adquirida al iniciar dicho año, de tal manera que pueda consumir tal riqueza, sin temor a disminuir su patrimonio, y,

El segundo momento que se toma en cuenta para poder determinar la capacidad contributiva, es aquel en el cual se consume la riqueza.

Desde luego, se debe tomar en cuenta que no todos los ingresos ni todos los gastos de la riqueza pueden ser observados como indicadores de la capacidad contributiva. Así pues, el legislador al tomar en cuenta la adquisición y el consumo de la riqueza, como manifestaciones de la capacidad contributiva, debe observar que cuando el contribuyente aumenta su propia riqueza y puede satisfacer cualquier necesidad sin que por ello se vea disminuído su patrimonio, evidentemente que puede ayudar al Estado, contribuyendo a la satisfacción de las necesidades colectivas."

En forma similar, en el caso de los tributos sobre el empleo de la riqueza (tomando en consideración que el Estado no debe gravar los gastos necesarios para la vida, es decir, los gastos necesarios para la existencia), "los impuestos sobre consumos no necesarios no indispensables nos indican que el contribuyente puede proporcionar, aparte de sus gastos individuales y necesarios, ayuda para los gastos públicos, cuyo fin es la satisfacción de las necesidades colectivas." (6).

(5).-Griziotti, Benvenuto.-Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda.-Editorial Reus.-Segunda Edición.-Madrid 1958.-Página 134.

(6).-Griziotti, Benvenuto.-Obra citada, Páginas 134 y 135.

Por su parte, Dino Jarach nos dice respecto a la capacidad contributiva, "que ésta no es otra cosa más que el criterio o la pauta a la que llega al interpretar el principio de igualdad." (7)

Y ésta tarea la hace el legislador, dice Jarach, el cual hace una valoración política de la riqueza de los contribuyentes para determinar las diferentes clases de tributos, y, en todo caso, la Corte será la única facultada para resolver si las diversas normas tributarias expedidas son o no Constitucionales.

b).- Principio de Certidumbre.

Al referirse a este principio, Adam Smith lo desarrolló de la siguiente manera: "el tributo que cada individuo ésta obligado a pagar debe ser cierto y determinado, y en ningún modo arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad que deba satisfacerse, todo ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona.

"Porque donde se verifique lo contrario, estará cada vasallo que contribuya más o menos, bajo el poder no del gobierno, sino del recaudador de tributos, quien puede muy bien, con esta libertad agravar el impuesto sobre cualquier contribuyente que no se atreva a reclamar o sacar, a impulsos del terror de semejantes gravámenes, reglas, presentes o gratificaciones únicas para él.

"La incertidumbre de la contribución es ocasión para la insolencia, favoreciendo las astucias de algunos de los empleados en aquellos destinos, quienes suelen ser cuando menos desatentos e intratables. La certeza de lo que cada individuo de

(7).- Jarach, Dino.- Clases de Derecho Tributario dictadas por el autor durante el Primer Curso Básico Interamericano en Tributación realizado en Buenos Aires, Argentina, entre los meses de mayo a septiembre de 1970.- Edición llevada a cabo por la Escuela Nacional de Hacienda de Argentina y cuyo ejemplar se encuentra en la Dirección General de Difusión Fiscal, Centro de Documentación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de México.- Página 40.

be pagar es materia de tanta importancia, que una desigualdad considerable en el modo de contribuir no acarrea, según han experimentado todas las naciones, un mal tan grande como la más leve incertidumbre en la cuantía del tributo". (8)

De este principio se desprende más que nada, que al legislar en materia tributaria, el hacedor de las leyes debe precisar elementos principales o característicos de cada tributo y así evitar actos arbitrarios por parte de la administración pública.

Flores Zavala nos dice que para cumplir con este principio, "la ley impositiva debe determinar con precisión los siguientes datos: el sujeto, objeto, la cuota, la forma de hacer el pago, la valuación de la base, fecha de pago, quien paga, a quién se paga, las penas en caso de infracción y los recursos que procedan frente a una actuación ilegal de la administración." (9)

Gastón Jéze (10), al analizar este principio lo desarrolla de la siguiente manera:

"1.- Las leyes sobre impuestos deben ser redactadas claramente, de manera que sean comprensibles para todos; no habrá de contener fórmulas ambíguas o imprecisas.

2.- Los contribuyentes deben tener los medios necesarios para conocer fácilmente las leyes, reglamentos o circulares que les afecten."

Esta regla es muy importante y en tal sentido, es necesario reconocer que en nuestro país se ha procurado ampliamente

(8).- Smith, Adam.- Ob. cit.- Páginas 409 y 410.

(9).- Flores Zavala, Ernesto.-Elementos de Finanzas Públicas - Mexicanas.-Editorial Porrúa, S.A.-Edición 22.-México, 1980.- - Página 142.

(10).- Cit. por Ernesto Flores Zavala.- Ob cit.- Páginas 142 y 143.

con el principio de certidumbre, pues existe toda una actividad administrativa y editorial por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de diversas dependencias, que realizan toda una campaña permanente para que los contribuyentes entiendan y cumplan con sus obligaciones tributarias.

3.- Debe precisarse si se trata de un impuesto federal, local o municipal.

Esta regla también es importante, pues el contribuyente tiene derecho a saber a quién está pagando, si a la federación, al estado, o al municipio, para que si en un momento determinado el causante no está conforme con lo exigido, pueda inconformarse ante la autoridad competente.

4.- Se debe preferir el sistema de cuota al de derrama, porque es menos incierto.

Según Flores Zavala "la cuota del impuesto es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria. Y, la unidad tributaria, no es otra cosa más que una unidad de medida con base en la cual la ley determina lo que deberá cubrirse por concepto de impuesto. Ejemplo: por un kilo de sal, se debe pagar equis cantidad de dinero, por un litro de alcohol, se debe pagar tanto." (11)

Por su parte Sergio Francisco de la Garza (12), nos dice respecto de los tributos de derrama, que "en este sistema se determina o fija primero lo que se pretende obtener con la recaudación tributaria, para después repartirlo o derramarlo entre los causantes, tomando en cuenta la base imponible (cantidad sobre la cual se calcula lo que el sujeto pasivo debe pagar por concepto de impuesto), y con los anteriores datos, se calculará la cuota que corresponda a cada unidad fiscal."

(11).- Flores Zavala, Ernesto.- Ob cit.- Páginas 108 y 109.

(12).- De la Garza, Sergio Francisco.- Ob. cit.- Página 417.

Este tipo de gravámenes encuentran su máxima expresión en las llamadas contribuciones especiales, concretamente, en las de mejora (también conocidos como derechos de cooperación).

Desde luego, es evidente que este sistema de derrama en la actualidad es obsoleto y en nuestra realidad jurídica tributaria no encuentra regular aplicación pues el que rige es el sistema de cuota en la generalidad de los casos.

Por último y respecto a estos dos sistemas, Griziotti(13) nos dice por lo que toca al sistema de derrama (él lo denomina método del contingente, cupo o reparto), que es "un sistema rígido pero que pone límite a los fraudes, pues los contribuyentes se estarían vigilando unos a otros para cubrir sus contribuciones y así evitar una carga más gravosa para sus patrimonios, pero ofrece la dificultad de que el monto de la contribución a percibir, sea repartida en forma inequitativa, por no conocerse la riqueza relativa a cada uno de los contribuyentes. No sucede lo mismo con el sistema de cuota ya que éste es más elástico, pues varía espontáneamente al variar la riqueza disponible, y su inconveniente radica en el hecho que se deja al fisco la comisión de combatir los posibles fraudes que se intenten o lleven a cabo por parte del contribuyente."

5.- La administración debe ser imparcial en el establecimiento del impuesto.

Esta regla invocada por Jéze parece innecesaria, pues evidente que en la mayoría de las sociedades modernas, regidas por un Estado de Derecho, la administración pública en ningún momento puede mostrarse parcial al momento de establecer un impuesto, pues lesionaría el principio de generalidad que en forma particular, rige en nuestra Carta Magna y en la mayoría de las Constituciones de los países democráticos.

c).- Principio de Comodidad.

"Todo tributo o impuesto debe exigirse en el tiempo y modo que sea más comodo y conveniente a las circunstancias del contribuyente. Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas, pagadero al mismo tiempo en que el dueño las deven-ga, es exigido con oportunidad, ya que regularmente debe creer se que tiene entonces de donde pagar".

"Los derechos cargados sobre los géneros de consumo, sien-do artículos de mero lujo, vienen por último a pagarse por el consumidor y generalmente del modo menos gravoso que puede ser para él. Los paga, en efecto, poco a poco, a medida que va ne-cesitando aquellos géneros, y como tiene también la libertad de comprarlos o no, según le parezca, será culpa suya si al mo-mento de pagarlos sufre una incomodidad". (14)

Luigi Einaudi (15), nos dice respecto a este principio que "no debe recaudarse de una sola vez, sino en forma fraccio-nada así como que no debe cobrarse antes de la recolección, si no después."

En nuestra legislación federal tiene plena observancia es-te principio de comodidad y así vemos como, por ejemplo la Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del 1o. de enero de 1981, publicada en el Diario Oficial de la Federa-ción del 30 de diciembre del 1980, al hablarnos en su Título II, de las Sociedades Mercantiles, en sus Disposiciones Generales, en su artículo 12, dispone que los contribuyentes deben efectuar tres pagos provisionales a cuenta del ejercicio a más tardar el día 15 o al siguiente día hábil si aquel no lo fue-ra, de los meses 5o., 9o. y 12o., de su ejercicio y conforme a diversas bases que en siete fracciones contiene el propio ar-tículo.

(14).- Smith, Adam.- Ob. cit.- Página 410.

(15).- Cit. por Sergio Francisco de la Garza.- Ob. cit.-
Página 389.

La Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles (abrogada), disponía en su artículo 38 que el pago del impuesto debía hacerse dentro de los días 10. al 20 de cada mes, mediante una declaración de los ingresos que se hubieren obtenido en el mes inmediato anterior.

Por su parte, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, dispone en su artículo 5o. que el impuesto debe calcularse por ejercicios fiscales, salvo en los casos establecidos por el artículo 33 de la propia ley y que los contribuyentes deben efectuar pagos provisionales a más tardar el día 20 de cada uno de los meses del ejercicio, mediante una declaración que presentarán en las oficinas autorizadas y que será la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades realizadas en el mes de calendario anterior a excepción de las importaciones de bienes tangibles y las cantidades por las que proceda el acreditamiento.

Por su parte, el nuevo Código Fiscal de la Federación, en vigor a partir del 1o. de enero de 1983, con excepción del Título VI que habla del Procedimiento Contencioso Administrativo y que entró en vigor el 1o. de abril del mismo año (15 bis), en su artículo 6o. dispone que las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa, el pago debe hacerse mediante declaración que se presentará en las oficinas autorizadas, dentro de los siguientes plazos:

I.- Si la contribución se calcula por periodos establecidos en la ley, a más tardar el día 20 del mes de calendario inmediato posterior a la terminación del periodo.

(15 bis).- La entrada en vigor de este Ordenamiento estaba dispuesto para el 1o. de octubre de 1982, pero por Decreto del 29 de septiembre del mismo año, se prorrogó hasta el 1o. de abril de 1983.

II.- En el caso de retención o recaudación de contribuciones, los retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las entregarán a más tardar el día 15 del mes de calendario inmediato posterior al de la retención o recaudación.

III.- En cualquier otro caso, dentro de los quince días siguientes al momento de su causación. Algo similar se disponía en el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación de 1967, hoy derogado como consecuencia de la entrada en vigor del nuevo Ordenamiento Tributario Fiscal Federal.

d).- Principio de Economía.

"Toda contribución -decía Smith-, debe disponerse de tal suerte que del poder de los particulares se saque lo menos posible sobre aquello, o más de aquello, que entra efectivamente en el Tesoro Público del Estado. Un impuesto puede sacar, de hecho, del caudal de los particulares, mucha mayor cantidad que la que llega a entrar en el Tesoro Público de las cuatro maneras siguientes:

"La primera, si la exacción o cobranza de él, requiere un gran número de oficiales o dependientes, cuyos salarios absorben la mayor parte del producto total del impuesto, y cuyos provechos o percances impongan una adicional contribución sobre el pueblo;

"La segunda, si el impuesto es de tal naturaleza que oprime o coarta la industria, desanimando al pueblo para aplicarse a ciertos ramos de negociación que proporcionarían trabajo y mantendrían a mayor número de gentes, de tal manera que, al obligar a pagar semejante contribución, puede disminuirse y acaso arruinarse enteramente alguno de los fondos con que podría traficar de dicho modo;

"La tercera, se reduce a las confiscaciones y decomisos en que justamente incurren los desgraciados que pretendieron evadirse de pagar impuesto, porque estas penas arruinan el caudal que pudiera en beneficio del público girarse de un modo lí

cito y la pérdida de estos capitales, aunque justamente impues-
ta al contraventor, viene ocasionando por excesivo de la con-
tribución, pues no hay mayor incentivo para el contrabando que
los altos derechos que al ser eludidos prometen altas gana-
ncias al defraudador, por lo que se requiere emitir una ley que
ofrezca primero la tentación de infringirla y que imponga el
castigo al que se deja vencer por ellas;

"En cuarto y último lugar, se sujeta a los pueblos a fre-
cuentes y odiosas fiscalizaciones de los recaudadores o admi-
nistradores de rentas, porque esto les expone a una incomodi-
dad, vejación u opresión y aunque la vejación en un sentido ri-
guroso no constituye un gasto, es ciertamente equivalente a lo
que el hombre daría por librarse de tan inoportuna molestia,
cuando no es indispensablemente necesaria.

"De uno o de otro de estos cuatro modos es como los tribu-
tos suelen sacar mucho más de los vasallos, con gravámen de
los contribuyentes, que lo que entra en realidad en el Erario
y sin beneficio para la Real Hacienda". (16)

En síntesis, "se puede afirmar que en este principio se en-
cuentran las bases, políticas y formas de evitar el que un im-
puesto sea anti-económico y se establece, además, la necesidad
de que el costo de recaudación de los impuestos sea el menor
posible, con el objeto de que la mayor parte de su rendimiento
pueda ser efectivamente aprovechado por el Estado para los fi-
nes propios de su actividad.

La realización de este principio no siempre puede lograr-
se en cada impuesto (17), porque hay algunos que, por su natu-
raleza misma, tienen un costo elevado y esto sucede, por ejem-
plo, en los impuestos aduanales, por lo que estos impuestos de-
ben compensarse con otros en los que el costo sea reducido, co-
mo el de la renta."

(16).- Smith, Adam.- Ob. cit.- Páginas 410 y 411.

(17).- Flores Zavala, Ernesto.- Ob. cit.- Página 145.

Finalmente y como corolario, Smith nos dice que "las cuatro máximas (principios), citadas, por su justicia clara y evidente, a la vez que por su manifiesta utilidad, han sido siempre recomendados y han merecido la mayor atención en todas las naciones. Todos han procurado que sus tributos fuesen los más iguales que han sido posible, tan fijos y ciertos en cantidad y tan cómodos al contribuyente en el tiempo y en el modo de la exacción o cobranzas, como proporcionados a la renta que efectivamente rinden al príncipe.

"Igualmente, han procurado que sean lo menos gravosos al pueblo según las circunstancias del Estado. Pero las cosas, al fin, se han de manejar siempre por hombres. Sus talentos, por grandes que sean, están sujetos a la flaqueza humana que por falta de herencia nos legaron nuestros primeros padres, y las siguientes reflexiones, sobre algunos de los principales impuestos que se conocen, harán ver como en diferentes siglos y países, los bien intencionados esfuerzos de todas las naciones no han sido igualmente felices en este respecto". (18)

B.- LOS PRINCIPIOS TEORICOS DE ADOLFO WAGNER.

Los cuatro principios doctrinarios de Justicia, Certidumbre, Comodidad, y Economía formulados por Adam Smith, constituyen una guía muy valiosa para el legislador, al momento de la elaboración de las leyes tributarias.

No obstante, son muchos los tratadistas que al formular teorías o definiciones sobre la materia impositiva, han enriquecido con sus aportaciones la investigación sobre la problemática tributaria.

Y en este apartado, veremos los principios elaborados por el tratadista alemán Adolfo Wagner, sobre los impuestos.

Al efecto, nos dice Wagner que "como hilo conductor para la organización de la imposición, la ciencia de las Finanzas

debe poseer una serie de principios superiores que vienen a ser, los desiderata prácticos de la política y de la técnica fiscales. Debe, para ese efecto, considerarse un doble punto de vista: las necesidades de la economía financiera (necesidades apremiantes, basadas en el interés de la colectividad) y, en segundo lugar, los efectos de la imposición sobre la población". (19)

Este tratadista agrupa su principios en cuatro categorías, a saber:

a).- Principios de política financiera, que comprende:

- 1.- Suficiencia de la imposición, y,
- 2.- Elasticidad de la imposición.

b).- Principios de economía pública, que comprende:

- 1.- Elección de buenas fuentes de impuestos, y,
- 2.- Elección de la clase de impuestos.

c).- Principios de equidad, que comprende:

- 1.- Generalidad, y,
- 2.- Uniformidad.

d).- Principios de administración fiscal, que comprende:

- 1.- Fijeza de la imposición,
- 2.- Comodidad de la imposición, y,
- 3.- Tendencia a reducir lo más posible los gastos de la recaudación de los impuestos.

Respecto al primer grupo, es decir, de los Principios de política financiera, se derivan del hecho de que el gravámen debe estar determinado según la elevación de las necesidades y cubrir éstas con el producto de los gravámenes.

Así en el principio de la suficiencia de la imposición, consistirá en que los impuestos deben ser los suficientes para cubrir las necesidades financieras en un período dado, en la medida en que otras vías o medios no puedan hacerlo o no sean admisibles.

Existe cierta similitud de este principio con lo dispuesto en nuestra Carta Magna, en el artículo 74 fracción IV, al establecerse como una de las facultades exclusivas de la Cámara de Diputados, la relativa al examen, discusión y aprobación anual del Presupuesto de Egresos de la Federación, debiéndose discutir primero las contribuciones que a su juicio deban decretarse para cubrirlos, para lo cual previamente, el Ejecutivo Federal deberá hacer llegar las correspondientes iniciativas de Ley de Ingresos y los proyectos del Presupuesto de Egresos, a más tardar el último día del mes de noviembre.

Por lo que toca al principio de la elasticidad de la imposición consiste, en que los impuestos deben ser adaptables a las variaciones de las necesidades financieras, de tal manera que un sistema determinado en él deben existir uno o varios impuestos, que con un simple cambio de tarifas y sin provocar trastornos, produzcan en casos de crisis, los recursos para sortearla.

Este principio también guarda cierta similitud en nuestra legislación Fundamental. En efecto, en el artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y que doctrinariamente se le conoce como Decreto delegado(20), se dispone que el Presidente de la República puede ser facultado por el Congreso de la Unión, para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las Tarifas de Exportación e Importación, expedi

das por el mismo Congreso, y para crear otras, así como para restringir y prohibir las exportaciones, importaciones y el trámite de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país.

Del uso que hubiere hecho de esta facultad, el Presidente de la República deberá someterla a la aprobación del Congreso, al enviar el Presupuesto fiscal de cada año.

Respecto al segundo grupo, o sea, de los principios de la economía pública, se proclama por una parte, que debe hacerse una prudente elección entre las fuentes del impuesto, y que Wagner clasifica entre tres (fuentes): La renta, el capital y los medios de consumo. (20)

Desde luego, deben tomarse en cuenta al hacer la elección, el punto de vista crítico de la economía privada y el de la pú

(20). - Cit. por: Sergio Francisco de la Garza Ob. Cit. (páginas 35 y 36), al hablarnos sobre las fuentes formales del Derecho - Financiero y al referirse al Derecho delegado y al Decreto-Ley, los hace consistir en cuanto al primero, como una facultad que el Congreso de la Unión le transmite al Ejecutivo Federal para crear normas, ya sea en materia impositiva o para suspender las garantías individuales. Tal es el caso de lo ordenado en los artículos 131 y 29 Constitucionales, respectivamente. En cuanto al Decreto-Ley, el citado autor nos dice que éste se produce cuando la Constitución autoriza al Poder Ejecutivo para expedir leyes sin necesidad de una delegación del Congreso. Dicha circunstancia se encuentra prevista en el artículo 73, fracción XVI -- Constitucional, que se refiere a las disposiciones generales -- que se pueden emitir en caso de epidemias de carácter grave o peligroso de invasión de enfermedades exóticas en el país, así como las medidas que se pueden adoptar contra el alcoholismo y la venta de sustancias nocivas para el ser humano.

blica, principalmente en lo relativo al impuesto sobre el capital, después, las consideraciones de política financiera y social y al final, los fines que se pretenden con el producto del impuesto.

Para Wagner, la fuente normal del impuesto es la renta nacional y que es, para el autor mencionado, el monto de bienes o riqueza que está a disposición de un pueblo durante un período determinado (un año), que puede ser enteramente consumido en este período, sin que el capital ya existente sea disminuído. El capital nacional, es, dice Wagner, el conjunto de bienes o riquezas de un país, que en un momento determinado se dedica a producir bienes futuros.

Por otra parte y respecto a la elección de las clases de impuesto, el legislador puede escoger, según Wagner, quién será el sujeto del impuesto, pero que está fuera de su alcance establecer quién será el pagador. La autoridad sólo puede emitir hipótesis y obtener, por la elección de las clases de impuestos y de los objetos, una realización más o menos verdadera de su hipótesis.

En nuestra realidad jurídica-tributaria, vemos cómo no es así en algunas clases de impuestos. En efecto, como ejemplo podemos citar sobre todo a los tradicionalmente llamados por parte de la doctrina, impuestos directos y que son gravámenes que recaen directamente sobre el causante del impuesto, sin que exista la posibilidad de su repercusión en otras personas, es decir, que el legislador se propone alcanzar en forma directa al verdadero contribuyente del impuesto.

Y el ejemplo clásico lo encontramos en la Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, al disponer en forma general en su artículo 10., quienes son las personas (físicas o morales) obligadas al pago del impuesto respectivo.

Respecto del tercer grupo, es decir, de los Principios de Equidad, se proclama que los tributos deben ser única y exclusivamente con fines fiscales.

Deben ser proporcionales y gravar a todas las personas, sin excepciones ni cuotas progresivas y deben gozar, desde luego, de los principios de generalidad y uniformidad en la tributación. Y esto se lograría por medio de un gravámen muy leve que lo puedan pagar tanto los pobres como los ricos, dice el autor en comentario.

El principio de generalidad, Wagner lo hace consistir, en que todos deben pagar, sin excepción, el tributo, mientras que el principio de uniformidad, consiste en que el impuesto debe ser, en lo posible, proporcional a la capacidad de prestación económica, la cual crece según una progresión más rápida que la renta.

Estos principios de Equidad formulados por Wagner, se encuentran en cierta pugna con el principio de Justicia de Adam Smith, pues, mientras que para Wagner le parece que todo mundo debe pagar los impuestos, sin excepción ni cuotas progresivas, Smith sostiene que los impuestos deben cubrirse en forma proporcional y progresiva, según la capacidad contributiva del gobernado. Desde luego, este último autor justifica la existencia de los impuestos progresivos.

Los Principios de Equidad formulados por Wagner, actualmente se encuentran superados por la doctrina contemporánea y en la práctica tributaria no se aplican, y en cambio, los enunciados por Adam Smith, no pierden vigencia.

Respecto al cuarto grupo, o sea, los principios de Administración fiscal, Flores Zavala los desarrollo de la siguiente manera:

"Los principios de fijeza en la imposición, comodidad y tendencia a reducir los costos son más que nada axiomas que no necesitan demostración."

"La fijeza tendrá mayor efectividad si se siguen las siguientes reglas:

1a.- La mayor preparación profesional y moral de los encargados de la determinación de los impuestos.

2a.- La simplicidad del sistema de impuestos y de su organización.

3a.- Dar indicación exacta y precisa de la fecha y lugar de pago, del monto de la suma debida y de las especies liberatorias admitidas.

4a.- Emplear en las leyes y los reglamentos un lenguaje claro, simple y accesible a todos, aún cuando no siempre será posible por las complicaciones que entrañan los impuestos modernos.

5a.- El vigor jurídico y la precisión, que excluyen la discusión y las controversias, son una necesidad de las leyes, pero a veces la realización es difícil.

6a.- Al lado de las leyes deben expedirse circulares y disposiciones que, citando ejemplo, y en la mayor forma posible, aclaren no sólo para los órganos de la administración, sino para el público en general, los principios establecidos en la ley.

7a.- Las disposiciones relativas a penas, defensas, y ciertos principios fundamentales, deben hacerse imprimir en las formas oficiales para notificaciones o para el control del impuesto.

8a.- Debe utilizarse la prensa para darse a conocer las nuevas leyes."

"La comodidad no sólo beneficia el causante, sino también al fisco porque incrementa los ingresos. Para realizar este principio se debe establecer el pago, que se realice en moneda de curso legal, porque así debe ser y que el lugar de pago sea posible, el domicilio del causante; la época de pago debe ser la que resulta más ventajosa para los contribuyentes, debiendo

darse plazos cuando los impuestos sean muy altos; los procedimientos de control y percepción deben ser lo menos molestos posible". (21)

Desde luego, es obvia y patente la influencia que sobre Wagner ejerció Adam Smith, pues respecto a estos últimos principios (de administración fiscal) se desprende claramente que derivan de los Principios de Certidumbre y Comodidad formulados por el economista inglés.

C.- DEFINICION DEL IMPUESTO EN LA DOCTRINA.

Giuliani Fonrouge, el elaborar su concepto sobre el impuesto manifiesta al respecto: "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, exigidos por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones considerados por la ley como hechos imponibles.

"Surgen, sigue diciendo Fonrouge, de estas palabras los siguientes caracteres distintivos: a).- Una obligación de dar dinero o cosas (prestación), si bien en la actualidad es predominante pecuniaria, y que en forma alguna puede considerarse un facere; b).- Emanada del poder de imperio estatal, lo que supone su obligatoriedad y la compulsión para hacer efectivo, su cumplimiento; c).- Establecido por la ley; d).- Aplicable a personas individuales o colectivas; e).- Que se encuentran en las más variadas situaciones previsibles, como puede ser determinada capacidad económica o la realización de ciertos actos". (22)

En forma genérica, podemos afirmar que el concepto que del impuesto nos da Fonrouge es acertado.

Sin embargo, podríamos hacer la observación única de que, en su definición no incluye el destino que se le debe dar a los

(21).- Flores Zavala, Ernesto.- Ob. cit. - Páginas 146 en adelante. También Sergio Francisco de la Garza en su obra citada.- Páginas 390 y 391.

(22).- Giuliani Fonrouge, Carlos M., Derecho Financiero, Vol. I. Ediciones de Palma Buenos Aires, Tercera Edición.- Página 213.

ingresos obtenidos.

En nuestro sistema jurídico, el destino de los gastos públicos es una condición de validez constitucional de los tributos, según disposición expresa del artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna.

Ahora bien, ¿Qué se entiende por gastos públicos? Según Flores Zavala (23), todos los gastos que justificadamente realice el Estado, deben ser considerados como gastos públicos.

Al respecto, la Suprema Corte ha definido qué se entiende por gastos públicos. Así, en su tesis número 118 (24), nos dice que "por gastos públicos no deben entenderse todos los que pue da hacer el Estado, sino aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos".

Actualmente, esta tesis se encuentra superada pues fue objeto de precisiones por parte de la propia Suprema Corte de Justicia. En efecto, en diversas ejecutorias (diez) emitidas por la sala auxiliar de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se sostuvo la siguiente tesis (25): "La circunstancia lo insti tuye y regula, no le quita ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para per catarse de como todos y cada uno de los renglones del Prespu cto de la Nación tienen fines específicos, como lo son, comúnmente, de puentes, calles, banquetas, pagos de sueldos, etcétera.

"El gasto público, doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y se rá siempre 'gasto público', que el importe de los recaudado por la Federación, al traves de los impuestos, derechos, productos y

(23).- Flores Zavala, Ernesto.- Ob. cit.- Página 263.

(24).- Cit. por Sergio Francisco de la Garza en su Ob. cit. Página 275.

(25).- Cit. por Sergio Francisco de la Garza en su Ob. cit. Página 275.- (Su transcripción es parcial).

aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos."

"Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional 'gastos públicos de la federación' ".

Por último, en el documento conocido como Presupuesto de Egresos de la Federación, se indica con toda claridad y en diversos renglones, el destino final que se le dará a los diversos ingresos obtenidos por la Federación, siendo una de las facultades exclusivas de la Cámara de Diputados, examinar, discutir y aprobar anualmente dicho presupuesto, discutiendo primero las contribuciones que a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, según disposición expresa del artículo 74, fracción IV Constitucional.

"El impuesto dice Giannini, es la prestación pecuniaria que una entidad pública tiene derecho de exigir en virtud de su poder de imperio, originario o derivado, según los casos, en la medida y formas establecidas por la ley, con el propósito de obtener un ingreso".(26)

Igual observación se le puede formular a Giannini con respecto a la formulada a Fonrouge, pues aquél tampoco hace especial referencia al destino que se le deben dar a los ingresos obtenidos. También se observa que, Giannini, en su definición únicamente acepta que el impuesto puede ser obtenido por el Estado en su forma pecuniaria, olvidándose que los impuestos también pueden recabarse en especie, y más aún, en servicios, según Grizioti en su obra citada.(27)

(26).- Cit. Por Givliano Fonrouge, Carlos M. Ob. Cit. pág. 263

Desde luego, en nuestro sistema tributario no se contempla esta última hipótesis, y si en cambio, las dos primeras. Efectivamente, es de todos conocido que la forma ordinaria en que se lleva a cabo la obtención de los ingresos ordinarios tributarios, es en la forma pecuniaria, esto es, en dinero. Sin embargo, nuestra legislación tributaria federal admite que los ingresos tributarios puedan ser en especie.

En efecto, la Ley de Impuestos y Fomento a la Minería, en vigor a partir del 10. de enero de 1978, y actualmente derogada por el artículo Décimo segundo Transitorio de la Ley que Establece, Reforma, adiciona, deroga Diversas Disposiciones en materia Fiscal publicada en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1982, disponía en su artículo 80., fracción II, que el impuesto sobre producción de oro debía pagarse invariablemente en la misma especie. Actualmente, esta disposición se encuentra expresamente consignada en el segundo párrafo de la fracción II del artículo 267 de la Ley Federal de Derechos (27 bis), al disponer que tratándose de oro en el derecho sobre minería se pagará invariablemente en la misma especie".

(27).-Griziotti, Benvenuto.- Ob. cit. págs. 281 y 282.-Desde luego, el mismo autor señala la sustitución que pueden sufrir los tres tipos o formas de obtención del impuesto, según la evolución histórica, por lo cual las prestaciones en dinero sustituyen a las en especie por estimarse más adecuadas a los fines del Estado con el desarrollo y consolidación de la economía monetaria (ibid).

(27 bis).- La Ley establece, Reforma, Adiciona y Deroga diversas disposiciones en Materia Fiscal publicada en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1982, reformó en su artículo Cuarto a la Ley Federal de Derechos", de vigencia permanente y no limitada al ejercicio fiscal señalado, habiéndose incorporado diversos capítulos, entre los que se encuentran uno relativo a la materia minera y que comprende la adición de los artículos 262 a 275 de la citada Ley.

Jezé, al darnos su definición sobre el impuesto, nos dice que es "una prestación pecuniaria, requerida de los particulares coercitivamente por el Estado, a título definitivo y sin contraprestación con miras a cubrir cargas públicas." (28)

Este autor, al igual que Giannini, admite que los impuestos puedan recaudarse en su forma pecuniaria solamente, por lo que me remito al comentario anterior en el sentido de que los tributos, también pueden ser recaudados en especie.

Por otra parte, en mi forma de ver, resulta innecesario que Jezé haga referencia en su definición a las palabras "y sin contraprestación", pues si ya en el inicio de su concepto nos dice que es "una prestación", es obvio e innecesario que más adelante nos recalque lo contrario.

Eheberg, por su parte nos dice que: "Los impuestos 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 determinados unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas". (29)

De la anterior definición se desprende que el autor, admite la posibilidad de que los impuestos puedan recabarse no necesariamente en dinero, es decir, que puedan recaudarse en especie. Y además, como crítica que se le formula, también cae en la indicación a mi juicio innecesaria, de incluir en su definición por una parte que los impuestos son "prestaciones" para más adelante decirnos que no se admite "contraprestación especial" alguna.

(28).- Jezé, Gaston.- Definición invocada por Giuliani Fonruouge en su Ob. cit.- Página 263.

(29).- Cit. por Ernesto Flores Zavala en su Ob. ya mencionada.- Página 35.

En efecto, si se toma en cuenta que la prestación es todo pago que se realiza sin compensación alguna, es decir, que al realizar un pago, la persona que lo hizo no percibe nada en concreto, mientras que en la contraprestación, el particular obtiene mediante el pago, un ser. cto. de donde resulta innecesario que se diga en la definición en comento que el impuesto es una prestación (pago realizado sin compensación alguna) y más adelante se diga que no hay contraprestación especial alguna (no se obtiene algún servicio en concreto).

Por último, Griziotti, al darnos su definición general del impuesto, nos dice que éste es "una exacción coactiva sobre personas o entes que obtienen ventajas generales o particulares por formar parte del Estado, de la sociedad y la economía nacional, y que pagan el tributo independientemente de la prestación de los servicios públicos especiales por parte del Estado".(30)

De la anterior definición, podemos llegar a la conclusión de que Griziotti únicamente acepta que los impuestos deben ser cubiertos por aquellas personas o entes que forman parte del Estado, de la sociedad o economía nacional de un país determinado, lo que obviamente, coloca en desventaja a los nacionales con respecto a los extranjeros, al precisar en forma contundente, quiénes son las personas obligadas al pago del tributo.

Así pues, podemos afirmar que la definición de Griziotti es incompleta, al restringir a las personas o entes nacionales, únicamente, el pago de los tributos, pues existen personas o entes que también pueden obtener ventajas, sin que necesariamente sean parte del Estado, de la sociedad o la economía nacional.

Por ejemplo, si yo me traslado a Italia y ahí vendo un reloj de oro, presto mis servicios por tres días como asesor jurídico de una empresa y compro un traje, es evidente que

(30).- Griziotti, Benvenuto.-Ob. cit. pág. 281.

-siguiendo a Griziotti-, doy muestras de mi capacidad contributiva y, por lo tanto debe gravarse mi actuación en esas tres operaciones realizadas, sin que por ello sea justificable para no tributar, el hecho de que no forme parte del Estado Italiano, de su sociedad o economía nacional.

No me queda, en este apartado, más que formular mi definición sobre el impuesto, una vez analizadas las más importantes de concepto, el impuesto es una prestación, generalmente en dinero, excepcionalmente en especie, que fija la Ley a cargo de personas físicas o morales, para cubrir los gastos públicos.

D.- GENESIS, CONCEPTO DEL IMPUESTO EN NUESTRA LEGISLACION Y ANALISIS DEL MISMO.

Es de todos conocido, que nuestro sistema tributario general, encuentra su base constitucional en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna. En efecto y como ya vimos en líneas anteriores, dicha fracción dispone expresamente que: "Son obligaciones de los mexicanos: (...) IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del Estado y Municipio en que residen, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Ahora bien, ¿Cuál es el principio o el primer momento en que surge una definición concreta del impuesto en nuestra legislación?

Según la exposición de motivos del Código Fiscal de la Federación de 1938, el Ejecutivo Federal tenía la convicción fundada de que, en caso de aprobarse dicho Código, se lograría la reestructuración fiscal de la República, en cuanto a las contribuciones que el Congreso de la Unión decretara, con alcance federal y dentro de la competencia que la fracción VII del artículo 73 Constitucional le otorga.

Dicha iniciativa contenía cinco títulos y que se referían a "disposiciones generales", a "los créditos fiscales", a "la fase de oficio del procedimiento tributario, y a "las infracciones y sanciones".

Y es dentro del primer título, o sea, dentro de las disposiciones generales" del Código Fiscal de la Federación de 1938 (en vigor a partir del 1.º de enero de 1939), en que aparece por primera vez y en forma general en nuestra legislación federal, el concepto de impuesto. En efecto, el artículo 20.º del Código Tributario Federal de 1939, disponía que "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal."

La anterior definición fue objeto de elogio por parte del reconocido tratadista Giuliani Fonrouge (31), quien asegura que dicho precepto se encuentra inspirado en el modelo contenido en el ordenamiento Alemán Tributario que disponía lo siguiente: "Impuestos son las prestaciones en dinero, por una sola vez o continuas, que no representan el pago de un servicio especial y que una corporación de derecho público impone para la obtención de recursos a todos aquellos a quienes afecta la situación de hecho a la que la ley vincula con la obligación de la prestación" (32).

Desde luego, es evidente la coincidencia que existe entre ambas definiciones, sin embargo no existe documento alguno que de manera tajante nos demuestre que la definición adoptada por el legislador de 1938, venga directamente del Ordenamiento Tributario Alemán. Al menos, el expositor de motivos del Código Fiscal de la Federación de 1938, es parco y no hace especial referencia respecto de la inspiración que le motivó a

(31).- Giuliani, Fonrouge, Carlos M.- Obra citada, pág. 262.

(32).- Ibid.-Pág. 262.

dar la definición del impuesto en la manera en que se formuló. "Hubo necesidad de que transcurrieran más de 25 años, para que el Ejecutivo Federal, de acuerdo a los cambios sufridos en materia económica y social, considerara indispensable (33) una revisión completa y profunda de los preceptos contenidos en el Código Fiscal de 1938 y así, elaborar un nuevo Código Fiscal acorde con las necesidades del momento."

En virtud de todo lo anterior, según reza la Exposición de Motivos del derogado Código Fiscal de la Federación de 1967, se elaboró la iniciativa del Código Fiscal procurando mejorar la estructura del ordenamiento de 1938 y hacer agrupamientos más adecuados (34), eliminando las disposiciones innecesarias, infundadas o que pudieran ser excesivas y además, incluir otras disposiciones encaminadas a equilibrar la situación de los sujetos de la relación tributaria.

Así pues, y con el objeto de utilizar una fórmula más clara y sencilla, según se desprende del Informe Razonado dirigido al C. Secretario de Hacienda y Crédito Público por la Comisión Redactora del Código Fiscal derogado, se suprimió la referencia al Estado como la entidad que establecía los impuestos e insertó la mención a la ley como fuente formal de los mismos y se agregó el requisito establecido en varios preceptos constitucionales, de estar destinados a cubrir los gastos públicos.

Al efecto, se propuso (y aceptó) como nueva definición del impuesto, la siguiente: "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos" (artículo 2o.).

La anterior definición fue objeto de censura por parte de Giuliani Fonrouge, pues dice el citado autor, que incluir en la nueva definición la alusión a "gastos públicos" importa un retro-

- (33).- Exposición de Motivos del Código Fiscal de la Federación, actualmente derogado, y que entró en vigor el 1o. de abril de 1967.
- (34).- El Código Fiscal de 1967, constaba de cuatro títulos, a saber: I.- Disp.Grales. II.-Disp.Sustantivas. III.- Proced. Admvo. IV.-Proced. Contencioso.

ceso, puesto que la acción del Estado es ahora tan amplia que de termina erogaciones que exceden el cuadro tradicional del gasto público (35).

No estamos de acuerdo con la censura formulada por Giuliani Fonrouge, puesto que su punto de vista en que se basa para formular su crítica, es inexacto.

En efecto, el aludido autor, no toma en cuenta que el legislador también previó la posibilidad de que los ingresos tributarios pudieran ser afectados a un fin especial, sin que por ello se contravenga lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV Constitucional y en su oportunidad el numeral 2o. del Código Fiscal de la Federación derogado, en el sentido de que se "salgan" o excedan del cuadro tradicional del 'gasto público'.

Ahora bien, es evidente que la mayoría de los impuestos tiene una aplicación general a los gastos públicos. No obstante, algunos tributos pueden tener afectaciones especiales, según se establece en el primer párrafo, in fine, del artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación en vigor que establece expresamente - que "sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico" (igual disposición se encontraba en el artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación de 1967). Y dicho numeral, tiene su base constitucional en lo dispuesto por el artículo 126 que al efecto dice: "No podrá hacerse pago alguno - que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior".

Según Sergio Francisco de la Garza, el problema de las afectaciones de impuestos a fines especiales ha sido estudiado ya por la Suprema Corte de Justicia de la Nación "tanto a la luz de si la afectación a fines especiales es válida constitucionalmente como en cuanto a si los casos determinados escapan al destino de gastos públicos".

"La ley del impuesto sobre ingresos por Servicios Telefónicos (XII 31, 1951), dispuso en su artículo 15 que "el rendimiento del impuesto creado por esta ley se destinará, en su totalidad, al financiamiento de las empresas que se dedican al servicio telefónico con el objeto de que con sus recursos propios y con el rendimiento de este impuesto mejoren y amplíen el servicio telefónico a su cargo. Este financiamiento se hará a través del organismo que designe la Secretaría de Hacienda". El amparo se resolvió declarando la Constitucionalidad del impuesto y de la afectación especial. La Suprema Corte consideró que "el financiamiento de las empresas que se dedican al servicio telefónico con sus recursos propios y con el rendimiento del impuesto sobre ingresos por servicios telefónicos, debe ser considerado como gasto público, porque si bien es cierto que tal financiamiento aprovecha a las mencionadas empresas, lo es también, que este provecho es sólo aparente, pues en último caso beneficia al público usuario. La calidad y extensión del servicio mismo, su viabilidad y mejora constante, requiere por tratarse de un servicio público indispensable actualmente a la vida del país, de financiamiento del Estado. Como el auténtico beneficiario del financiamiento resulta ser el público usuario, el gasto debe ser considerado como público por instituirse para beneficio público. Establecido con el financiamiento previsto por el artículo 15 de la Ley en cuestión que es un gasto público, no contraviene ésta lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución ni, en consecuencia, el principio de legalidad garantizado por el artículo 16 Constitucional". (36)

De lo anterior se desprende claramente lo inexacto de la crítica formulada por Giuliani Fonrouge, pues el "concepto material del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general, al través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto" y "formalmente, este concepto de gasto público se da cuando en el Presupuesto de Egresos de la Nación, está prescrita la partida..." (37) al ver que el concepto tradicional de "gasto público" ya ha sido superado por nuestra pro-

(36).-De la Garza, Sergio Francisco.-Ob. cit.- Págs. 276 y 277.
(37).-Tesis sustentada por la Sala Auxiliar de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

plia Suprema Corte, al hacer las anteriores precisiones y declarar, además, la constitucionalidad de las afectaciones para fines especiales.

Por otra parte y respecto a la definición que consagraba el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación de 1967, consideró innecesario que el legislador haya hecho referencia a que los impuestos eran prestaciones que fijaba "la ley con carácter general y obligatorio", lo que a mi manera de ver constituía un pleonasma jurídico, pues si se toma en cuenta que, precisamente, dentro de las características esenciales de toda ley, se encuentran las relativas a la generalidad y obligatoriedad, hubiera bastado que el legislador simplemente se hubiera referido a que dichas prestaciones eran establecidas por la Ley, sin hacer ninguna referencia a la generalidad y obligatoriedad, pues, se repite, dichas características se encuentran implícitas en toda norma jurídica. Actualmente, esta circunstancia ha sido superada en el nuevo Código Fiscal de la Federación en vigor, pues el artículo 1o. solo establece lo siguiente: "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos conforme a las leyes Fiscales respectivas...".

Pero, pasemos a hacer el análisis detallado de la definición, que del impuesto, nos daba el Código Fiscal de la Federación de 1967. Dicho ordenamiento disponía, como ya se vió en líneas anteriores, en su artículo 2o., que "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos".

A continuación, se mencionan las características que se desprenden de la anterior definición:

1.- ES UNA PRESTACION.- En efecto, el impuesto es una prestación porque el contribuyente no recibe en especial ningún servicio o contraprestación en forma directa al pagar el impuesto, dado que tales ingresos son destinados por el Estado, como ya se vió, para la satisfacción de las necesidades colectivas.

En ningún modo puede determinarse en que medida se beneficia o aprovecha a cada uno de los contribuyentes que cubren sus impuestos. Más aún, se da el caso de personas que jamás cubren impuestos, y sin embargo, se ven beneficiados en forma directa o indirecta, al recibir algún servicio público.

2.- DEBE PAGARSE EN DINERO O EN ESPECIE.-El artículo 23 del Código Tributario Federal de 1967, establecía: que los créditos fiscales debían pagarse en efectivo, salvo que las disposiciones aplicables establecieran que se hiciera en especie.

El mismo precepto establecía que se aceptará como efectivo, los giros postales, telegráficos o bancarios y los cheques certificados (37 bis). Cuando las leyes así lo establezcan según disponiendo dicho precepto, "las estampillas y marbetes se admitirían como medio de comprobación del pago de los créditos fiscales. Los cheques de cuenta personales, también pueden admitirse como efectivo, siempre y cuando se cumplan los requisitos de forma de pago que establezcan las leyes respectivas o la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.(38). El impuesto también podía pagarse en especie, como por ejemplo, el oro."

En efecto, como ya se vió en párrafos anteriores, el artículo 8o. fracción II, de la Ley de Impuestos y Fomento a la Minería, contemplaba la posibilidad o mejor dicho, la obligación indefectible de que, los contribuyentes deberían cubrir el impuesto sobre producción de oro en especie, y asimismo, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante disposiciones de carácter general podía determinar que otros impuestos de producción se pagarían en especie.

3.- MEDIANTE UNA LEY.- Esto significa que el impuesto debe emanar de un ordenamiento formal y materialmente legislativo, pues aparte de así determinarlo la definición respectiva, es una condición de validez constitucional establecida en la fracción IV del artículo 31 Constitucional.

(37-bis).- Algo similar establece el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación de 1981.

(38).- Similar a lo establecido en el Art. 20 del Código Fiscal de la Federación de 1981.

La excepción, sin embargo, la tenemos cuando nos encontramos en el caso del artículo 131 de nuestra Carta Magna, en el que en forma expresa se autoriza al Congreso de la Unión para que delegue facultades al Ejecutivo Federal, en materia impositiva y únicamente en los casos que limitativamente señala dicho precepto.

4.- DE CARACTER GENERAL.-Significa que todos los individuos cuya situación coincide con la que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal, deberán cubrir el impuesto.

5.- OBLIGATORIO.- El impuesto es un acto de imposición de la potestad tributaria del Estado, y, por lo tanto, su pago no puede dejarse a la libre voluntad de los particulares, pues en caso contrario, el Estado puede hechar mano del procedimiento administrativo de ejecución para lograr el cobro de los impuestos.

Respecto a los puntos 4 y 5 antes mencionados, se hizo una crítica en líneas anteriores, en el sentido de que consideraba innecesario que se hiciera referencia a las palabras "con carácter general y obligatorio", pues a mi manera de ver, es suficiente que se hiciera referencia a la ley únicamente, la cual tiene como características, entre otras, precisamente las consistentes a la generalidad y obligatoriedad. Felizmente, ésa situación ya fue superada.

6.- A CARGO DE PERSONAS FISICAS O MORALES.-En este punto en realidad no hay mayor comentario que hacer, aunque sí una pequeña crítica. Al formularse la definición del impuesto, nuestros legisladores no pudieron substituir viejos vicios que se han venido arrastrando desde tiempo ya remotos, pues al utilizar el término de personas morales, es evidente que se apartaron del campo propiamente jurídico y emplearon un vocablo que, en todo caso, corresponde al cuerpo de la Etica y que nada tiene que ver dentro de la definición, propiamente jurídica, de la norma en comento.

En lo personal, considero que el legislador debe hacer referencia al concepto de personas jurídicas colectivas en lugar

de personas morales, por ser la acepción más aceptada (38 Bis) en la doctrina contemporánea, pues se estima más técnico y apropiado dentro del campo jurídico.

7.- PARA CUBRIR LOS GASTOS PUBLICOS.- No puede cubrirse un impuesto para determinarlo a un fin que no sea el de satisfacer el gasto público, es decir, los gastos que el Estado, debe realizar para el cumplimiento de su actividad o actividades. Respecto a los gastos públicos, también ha sido motivo de amplios comentarios en líneas anteriores, por lo que se considera que no existe nada más que agregar, al respecto.

Por su parte, el nuevo Código Fiscal de la Federación, en vigor en su artículo 2o., fracción I, define al impuesto como las contribuciones "establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II y III de ese artículo".

En base a la anterior definición se puede inferir las siguientes características:

1.-ES UNA CONTRIBUCION.- Definida por Rafael de Piña en su Diccionario de Derecho Editorial Porrúa, S.A., Séptima Edición, México, 1978, página (157) como una aportación económica que "... Los miembros del Estado y los extranjeros que residan en su territorio están obligados a satisfacer, de acuerdo con la legislación fiscal, para la atención de los servicios..." y cargas públicas el término de contribución viene a substituir a la palabra prestación que se contenía en la definición que del impuesto daba el Código Fiscal de la Federación de 1967, en su artículo 2o. ya analizado.

(38 bis).-García Maynez, Eduardo.-Introducción al Estado del Derecho, Vigésima Sexta Edición.-Editorial Porrúa, S.A. México, 1977.-Pág. 271 y siguientes.

Con el objeto de ser más congruente con el mandato constitucional, según se precisa en la exposición de motivos del nuevo Código Fiscal de la Federación de 1981, diversos preceptos fueron definidos de acuerdo al espíritu que marca nuestra Carta Magna. Así, en el caso concreto, la palabra contribución viene a substituir a la palabra prestación para que esté acorde con lo establecido por el artículo 31, fracción IV Constitucional, que dispone: "Son obligaciones de los mexicanos: (...) Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan..."

2.-ESTABLECIDA EN LA LEY.- Se repite el comentario que al respecto se hizo en este punto al analizar la definición del impuesto que nos daba el artículo 2o., del Código Fiscal de la Federación de 1967.

3.- A CARGO DE PERSONAS FISICAS Y MORALES.- De igual manera se remite al comentario que sobre este punto se hizo al analizar la definición del impuesto del Código Fiscal de la Federación de 1967.

4.-QUE SE ENCUENTRAN EN LA SITUACION JURIDICA O DE HECHO PREVISTA POR LA LEY.-Esta circunstancia no es nueva en el derecho impositivo mexicano, pues ya se encontraba en la antigua definición que al respecto daba el artículo 2o., del Código Fiscal de la Federación de 1938.

En efecto, como ya se vió en líneas anteriores, dicho precepto establecía que eran impuestos "...las prestaciones en dinero o en especie, que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal".

Ciertamente, no son las mismas palabras, pero, esencialmente, el significado es el mismo ya que en la nueva definición se hace una remisión expresa al hecho generador que prevenga la ley respectiva.

5.- QUE SEAN DISTINTAS DE LAS SEÑALADAS EN LAS FRACCIONES II Y III DEL PROPIO ARTICULO 2o.- Las fracciones II y III del precepto citado, nos hablan de las aportaciones de Seguridad Social y de los Derechos, definiendo a las primeras como contribuciones "...establecidas en ley a cargo de personas son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social, proporcionados por el mismo Estado", y a los segundos como contribuciones "...establecidas en ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación".

Siguiendo un orden lógico y por exclusión, esta última parte de la definición que se analiza, señala que si no es aportación de seguridad social ni derecho, será impuesto.

"Analizada la definición en su integridad y armonía, resulta que el legislador optó por hacer una redacción breve, clara y sencilla sin establecer gravamen alguno, dejándose esta tarea para las respectivas leyes impositivas."(39)

En términos generales, puede considerarse la labor legislativa en este aspecto, pues dado el carácter general del Código Tributario Federal, puede considerarse más operativo y sencillo que en cada ley fiscal que se expida, se establezcan en forma especial las situaciones jurídicas o de hecho que estarán afectas al nuevo gravamen que se implante.

(39) .- Exposición de motivos del nuevo Código Fiscal de la Federación de 1981.

CAPÍTULO II

ELEMENTOS DEL IMPUESTO

"El impuesto, dice Lucien Mehl, es un concepto complejo que solo puede concebirse claramente tras haberlo descompuesto en sus elementos".(40)

Tal es el propósito a seguir en el presente capítulo. De des luego, se aclara, no es objetivo de este trabajo determinar la primacía o importancia de un elemento frente a otro, habida cuenta de quienes pugnan por glorificar en materia tributaria al hecho imponible frente a los sujetos de la relación jurídica tributaria. (40 Bis)

(40).-Mehl, Lucien.-Elementos de Ciencia Fiscal.-Bosch, Casa - Barcelona, 1964.- página 66.

(40 Bis).-Así Dino Jarach en su obra el hecho imponible: Teoría General del Derecho tributario Sustantivo, Editorial Abeledo-perrot, segunda Edición, Buenos Aires, 1971, página 71, nos dice que en su ensayo pone " como centro al presupuesto de hecho de la obligación tributaria, el hecho imponible. Se trata de un glorificación del presupuesto aún más acentuada que la que caracteriza el célebre tratado de Albert Hensel, y las monografías de Geyler..." y considera a los sujetos de la relación jurídica tributaria, no por sí mismo, sino como un mero aspecto subjetivo del hecho imponible. Por su parte, Manuel González Sánchez en su obra los sujetos pasivos del impuesto sobre el valor añadido, España, 1976, Instituto de Estudios Fiscales, página 25 y 26 nos dice: "No es precisamente el tema de los sujetos pasivos al que mayormente ha preocupado a la doctrina en el estudio de los elementos de la relación tributaria, sino que, por el contrario es el hecho imponible al que ha sido objeto de mayor ponderación por parte de la doctrina tributaria (...). Sin embargo, ello solamente significa que ha existido una tendencia doctrinal a ponderar a este elemento esencial de la relación tributaria cuya importancia nadie discute. Como consecuencia de la elevada ponderación atribuida al hecho imponible se ha hablado del aspecto subjetivo del hecho imponible pero tal apreciación doctrinal, no tendrá más justificación que el planteamiento del aspecto objetivo del sujeto pasivo. Circunstancia que se puede apreciar claramente en los impuestos a un tipo específico de sujetos pasivos fuera de los cuales el presupuesto jurídico, que integra la hipótesis de la norma que fija el hecho imponible no surtiría efecto la realización del presupuesto jurídico que constituye el hecho imponible se haya estrechamente ligada con la titularidad del mismo. Realización y titularidad son coetáneos, configurándose así la conexión existente en toda relación jurídica entre sujeto y hecho o acto que integra su contenido.

Quede, sin embargo, constancia de que si bien el tema en si es interesante, entrar a su estudio implicaria necesariamente no pocas páginas de redacción y confrontación de autores de renombrado prestigio, encontrados por un lado, a Dino Jarach (41), Lavagna (42), Amilcar Araújo Falcão (43), etcétera, por otro lado estan Giannini (44), Mario Pugliese (45), etcétera, en una posición más conciliadora, con Fernando Sainz de Bujanda (46) y Manuel González Sánchez (47), tal objetivo, aunque apasionante, queda obviamente, fuera de la finalidad del presente trabajo.

Hecha la anterior aclaración, es oportuno analizar los diferentes elementos que integran al impuesto.

- (41).-Jarach, Dino.-Obra citada, pág. 71.-Véase, también el comentario desarrollado al pie de la página, en la nota número 40 Bis de este trabajo.
- (42).-Citado por Manuel González Sánchez en su obra invocada, al pie de página 25, nos dice que: "El legislador tributario, en efecto, opera en un campo en la cual los sujetos (entendemos los pasivos) representan el punto de llegada, más que el punto de partida. Es decir mientras que en otros campos los sujetos son centros de intereses diversamente tutelados por la normativa, en el hecho tributario el centro de instrumentación es el presupuesto de hecho del impuesto, sea este un patrimonio, una renta u otra manifestación de riqueza o de utilidad específica".
- (43).-De Araújo Falcão, Amilcar.-El hecho generador de la obligación tributaria.-Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1964.-Pág. 7, nos dice: "El hecho generador es un hecho fundamental y nuclear para el estudio del derecho tributario..."
- (44).-Citado por Dino Jarach en su obra del hecho imponible, página 72.
- (45).-Ibidem.
- (46).-Citado al pie de la página 26 por Manuel González Sánchez de su obra invocada, nos dice: "Pensamos, por todo lo expuesto, que la tendencia a la "glorificación del hecho generador" ha tenido el mérito relevante de destacar la importancia fundamental que al expresado hecho corresponde en la dogmática tributaria, colocandole en cabeza del tratamiento específico del fenómeno tributario desde la perspectiva jurídica. Pero entendamos a su vez, que peca de radical la afirmación según la cual toda la teoría del Derecho tributario material no pasa de ser un desarrollo de la propia teoría del hecho imponible".
- (47).-Ver final de la nota 40 Bis de este trabajo.

A. - LOS SUJETOS DEL IMPUESTO.

Es de todos conocido que los ingresos Federales son previstos y establecidos en un documento denominado Ley de Ingresos de la Federación.

Esta Ley es anual y es facultad del Congreso de la Unión establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto de Egresos, siendo en todo caso, la Cámara de Diputados la que se convierte en Cámara de origen.

Lo anterior de acuerdo a lo establecido por los artículos 73 fracciones VII y XXIX y 74 fracción IV de nuestra Carta Magna.

Ahora bien, ¿Quiénes son los titulares del derecho impositivo y quién los obligados al pago del impuesto?

La lectura al artículo 31 fracción IV constitucional despeja la anterior duda, en efecto dicho precepto establece en su fracción citada y como una más de las obligaciones de los mexicanos, el contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado (federado) y Municipio en que residen.

Así pues, resulta que la federación el Estado y el Municipio son los titulares en su mayor y menor grado, respectivamente, de la soberanía fiscal y que doctrinariamente se les conoce como "Sujetos Activos, y frente a éstos, se encuentran los "mexicanos", es decir, los contribuyentes o Sujetos Pasivos de la relación Jurídica Tributaria, que, en un momento determinado puede llegar a constituirse entre dichos sujetos (activo y pasivo).

En el capítulo siguiente se verá con más detenimiento y en general, todo lo relacionado a los sujetos de la relación jurídico-tributaria, entienda esta, como una relación compleja que surge entre el Sujeto Activo y el Sujeto Pasivo, merced al vínculo jurídico que existe en virtud del cual aquél exige de éste, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, exceptio

puestos (...) a todos aquellos individuos cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal". Por su parte el artículo 31 del mismo ordenamiento tributario disponía que: "El crédito fiscal nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que, de acuerdo con las leyes fiscales, dan origen a una obligación tributaria para con el fisco federal".

Se ha visto, respecto al precepto citado en el primer término (artículo 2o.), que el hacedor de leyes hizo una redacción más breve y sencilla en el Código Fiscal de la Federación de 1967, y en la cual ya no aparece el concepto de "Hecho generador". Por lo que respecta al artículo 31 del anterior Código Fiscal Federal, se hicieron algunas modificaciones en el de 1938. En efecto, en el artículo 17 del código fiscal de 1967, se contenía la referencia implícita al concepto del hecho generador al disponer en su primer párrafo que, "La obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales".

Así mismo, el artículo 88 del código fiscal de la federación de 1967, al hablarnos sobre la extinción de las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinar la existencia de obligaciones fiscales, señalar las bases de su liquidación o fijarlas en cantidad líquida, para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, así como las facultades de verificar el cumplimiento o incumplimiento de dichas disposiciones, nos decía que se extinguían en el término de cinco años no sujeto a interrupción ni suspensión, mismo que deberá empezar a contar a partir de: "I...II .-Del día siguiente al que se produjo el hecho generador del crédito fiscal, si no existiera obligación de..."

Por su parte el artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación de 1981, expresamente dispone: "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones de hecho propuestas en las Leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran ...", de donde se infiere que directa o indirectamente, el término de hecho generador del tributo continúa en pleno uso.

Para Dino Jarach, el estudio de la relación jurídico tributaria únicamente puede hacerse partiendo del presupuesto de hecho (hecho generador o hecho imponible como él lo denomina).

En su brillante obra que sobre el hecho imponible realizó en 1943, Jarach hizo las siguientes reflexiones sobre el hecho generador del impuesto.

"Existe una relación sustantiva, que nace del verificarse del presupuesto legal establecido en la Ley fiscal y cuyos sujetos son de un lado el Estado u otras Entidades públicas y de otro lado el contribuyente o los contribuyentes y otros responsables, las normas que determinan los hechos jurídicos a los cuales se vincula el nacimiento de la realización tributaria, tienen como destinatarios de un lado al sujeto que tiene la presentación pecuniaria, de otro lado los sujetos que tienen la obligación (dar) esta prestación..."

"El estudio de la relación jurídica tributaria, sin embargo, se puede hacer solamente partiendo del presupuesto de hecho. Este constituye el centro de la teoría jurídica del tributo como el estudio del delito en el derecho penal; sobre él se construye la dogmática del derecho tributario material..."

"Pertenece, por último, al estudio del presupuesto de hecho de la relación tributaria la atribución del hecho jurídico tributario al sujeto pasivo principal, es decir, al contribuyente y los criterios de atribución a los otros sujetos pasivos. La atribución representa el aspecto subjetivo del hecho imponible, o si se refiere, la coordinación entre momento subjetivo y momento objetivo de la relación jurídica tributaria..."

"Se acostumbra en la mayoría de los tratados de derecho tributario y en las monografías sobre la relación tributaria, anteponer el análisis del aspecto subjetivo de la relación jurídica tributaria al estudio del presupuesto de hecho, es decir del hecho imponible..."

"Esta manera de tratar la relación jurídica tributaria, es

nalmente en especie, motivada por la realización de ciertos hechos o actos jurídicos imputables al sujeto Pasivo y que se encuentran obviamente, contemplados en una ley tributaria.

B.-EL HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO.

El hecho generador del impuesto, es la realización concreta por parte del sujeto pasivo, de un determinado hecho o acto jurídico contemplado en la Ley, que produce, al efectuarse, una obligación tributaria para con el sujeto activo.

En realidad, existen infinidad de autores, que, al referirse al hecho generador del impuesto, lo definen con distintos nombres. Sin embargo, no hay que dejarse guiar por los nombres, hasta encontrar el significado que cada autor da a esos vocablos.

"El presupuesto de hecho-dice Francisco de la Garza de la obligación tributaria ha recibido varios nombres: Presupuesto, fattispecie (italiano), Fait generateur (Francés), Tabtestad (Alemán), hecho imponible, hecho generador, hecho tributario, hipótesis de incidencia tributaria" (48). También se le conoce con el nombre de "objeto" del impuesto (cuyo vocablo debe estimarse incorrecto y que más adelante analizaremos).

En nuestro sistema jurídico tributario, el concepto más aceptado es el de "hecho generador", cuyo origen, según Sergio Francisco de la Garza(49), proviene de la literatura tributaria francesa que utiliza la expresión "fait generateur de l'impôt", cuya traducción al español significa "hecho generador del impuesto".

Como quiera que sea, lo cierto es que desde el Código Fiscal de 1938, la expresión de "hecho" generador se ha venido utilizando insistentemente. Así, el artículo 2o. del citado Ordenamiento Federal, al darnos la definición de los impuestos (que ya vimos en el capítulo anterior), nos decía que "Son im-

(48).- De la Garza, Sergio Francisco.-Ob. cit. página 394.

(49).- Ibid., página 397.

ta sin embargo, equivocada. Ni el mismo sujeto activo de la relación tributaria es un *præius* respecto al hecho imponible; dentro de la relación jurídica tributaria material su pretensión no surge sino después de verificarse el hecho imponible (...). En lo que se refiere a los sujetos pasivos (...), los criterios de vinculación con el sujeto activo, todos dependen de la misma naturaleza y definición del presupuesto de hecho.

"Por esto, hay que examinar en primer término, como lo haremos el hecho imponible (...). Esto explica porque en este trabajo trataremos del hecho imponible y después de los sujetos, considerados no por sí mismos sino como aspecto subjetivo del mismo hecho imponible" (50).

Si bien es cierto que el hecho generador (hecho imponible) ha sido presentado por una parte de la doctrina como el hecho más importante de la relación jurídico tributaria, sobre todo por Jarach, debe decirse al igual que González Sánchez y Sainz de Bujanda (51), que dicha circunstancia peca de radicar y solo significa la existencia de una respetable parte de la doctrina que se inclina para apoderar a este elemento frente a los demás que integran la relación jurídica tributaria. Sin embargo debe considerarse que la función más importante del hecho generador radica en la de servir de medio de unión entre los sujetos de la relación tributaria, es decir, entre el sujeto activo y el sujeto pasivo(52).

Pero, de ninguna manera es absolutamente aceptada la opinión de Jarach según la cual el hecho imponible debe gozar de cierta prominencia frente a los demás elementos de la relación jurídico tributaria, sobre todo de los sujetos, pues como lo afirma González Sánchez, la realización del presupuesto de hecho que constituye el hecho imponible se haya estrechamente ligada con la titularidad del mismo: esto es, realización y titularidad del mismo; esto es, realización y titularidad son coetáneos, "configurándose así -

(50).- Jarach, Dino.- El hecho imponible, página 54 y siguientes.

(51).- Ver comentarios desarrollados al pie de páginas en las notas 40 Bis y 46 de este trabajo.

(52).- González Sánchez, Manuel.-Ob. cit. página 59.

así la conexión existente en toda relación jurídica entre suje
to y hecho o acto que integra su contenido".(53)

Es cierto lo que sostiene Jarach en el sentido de que el hecho de que el sujeto activo sea el mismo el titular de la so
beranía fiscal y en virtud de la cual puede en un momento de-
terminado ser dictada una Ley tributaria, no cambia la situa-
ción jurídica del sujeto activo, que es el titular de la pre-
tensión en cuanto y sólo en cuanto se haya verificado el presu
puesto de hecho, así como que, en lo que se refiere a los su-
jetos pasivos, su clasificación capacidad jurídica tributaria,
la naturaleza de sus obligaciones, etcétera, los criterios de
vinculación con el sujeto activo, todos dependen de la misma
naturaleza y definición del presupuesto de hecho, aunque esto
último no lo sea tanto, como se verá más adelante.

Sin embargo, ello es insuficiente, para colocar al hecho
imponible como un prius respecto de los demás elementos de la
relación tributaria.

Lo anterior es claro si se toma en cuenta la definición
que en un momento dado hace el legislador, respecto al presu-
puesto de hecho de un tributo determinado, lo que es posible
únicamente cuando se han contemplado las diversas posibilida-
des que tiene el Estado (sujeto activo), para gravar determina
da actividad o la manifestación exterior de cierta riqueza del
sujeto pasivo (capacidad contributiva, de donde se sigue por
vía de consecuencia, que es un hecho económico manifestado por
los sujetos pasivos los que determinan en última instancia, al
hecho generador del impuesto.

Por lo tanto, resulta inexacto lo sostenido por Dino Ja-
rach, pues como se ve, siendo un hecho económico que al reali-
zar el sujeto pasivo es contemplado por parte del legislador,
da como consecuencia la determinación y la definición del he-
cho imponible, cuyo momento de vinculación con los sujetos de

la relación jurídico tributaria, es establecido por el mismo legislador al formular la ley tributaria.

Admitir la tesis de que, es el presupuesto de hecho (hecho imponible) quien da origen a nacimiento a la diversidad de sujetos pasivos y por lo tanto, considerar a éstos junto al sujeto activo del hecho generador del tributo, soslayando su importancia que juega en la relación jurídico tributaria, es negar la génesis misma que el legislador toma en cuenta el momento de formular las leyes impositivas.

Más aún, se podría llegar al extremo de pensar, si se acepta la tesis de Jarach, que el legislador actuando de una manera caprichosa, inventara un hecho generador de un hipotético tributo sin tomar en cuenta para nada a los sujetos pasivos que pudieran darle origen y obviamente, que pagaran ese tributo, y formulara una ley impositiva que por arte de magia diera nacimiento a los sujetos pasivos, lo cual suena ilógico y afortunadamente no se da en los modernos Estados de derecho.

Para Giuliani Fonrouge, es objeto del impuesto "...el presupuesto de hecho que la ley, establece como determinante del gravamen: la posesión de riqueza (capital o renta), realización de un acto, condición de las personas mismas, y cualquier otra situación jurídica o económica que el legislador elija como susceptible de generar un tributo.

"El objeto del impuesto, pues, constituye el presupuesto o antecedente de la obligación (tributaria)..." (54).

Asimismo, el maestro Flores Zavala al referirse al hecho generador del impuesto, nos dice que "objeto del impuesto es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

"Esta definición coincide, en esencia, con los conceptos de Fleiner y Wagner.

"Fleiner dice: El objeto del impuesto estriba más bien - en las circunstancias en virtud de las cuales una persona se ve obligada a pagar un tributo determinado.

"Wagner también define el objeto del impuesto como las circunstancias en razón de la cual ha lugar al pago del impuesto. Esta circunstancia puede ser la percepción de utilidades o de una herencia, o de intereses, o la elaboración de determinados productos, o la realización de un acto, o la celebración de un contrato..."(55).

Aún cuando Flores Zavala no desarrolla con más amplitud su concepto, no sucede lo mismo con Giuliani Fonrouge, y, al efecto, trata de distinguir entre objeto del impuesto y objeto de la obligación tributaria, definiendo al primero como ya quedó - escrito en líneas anteriores y al segundo como "la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, esto es, el pago de una suma de dinero en la generalidad de los casos, o la entrega de cantidades de cosas en las situaciones especiales en que el tributo sea fijado en especie... (56). Sin embargo, tanto Flores Zavala como Giuliani Fonrouge (y los autores citados por el primero) , coinciden en lo fundamental al dar su concepto del "objeto del impuesto".

Se afirmó que es incorrecto que se hable del "OBJETO" del impuesto como sinónimo de hecho generador del tributo, pues - mientras éste indica una actividad dinámica que surge o es realizada con el concurso de los sujetos pasivos; sin embargo, no sucede lo mismo con aquél, y cuyo significado no dice nada o al menos, para lo que se desea definir.

(55).- Cit. Por Flores Zavala Ernesto.- Ob. Cit. Pág. 108.

(56).- Giuliani Fonrouge, Carlos M.-Ob cit página 422.

Lo anterior es claro si se toma en cuenta lo que el Nuevo Diccionario Ilustrado Sopena de la Lengua Española (Editorial Ramón Sopena, S.A., Barcelona 1979, página 726) y que nos dice: "Objeto. Lo que se percibe con los sentidos. Lo que sirve de asunto al ejercicio de las facultades mentales.- Fin o intento.- Materia y sujeto de una ciencia.- Cosa"

Obviamente, el "objeto" del impuesto tal y como lo definen Flores Zavala y Giuliani Fonrouge, no encontraría acomodo en los anteriores conceptos, razón por la cual se considera - inapropiado que se pretenda definir al "objeto" del impuesto - como sinónimo o equiparable al hecho generador, en virtud de que éste indica en forma más correcta y exacta, la actividad - desarrollada por parte del sujeto pasivo y por virtud de la cual, se dará nacimiento a una obligación tributaria determinada, mientras que aquél, no indica nada o al menos, no indica nada para el efecto o concepto que estamos estudiando: el hecho generador del impuesto.

Por objeto del impuesto, se puede entender más bien, como la intención del legislador de gravar los ingresos que en un momento determinado puedan obtenerse por una actividad cuya - regulación sea necesaria para ayudar al Estado a cubrir las cargas públicas.

Es decir, sería lo que Giuliani Fonrouge define como objeto de la obligación: el ingreso que percibe el estado como consecuencia del pago realizado por el sujeto pasivo y en ese sentido, podría hacerse una pequeña modificación al enunciado de Giuliani Fonrouge diciendo que "el Hecho Generador del im puesto (en lugar de "El objeto del impuesto") constituye el antecedente del objeto de la obligación tributaria" (Véase la - nota 54).

C.- FUENTE DEL IMPUESTO

Se puede definir como el volúmen de los bienes o de la riqueza de una persona física o jurídica colectiva, de donde se obtienen las cantidades necesarias para pagar los tributos. Así, la fuente original del tributo se puede encontrar en el capital.

Desde luego, se aclara que la fuente del impuesto que se analiza, se toma en cuenta únicamente desde el punto de vista material o económico y no así, desde el punto de vista formal o legislativo en donde, como se sabe, la única fuente del impuesto se encuentra en la ley.

Hecha la anterior aclaración puede decirse que, la fuente del impuesto se ubica como la capacidad contributiva que el legislador toma en cuenta de los sujetos pasivos al momento de elaborar las leyes impositivas.

Si de alguna manera se ve que, "en general, el estado beneficia a los contribuyentes (y aún a los que no lo son) por la seguridad y la defensa nacional, por el incremento de la producción el disfrute de la riqueza y el progreso de la civilización; dichos beneficios deben ser considerados como los puntos de referencia y el límite para la aplicación de los impuestos fundados sobre la capacidad contributiva de cada causante, que lo mismo puede ser persona física que persona jurídica colectiva" (57).

El principio de la capacidad contributiva "explica la distribución de los gastos públicos mediante impuestos, tanto directos como indirectos e indica que la aplicación de las cargas se efectúa sin tener en cuenta el goce, por parte de los contribuyentes, de los diversos servicios públicos.

"Pero el ejercicio de la soberanía fiscal del Estado tiene un límite a fin de que el impuesto no sea igual a los actos arbitrarios o violentos de los bandidos que se apoderan de los viandantes" (58).

Según Griziotti, la riqueza que se gana y que aumenta el patrimonio del contribuyente y su potencialidad económica, tanto para producir como para consumir, es la fuente directa del impuesto y los tributos que gravan esa riqueza ganada, se llaman por ello impuestos directos.

(57).- Griziotti, Benvenuto.- Ob cit página 143.

(58).- Ibidem.

Asimismo, los impuestos directos o indirectos son reales se gravan la riqueza independientemente de la consideración del contribuyente y son personales, si se consideran las condiciones individuales de la capacidad contribuyente. Se estima que hay una ventaja pública en el impuesto indirecto por su universalidad; es decir, cuando una persona (nacional o extranjera, exentos u obligados al pago) espontáneamente gasta su riqueza en los consumos, debe pagar necesariamente los impuestos que la ley estime por considerarlos dotados de capacidad contributiva. Además, representan la ventaja de que, con este tipo de impuestos y de --- acuerdo a los principios políticos dominantes en los regímenes democráticos, pueden gravarse los consumos, preferidos de las clases poseedoras.

D. - LA UNIDAD DEL IMPUESTO

También conocida como unidad fiscal, la Unidad del impuesto se fija o establece con base en una unidad de medida y sobre --- ella, se apoya la ley para determinar lo que debe cubrirse por concepto de impuestos.

Es decir, en palabras del maestro Flores Zavala, para quien la Unidad del impuesto es "la cosa o cantidad delimitada en medida, número, peso etcétera, sobre la que la ley fija en cantidad que debe pagarse por concepto de impuesto y que servirá para hacer el cálculo correspondiente en cada caso concreto. Por ejemplo un Kilo de sal, un litro de alcohol, determinada cuantía de renta..." (59)

Ya que el anterior concepto, da su claridad, no deja a dudas en cuanto a su interpretación y comprensión, resulta completamente innecesario hacer cualquier otro comentario al respecto.

E.-LA CUOTA DEL IMPUESTO

También conocida como alícuota, es la cantidad en dinero o en especie que el legislador establece en relación a la base imponible y como pago por concepto de impuestos.

"En algunas ocasiones, las leyes fiscales establecen una cantidad fija en dinero, a medida de cuota. Es el caso del "impuesto fijo" y en el cual se establece la deuda del contribuyente en una suma determinada por una cifra exacta e invariable"(60). También se puede establecer que el importe del impuesto cambie en relación a determinada base imponible y que puede ser según los casos, la renta, el patrimonio, el valor u otra cualquiera materia imponible. Tal es el caso del "impuesto variable" en sus distintas subespecies de cuota proporcional, progresiva y regresiva.

1.-Cuota Proporcional. Es la que varía con el cambio de la base imponible de tal manera que el importe del tributo crece en proporción constante con el incremento de la base. Por ejemplo, si a una base imponible de cien corresponde un impuesto de X, a un imponible de doscientos corresponderá un impuesto de 2X y así, sucesivamente.

11.-Cuota Progresiva. Es la que varía con el cambio de la base imponible de tal manera que a los sucesivos aumentos iguales de la misma base, corresponden incrementos crecientes del impuesto: Si sobre cien el impuesto a pagar es de X, sobre una base de doscientos será 2X+Y.

A propósito de este tipo de cuota, Grizziotti la clasifica en varios tipos, a saber:

(60).-Berlari, Antonio.-Principios de Derecho Tributario. Volúmen II.-Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971.--
Página 356.

a).- Progresión por clases.- Consiste en que los contribuyentes se dividen en clases en relación a la cuantía de la riqueza que poseen y para clase sucesiva se establece una cuota o tipo de gravamen que aumenta progresivamente.

Para las clases con más ingresos, este tipo de impuesto les ofrece el inconveniente de los cambios bruscos, pues aumenta la presión tributaria al pasar de una clase a otra, el sentido de que puede ocurrir que a los contribuyentes, después de haber pagado el impuesto, les quede libre menor cantidad de riqueza que si fueren gravados en la clase inmediata anterior.

Y utilicemos un ejemplo del propio Griziotti quien nos dice que "...Si, por ejemplo, la clase de renta entre 9.001 y 10.000 se grava al tipo del 10 por 100 y la clase siguiente de 10.001 al 11.000 se grava al 11 por 100, un contribuyente que posea una renta de 10.100 pagará un impuesto de 1.111, con lo cual le quedará libremente una renta de 8.989, mientras que a un contribuyente con 10.000 de renta pagaría un impuesto de 1.000 y le quedarían libres 9.000, o sea (que) quien era más rico se queda con menos por efecto del impuesto. La diferencia se hace más notable cuanto más se pasa a las clases superiores de riqueza o cuanto más aumenta el tipo de gravamen..."(61).

b).- Progresión escalonada.- El anterior efecto (progresión por clase) se evita con el impuesto con cuota progresiva escalonada. Con este sistema se distinguen sucesivas escalas o grados de riqueza, estableciéndose para cada uno el tipo de gravamen correspondiente, de tal manera que el contribuyente paga los tipos sucesivos de gravamen que afectan a cada grado sucesivo de la escala en que puede ubicarse su renta. Para este caso, el contribuyente con 10.000 de renta pagaría el 11 por 100, sólo sobre 100, el 10 por 100 sobre 1000, que son los que corresponden al grado de la escala de 9.001 a 10.000 y tipos inferiores para los grados de la escala en que la tarifa puede dividir la renta imponible hasta 9.000, como sigue: (62).

(61).- Griziotti, Benvenuto.-Obra citada, Página 353.

(62).- Ibidem.

Grados de la Escala		Tipos de gravamen por 100		
Hasta	1.000.....			1
De	1.001	a	2.000...	2
"	2.001	a	3.000...	3
"	3.001	a	4.000...	4
"	4.001	a	5.000...	5
"	5.001	a	6.000...	6
"	6.001	a	7.000...	7
"	7.001	a	8.000...	8
"	8.001	a	9.000...	9
"	9.001	a	10.000...	10
"	10.001	a	11.000...	11

"A este tipo de gravamen se le objeta por el hecho de que con este sistema el legislador queda vinculado a aplicar el mismo tipo de gravamen a idénticos grados de la escala sin distinguir si la riqueza pertenece a ricos o pobres y por consiguiente se tiene que renunciar a gravar a los unos y a los otros como mejor convenga, o en su caso gravar a los ricos de manera que no se pueda oprimir a los pobres" (63).

c).- Progresión continua.- Este tipo de cuota resulta de una fórmula algebraica que representa una curva ascendente conforme a los principios políticos de la progresión que desea el legislador calculándose el impuesto en una tabla anexa a la ley, lo que debe pagar el contribuyente según su categoría de riqueza, evitándose los inconvenientes del impuesto progresivo por clases o escalonado y la progresión se efectúa de un modo continuo correspondiendo exactamente al criterio político del legislador y que según Griziotti (64), "es el mejor sistema y que tiene aplicación en Italia en los Impuestos recientes sobre el patrimonio y sobre la renta."

(63).- Griziotti, Benvenuto.-Ob. cit. , página 354
 (64).-Ibidem.

"Este tipo de cuota, no obstante, puede llegar a observar el cien por ciento de la riqueza gravada (65) por lo que para evitar ese resultado y que de alguna manera conduciría al establecimiento de un impuesto confiscatorio y por ende, inconstitucional, a partir de determinado momento la progresividad se suspende y se convierte en proporcional."

III.- Cuota Regresiva.- Al contrario de la progresividad, la regresiva se da cuando con el aumento de la base imponible, disminuye el importe del impuesto, de tal manera que si a una base de cien corresponde X, a una base de doscientos corresponderá 2X-Y.

Un ejemplo ilustrativo, nos lo proporciona el Maestro Flores Zavala en su obra citada, páginas 117 y 118, que consiste en el tipo de impuesto que el Distrito Federal tenía sobre las empresas mercantiles y cuya tarifa era la siguiente:

Por la fracción de capital hasta \$ 2,000.00	de \$ 2.00 a \$50.00	
" " " "	\$ 2,00.01 a 5,000.00	-----4.50%
" " " "	\$ 5,000.01 a 10,000.00	-----4.00%
" " " "	\$10,000.01 a 20,000.00	-----3.80%

etcétera.

La doctrina contemporánea ha coincidido en señalar que los tres tipos de cuotas antes señalados (proporcional, progresiva y regresiva), son los que en forma continua han utilizado las diversas legislaciones tributarias al momento de elaborar los tributos, y cuya representación respecto a la base imponible, es manifestada generalmente por una figura denominada tasa del impuesto y que es la cantidad en porcentaje que se emplea para establecer el tributo y que, desde luego, no hay que confundir con los que se entiende en otros países por tasa y que se equipara en nuestra legislación tributaria con los Derechos (artículo 3o. del Código Fiscal de la Federación de 1967, y artículo 2o. fracción III del código Fiscal de la Federación de

(65).- De la Garza, Sergio Francisco.-Ob. cit. página 426.

1981 en vigor).

Existen, sin embargo, otras denominaciones o tipos de cuotas y que son señaladas como complementarias de las que hemos visto ya que, en cierto modo, representan modalidades de la misma y que citaremos a continuación:

a).- Cuota gradual.- Es, al decir de Antonio Berliri una suma que se obtiene en función de la base imponible, lo que se diferencia de los otros tipos de cuotas, cuya obtención es a través de un porcentaje en relación a la base imponible.

"Justamente- dice Berliri cuando la ley del timbre define el impuesto gradual como aquél que se establece de manera que varía según los grados de una escala referida al valor o a otro elemento consustancial al acto escrito o a las dimensiones del papel, contraponiéndolo netamente al impuesto proporcional que, por el contrario, se obtiene con un porcentaje constante al valor representado por el objeto imponible" (66).

b).- Cuota discrecional.- Consiste en el tipo de gravamen que varía entre un máximo y un mínimo, de acuerdo al poder discrecional de la autoridad fiscal encargada de administrar el tributo, justificándose este tipo de gravamen únicamente en los casos de los impuestos leves, pues resultaría desproporcionado un proceso más riguroso de determinación de la base imponible" (67).

c).- Cuotas ordinarias y cuotas bonificadas o reducidas.- Las primeras son las que se aplican siempre que se verifica el hecho generador del tributo y por virtud del cual nace la obligación tributaria, siempre que no se verifique una circunstancia particular por la que sea procedente la aplicación de una

(66).- Berliri, Antonio.- Ob. cit. . Página 364.

(67).- De la Garza, Sergio Francisco.- Obracitada, Págs. 428 y 429.

alicuota menor; las segundas son las que se aplican cuando se verifican ciertas circunstancias especiales y que pueden ser hechos complementarios o añadidos (68). Un ejemplo, nos lo proporciona Grizlotti y que nos dice: "...si la ley del Registro dispone que la transmisión de un inmueble está sujeta al impuesto del 6 por 100 de su valor y una ley especial dispone que los gastos producidos por un determinado ente pagan el impuesto reducido en la mitad e incluso el impuesto fijo, estamos indudablemente en presencia de una alícuota ordinaria y de una alícuota reducida..."(69).

Como ya se apuntó con anterioridad, la clasificación a que se hizo referencia en primer término (cuotas proporcionales progresivas y regresivas) es considerada como exhaustiva en cuanto a que es difícil que existan otros tipos de gravámenes en los que se aplique otra clase de cuotas para dar paso a una diversa pero que no rebasa el ámbito de las ya anotadas, mismas, que son debidamente consideradas por el legislador al formular la ley tributaria respectiva.

F.- LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO

"Conocida también como base del cálculo (70), consiste en la cuantía sobre la cual se determina el impuesto a pagar por parte del sujeto pasivo y es fijada en todo tiempo por el legislador al momento de emitir las distintas leyes tributarias."

Dino Jarach le llama "objeto material del hecho imponible". En efecto, el autor en comento al referirse a la base imponible, dice que "El objeto del hecho imponible (que no se debe confundir con el objeto de la obligación es el elemento sobre el cual se mide el monto del impuesto" (71). Asimismo diferencia al objeto del hecho imponible, puesto que las características son distintas de acuerdo a cada hecho generador del

(68).- Berliri, Antonio. Obra citada, página 366.

(69).- Grizlotti, Benvenuto.- Ob. Cit. Pá. 356.

(70).- De Araújo Calção, Amílcar.- Ob. cit. página 111.

(71).- Jarach, Dino.- El Hecho Imponible, página 164.

impuesto y que puede referir por ejemplo, al patrimonio, monto de las rentas percibidas, mercaderías importadas o fabricadas, razón por la cual Jarach le resta importancia en su obra del Hecho Imponible, al estudio de esta figura, porque según él, es ta fuera de lugar tratar particularmente del objeto (base imponible) en una teoría general del hecho imponible.

"Es discutible la posición de Jarach, respecto a soslayar el estudio de la base imponible independientemente de la teoría o estudio que se esté desarrollando, puesto que, según ha quedado precisado en líneas anteriores siendo este elemento de vital importancia porque es la magnitud económica o numérica sobre la cual se fija la cuota para obtener el quantum a pagar y que necesariamente se encuentra ligada al hecho generador de tal manera que debe aparecer como su verdadera y auténtica expresión económica (72), más aún, tratándose de un estudio a la teoría general del hecho imponible como el realizado por el propio Jarach."

"Por otra parte, Lucien Mehl considera a la base imponible como uno de los elementos determinantes del impuesto y que se encuentra constituida por el conjunto de datos relativos a los componentes de la materia imponible que son objeto de una serie de enumeraciones y medidas o de una valoración(73)."

Así, la utilización del método de enumeración, de datos era frecuente en la determinación de los impuestos indiciarios, cuyo caso más característico se dió en Inglaterra hasta el siglo XVIII y en Francia hasta 1926, con el impuesto sobre puertas y ventanas, cuya base imponible estaba formada por el número de aberturas de la casa.

(72).-De Araújo Falcão, Amílcar.-Ob. cit. página 111.

(73).-Mehl, Lucien.-Ob. cit. página 77.

"Por lo que toca al método de datos valorados, los impuestos modernos se recaban generalmente con este método y que según los casos, se toma como base el valor de mercancía que produce el hecho generador del impuesto, por ejemplo, el impuesto sobre el volumen de negocios en Francia, los impuestos aduaneros, etcétera(74)."

Por último, cabe anotar que la base imponible puede ser susceptible de sufrir modificaciones ya sea mediante deducciones, reducciones o aumentos. Citaremos un ejemplo para cada caso.

1.- DEDUCCIONES A LA BASE IMPONIBLE.- El efecto de éstas consiste en disminuir la base de imposición de una suma determinada y generalmente, su finalidad es tomar en consideración la situación particular del contribuyente una vez disminuida la base imponible, se aplica la cuota correspondiente del impuesto a pagar.

Así, el artículo 22 de la ley del Impuesto sobre la Renta en vigor dispone que los contribuyentes pueden efectuar las siguientes deducciones:

"I.- Las devoluciones, descuentos y bonificaciones.

II.-El costo.

III.-Los gastos.

IV.-Las inversiones.

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

VI.- Las pérdidas de bienes por caso fortuito o fuerza mayor, así como las derivadas de operaciones en moneda extranjera y los créditos incobrables.

VII.- Las aportaciones para fondos destinados a investigación y desarrollo de tecnología en los términos del artículo 27 de esta ley.

Vii.- La creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal complementarias a las que establece la ley del Seguro Social y de primas de antigüedad constituidas en los terminos de esta ley.

IX.- Los dividendos o utilidades distribuidos en efectivo o en bienes en el ejercicio por el contribuyente..."

2.- LAS REDUCCIONES A LA BASE IMPONIBLE.- Cuando se ha obtenido la cuota del impuesto en función de la base imponible, resulta que en ocasiones la suma obtenida no representa el adeudo fiscal del contribuyente, o sea, el auténtico monto del impuesto, pues la base imponible puede estar sujeta a reducciones.

El ejemplo lo encontramos en la misma ley del Impuesto sobre la Renta en vigor, que en su artículo 13 que contiene la tarifa a que los contribuyentes de ese impuesto se sujetaran (Sociedades Mercantiles) al resultado final de cada ejercicio fiscal, dispone expresamente:

"De la cantidad que se obtenga por la aplicación de la tarifa y párrafo que antecede se harán, además, las siguientes reducciones:

I. 40%, si los contribuyentes están dedicados exclusivamente a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura.

II. 25%, si los contribuyentes a que se refiere la fracción anterior industrializan sus productos.

III. 25%, si los contribuyentes a que se refiere la fracción I de este artículo, realizan actividades comerciales o industriales, en las que obtengan como máximo el 50% de sus ingresos brutos.

IV. 50%, si los contribuyentes están dedicados exclusivamente a la edición de libros. Cuando no se dediquen exclusiva-

mente a esta actividad, calcularán la reducción del 50% sobre el monto del impuesto que corresponda de los ingresos por la edición de libros, en los términos del reglamento de esta ley".

3.- AUMENTOS A LA BASE IMPONIBLE. Sucede lo mismo que lo anterior pero en sentido inverso, es decir, en vez de hacerse deducciones a la base imponible, ésta puede ser susceptible de sufrir aumentos.

"El ejemplo característico, lo encontramos en la ley Federal de Impuestos sobre herencias y legados de 28 de diciembre de 1959, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 30 del mismo mes y año, que en su artículo 5o dispuso que entrarán dose de sucesiones por intestado, las cuotas de la tarifa con que se grava a los herederos de acuerdo con la propia ley, serían aumentadas, a partir del segundo grado en adelante, en un 10% calculado sobre la cuota aplicable."(75)

G.- LA TARIFA DEL IMPUESTO.

El último de los elementos del impuesto, desde luego, no menos importante, es el que se refiere a la Tarifa del Impuesto y que consiste en una especie de tabla o catálogo donde se expresan las tasas, cuotas y la unidad para efectuar los cálculos correspondientes en la determinación del importe a pagar por concepto de impuesto, sin que se incluya en la tarifa las deducciones, reducciones o aumentos que puede sufrir la base imponible, por que generalmente, éstos se hacen en forma separada a la tarifa y en forma y requisitos debidamente especificados.

Flores Zavala define a las tarifas del impuesto como "... lista de unidades y de cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría". (76)

En realidad, este elemento no requiere de mayores precisiones respecto a su estudio desde su naturaleza y clara inter-

(75).-Este ordenamiento fue suprimido por la ley que deroga los Impuestos sobre Herencias y legados de 29 de diciembre de 1961.
 (76).-Flores Zavala, Ernesto.- Ob. cit.- Página 109.

pretación, va que mediante su aplicación se obtiene generalmente el importe o cuota que por concepto de impuesto, debe pagar un contribuyente, con la única variante anotada arriba, es decir, cuando la base imponible no sea susceptible de sufrir reducciones o aumentos. Bástenos citar un ejemplo: la tarifa que la ley del Impuesto sobre la Renta en vigor para 1983 establece en su artículo 13 para las sociedades mercantiles, que se encuentran obligadas a calcular el impuesto aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio y determinado en los términos de la propia ley y cuyo formato es el siguiente:

Límite Inferior		Límite Superior	Cuota fija	Porcentaje para aplicarse s/ el excedente del límite inferior.
\$MN		\$MN	\$MN	%
De 0.01	a	2000.00		Exenta
De 2 000.01	a	3 500.00		5.00
De 3 500.01	a	5 000.00	75.00	6.00
De 5 000.01	a	8 000.00	165.00	7.00
De 8 000.01	a	11 000.00	375.00	8.00
De 11 000.01	a	14 000.00	615.00	9.00
De 14 000.01	a	20 000.00	885.00	10.00
De 20 000.01	a	26 000.00	1485.00	11.00
De 26 000.01	a	32 000.00	2145.00	13.00
De 32 000.01	a	38 000.00	2925.00	16.00
De 38 000.01	a	50 000.00	3885.00	18.00
De 50 000.01	a	62 000.00	6045.00	19.00
De 62 000.01	a	74 000.00	8325.00	20.00
De 74 000.01	a	86 000.00	10725.00	21.00
De 86 000.01	a	100 000.00	13 305.00	22.00
De 100000.01	a	150 000.00	16 455.00	24.10
De 150000.01	a	200 000.00	28 505.00	26.76
De 200000.01	a	300 000.00	41 885.00	29.64
De 300000.01	a	400 000.00	71 525.00	34.00
De 400000.01	a	500 000.00	105 525.00	38.00
De 500000.01	en adelante		210 000.00	42.00

Si el resultado fiscal estuviera comprendido entre \$5000.000.01 a \$1 500 000.00, se deducirá de la cuota fija de 210 000.00 la cantidad de aplicar el 6.65% sobre la diferencia entre \$1 500 000.00 y el resultado fiscal, dice el propio artículo 13 de la ley de la Materia, aparte de las diversas deducciones que se encuentra contemplada en el mismo artículo y a las cuales ya hemos hecho referencia en el anterior apartado, al hablar de las reducciones que en algunos casos, se encuentra afectada la base imponible.

CAPITULO III

LOS SUJETOS DEL IMPUESTO

A.- CONCEPTO

"El término de sujeto, ha tenido dos significados fundamentales a través de la Historia: a).- Aquello de lo que se habla a lo que se atribuye cualidades o determinaciones o a lo que -tales cualidades o determinaciones son inherentes; b). El yo espíritu o la conciencia como principio determinante del mundo del conocimiento o de la acción o, por lo menos, como capacidad de iniciativa en tal mundo(77).

"Ambos términos han continuado en uso. El primero, que con la tradición filosófica antigua de platón" (78), es utilizado en la terminología gramatical y del cual no nos ocuparemos dado el objetivo principal del presente trabajo; el segundo, en el concepto de sujeto como capacidad autónoma de relaciones o de iniciativas y que su origen con Kant, para quien el sujeto es el "yo pienso", la conciencia o la autoconciencia que determina y condiciona toda actividad cognoscitiva: "En todos los juicios siempre soy yo el sujeto determinante de la relación que constituye el juicio"(79).

(77).- Abbagnano, Nicola.-Diccionario de Filosofía.-Fondo de -
Cultura Económica Segunda Edición, revisada y aumentada.
-México 1974.-Página 1076.

(78).- Ibidem.

(79).- Ibid, Pág. 1077.-Así también, Eduardo García Maynez en su
obra, Filosofía del Derecho, Editorial Porrúa S.A., segunda
edición, México, 1977 página 143 y siguientes.

"Ahora bien, dentro del campo propiamente jurídico, entendemos, por sujeto de derecho a todo ente capaz de intervenir como titular de facultades o pasible de obligaciones, en una relación jurídica determinada"(80).

"Obviamente, aunque su origen etimológico es de diferente, la doctrina contemporánea coincide en señalar a los sujetos como sinónimos de personas."(81)

Si bien es cierto que se le da el nombre de persona a todo ente humano, dotado por la ley de la capacidad de ser suje to de derechos y obligaciones, no se debe pasar por alto que el "concepto de persona puede ser aplicado a dos clases: Persona individual y persona colectiva; es decir, la que se encuentra integrada por un sólo individuo de la especie humana o, por varios agrupados en alguna forma de colectividad alrededor de intereses y fines colectivos; esto es, persona individual es el ente humano singular y persona colectiva es el ente humano plural"(82).

Así pues, se puede conceptuar a los sujetos del impuesto como a todas aquellas personas jurídicas individuales o jurídicas colectivas que, intervienen como titulares de facultades o pasibles de obligaciones en la relación jurídica tributaria, entendida ésta, como una relación compleja que surge entre el sujeto activo y el sujeto pasivo merced al vínculo jurídico que existe y en virtud del cual aquel exige de éste, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie, motivada por la realización de ciertos hechos o actos jurídicos imputables al sujeto pasivo y cuya regulación necesariamente debe estar contemplada en la ley tributaria.

(80).- García Maynez, Eduardo.-Filosofía del Derecho, Página 138

(81).- Cit. por Eduardo García Maynez en su obra de filosofía del derecho, ya invocada, página 147.

(82).- García Domínguez, Miguel Ángel.-Teoría de la infracción Fiscal.-Derecho Fiscal Penal.-Cárdenas Editor y distribuidor.-Primera edición México, D.F., 1982.-Página 78.

B.-CLASIFICACION

Como consecuencia del vínculo que nace al realizar el sujeto correspondiente las situaciones de hecho o actos jurídicos que la ley tributaria señala como generadores de una obligación tributaria determinada, se observa inmediatamente la intervención de dos sujetos: el activo y el pasivo.

Corresponde a este apartado consignar las diversas clasificaciones que los estudios del derecho tributario han formulado al analizar a los sujetos en materia impositiva.

El estudio del sujeto activo y su clasificación correspondiente, no tienen mayor dificultad. En efecto, es ampliamente explotado que una clasificación correcta del sujeto activo del tributo sería la siguiente: El Estado, y según se encuentre estructurado el sistema político de cada país (83). En México, sería:

- 1.- La federación
- 2.- Las entidades federativas y,
- 3.- Los municipios

No sucede lo mismo al estudiarse al sujeto pasivo, siendo la clasificación de Mario Pugliese, la más conocida de todas y que es la siguiente:

I.- A. Sujetos pasivos por deuda propia con responsabilidad directa:

- 1.- El contribuyente deudor directo del tributo.

(83).- En México aparte de la federación, las entidades federativas y los municipios, también intervienen como sujetos activos de la relación tributaria, los denominados organismos fiscales autónomos y concretamente, es el caso del IMSS e INFONAVIT, que más adelante se analizarán.

2.- El causahabiente del contribuyente:

a).- Mortis causa.

b).- Inter-vicos.

B. Sujetos pasivos por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa.

C. Sujetos pasivos, en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad parcialmente directa y parcialmente solidaria.

1.- Los contratantes y las partes en un juicio.

2.- Los socios y participantes en determinadas sociedades y asociaciones comerciales.

3.- Los coherederos.

II. - Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad sustituta:

1.- Las personas obligadas al pago del tributo con acción para repetir en contra del deudor directo.

2.- En general, los sustitutos legales de los contribuyentes directos.

III.- Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad solidaria:

1.- Los funcionarios, jueces, abogados; notarios, etcétera.

2.- En general, los corresponsables solidarios.

IV.- Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad objetiva.

- 1.-Los adquirentes de inmuebles, por los adeudos fiscales.
- 2.-Los anteriores propietarios de muebles con privilegio fiscal.
- 3.-Los sucesores en la administración de empresas⁽⁸⁴⁾.

En un sentido un poco más restringido, Manuel González Sánchez hace la siguiente clasificación del sujeto pasivo⁽⁸⁵⁾:

" SUJETO PASIVO PRINCIPAL

Contribuyente.

- 1.- El sustituto

SUJETO PASIVO SECUNDARIO

a) Solidario

- 2.- El responsable

b) Subsidiario"

(84).-Pugliese, Mario.- Instituciones de Derecho Financiero. - Segunda Edición revisada y corregida.-Editorial Porrúa, S.A., México 1976, Páginas 191 y 192.

(85).-González Sánchez, Manuel.-Obra Citada, páginas 64 y 65.

Por lo que toca a nuestro sistema jurídico tributario federal, el Código Fiscal de la Federación en vigor sólo contempla dos tipos de sujetos (86).

- 1.- El contribuyente (artículo 10.)
- 2.- Responsables solidarios (artículo 26)

Por su parte, la ley aduanera, en vigor a partir del 10. de julio de 1982, también contempla dos tipos de sujetos.

(86).- En el Código Fiscal de la Federación de 1981 en vigor, desaparece la figura del sujeto pasivo principal que recogía el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación de 1967 para dar paso a la de contribuyente y si bien no existe una definición concreta de esta nueva figura, su naturaleza jurídica se encuentra consagrada en el artículo 10. de dicho Ordenamiento y que textualmente dice: "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas..." Por lo que toca a los responsables solidarios sólo se procuró señalar con mayor precisión los casos principales en que dichas figuras se presentan, según reza la exposición de motivos del nuevo Ordenamiento Fiscal Federal y que sustancialmente, son los mismos que se encuentran en el artículo 14 del Código de 1976 y que, con salvedad anotada, se encuentran enumerados en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación de 1981 en vigor.

- 1.- Contribuyentes. (artículo 36).
- 2.- Responsables solidarios (artículo 41).

En su debida oportunidad, las anteriores clasificaciones se analizarán de acuerdo a lo señalado por sus respectivos autores.

C.- OBLIGACIONES.

Se ha definido a la obligación tributaria general, como "una relación jurídica que nace en la ley y por virtud de la cual, el sujeto pasivo se encuentra obligado a pagar al sujeto activo (Estado u otra entidad pública con derecho a ingresar el tributo) una suma de dinero, excepcionalmente en especie, en cuanto se realice el hecho generador del tributo determinado por la ley" (87).

Ahora bien, de acuerdo a la definición anotada, las características esenciales de la obligación tributaria en la legislación mexicana son las siguientes (88):

"1.- Es de derecho público, en tanto que su origen y aplicación se satisface y regula conforme a normas de esta rama de derecho.

2.- Invariablemente, tiene su fuente en la ley.

3.- El sujeto activo es siempre la federación, entidad, federativa, municipio u otra entidad pública con derecho a ingresar el tributo, aunque también puede figurar como sujetos pasivos" (89).

(87).- Jarach . Dino.- El Hecho Imponible.-Página 73.

(88).- Margain Manautou, Emilio.-Obra citada, págs. 251 y 252.

(89).- El artículo 36 de la Ley Aduanera en vigor a partir del 1.º de julio de 1982, dispone en su segundo párrafo que tanto la "Federación, Distrito Federal Estados Municipios, entidades de la administración pública paraestatal (...) deberán pagar los impuestos al comercio exterior, no obstante que conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos".

4.- Las contribuciones siempre son de dar:

- a).- Dinero, o excepcionalmente.
- b).- Especie.

5.- El destino de las contribuciones es para cubrir los gastos públicos.

"Ahora bien, la obligación principal que se dá en toda relación jurídica tributaria es, siempre, el pago de la prestación fiscal debida. A su alrededor, giran otro tipo de obligaciones accesorias" (90), entre las cuales, para citar un ejemplo se encuentra el pago de recargos y que de conformidad con el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación de 1967, es la indemnización que percibe el fisco federal por la falta de pago oportuno(91).

"Existen, también otro tipo de obligaciones accesorias y que Sergio Francisco de la Garza denomina como deberes de carácter formal y que tienen como contenido, al fin y al cabo, obligaciones de hacer, de no hacer o de tolerar" (92).

Ahora bien, de toda obligación tributaria se generan obligaciones para tres categorías de sujetos.

1.- OBLIGACIONES PARA EL SUJETO ACTIVO

La obligación principal del sujeto activo es la de cobrar

- (90).- De la Garza, Sergio Francisco.- Obra citada página 477.
- (91).- El último párrafo del artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación de 1981, en vigor, dispone que los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y de indemnización del 20% que corresponda por los cheques recibidos por las autoridades fiscales y que hubieran sido presentados en tiempo y no pagados "...son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstos..."
- (92).- De la Garza, Sergio Francisco.- Obra citada, páginas 447 y 448.

el tributo. En efecto, es una obligación que el Estado (sujeto activo) tiene de proceder al cobro y recaudación de los tributos a todos los sujetos pasivos que hayan realizado los hechos generadores indicados por ley y desde luego, no puede considerarse como un derecho del sujeto activo, sino como una obligación.

Pero también el Estado al actuar como sujeto activo de un crédito fiscal determinado, se encuentra obligado a cobrar en el tiempo, en la medida y en cuanto se verifique el hecho generador del tributo, no antes, aunque sí después y cuando no se extingan el derecho del sujeto activo para reclamar la prestación debida (94). "Lo que implica y le da la relación jurídica tributaria la naturaleza de una relación de derechos y no de una relación de poder" (95).

Así, también el sujeto activo se encuentra obligado a realizar actividades de vigilancia de los créditos fiscales para lograr su percepción y evitar evasiones que dañen al fisco, con el consiguiente beneficio para los evasores.

2.- OBLIGACIONES PARA EL SUJETO PASIVO PRINCIPAL.

Según el Art. 13o. del Código Fiscal de la Federación de 1981, en vigor. El sujeto pasivo principal, se encuentra obligado a cubrir al sujeto activo el importe del tributo en la forma y términos establecidos por la ley impositiva. Esta es su obligación principal.

- (94).- De conformidad a lo dispuesto por el artículo 88 del Código Fiscal de la Federación de 1967, las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinar la existencia de obligaciones fiscales, señalar las bases de su liquidación o fijarlas en cantidad líquida, para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, así como las facultades de verificar el cumplimiento o, incumplimiento de dichas disposiciones, se extinguían en el término de 5 años, no sujeto a interrupción ni suspensión. Sin muchas variantes, igual disposición se consagra en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación de 1981, en vigor.

(95).- Jarach, Dino.- El Hecho Imponible.- Páginas 54 y 55.

Desde luego, también tiene otro tipo de obligaciones accesorias y que son:

a) Obligaciones de hacer: presentar aviso de iniciación de operaciones; presentar declaraciones; llevar los libros contables que exijan las leyes tributarias; presentar avisos de cambio de domicilio, de cambio de propietario, de clausura, etcétera.

b) Obligaciones de no hacer: No proporcionar datos falsos a las autoridades fiscales; no alterar o destruir los sellos oficiales; no tener aparatos de destilación de bebidas alcohólicas sin haber dado aviso a las autoridades fiscales; no llevar doble juego de libros de contabilidad, etcétera.

c) Obligaciones de tolerar: Permitir la práctica de una visita domiciliaria, por ejemplo.

3.- OBLIGACIONES PARA LOS SUJETOS PASIVOS SECUNDARIOS.

Según el Art. 26o. del Código Fiscal de la Federación de 1981, en vigor: Conocidos en nuestra legislación tributaria como responsables solidarios, tienen como principal obligación la de cubrir el impuesto o tributo que se genere a cargo del sujeto pasivo principal, en los casos y circunstancias que las propias leyes tributarias determinen.

También tienen otro tipo de obligaciones accesorias:

a) Obligaciones de hacer: Presentar declaraciones, avisos, proporcionar informes, etcétera.

b) Obligaciones de no hacer: No autorizar escrituras en las que no se acredita el pago de impuestos, a no alterar los sellos oficiales, etcétera.

c) Obligaciones de tolerar: Permitir la práctica de una visita domiciliaria, por ejemplo.

D.- EL SUJETO ACTIVO.

El sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado, que en virtud de su potestad tributaria establece el tributo a que se refiere dicha obligación y lo recauda para satisfacer los gastos públicos.

"Empero, existen también en algunos casos, entes públicos que carecen de potestad tributaria, entendida ésta como la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de cubrir un determinado tributo (98), y que sin embargo pueden ser sujetos activos de la obligación tributaria. Esto es, el tributo no establecido por quien se va beneficiar con él, sino que otro órgano que si tiene potestad tributaria, lo establece y convierte en sujetos activos de los correspondientes derechos y obligaciones impositivas."

En nuestro sistema jurídico tributario, dicha situación se contempla con el Municipio, Instituto del Fondo Nacional de la vivienda para los Trabajadores.

En efecto, si bien cierto que los ingresos dos últimos organismos reciben, están considerados como aportaciones de seguridad social (artículo 2o. fracción II del Código Fiscal de la Federación en vigor y artículo Primero fracción II de la ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1983, Publicada en el Diario Oficial de la Federación de 30 de diciembre de 1982), no por ello se desvirtúa el carácter de organismos fiscales autónomos que la propia ley especial les confiere e incuestionable los hace aparecer como sujetos activos de la relación jurídica tributaria general.

Así, de conformidad con el artículo 267 de ley del Seguro Social.

(98).- Berliri, Antonio.- Obra citada, páginas 205 y 206.

el "pago de cuotas, los recargos y los capitales constitutivos, tienen el carácter de fiscal". Asimismo, para los efectos de este artículo dispone el artículo 268 del mismo ordenamiento, que el "Instituto tiene el carácter de organismo fiscal autónomo, con facultades para determinar los créditos y las bases para su liquidación, así como para fijarlos en cantidad líquida, cobrarlos y percibirlos de acuerdo..." con la propia ley y disposiciones complementarias.

Asimismo, el artículo 271 de la ley del Seguro Social, establece el procedimiento administrativo de ejecución de las liquidaciones que no hubieron sido cubiertas oportunamente al Instituto, mismo que se aplicará por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por el propio Instituto a través de Oficinas para Cobros del citado Instituto Mexicano del Seguro Social y de acuerdos con las normas que al efecto establece el Código Fiscal de la Federación y demás disposiciones aplicables.

Por su parte, la ley del Instituto del Fondo Nacional de la vivienda para los Trabajadores, dispone en su artículo 30 las obligaciones de efectuar aportaciones y enterar los descuentos"... Así como su cobro, tienen el carácter de fiscales.

"El Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los trabajadores, para esos efectos tiene el carácter de organismo fiscal autónomo, facultado para determinar en caso del incumplimiento, el importe de las aportaciones patronales y las bases de su liquidación y para su cobro. El Instituto determinará el monto de las cantidades a enterar procedente de los descuentos antes mencionados"

El cobro y ejecución de los créditos no cubiertos estarán a cargo de la Oficina Federal de Hacienda que corresponda y con sujeción a las normas que al efecto establezca el Código Fiscal de la Federación.

Por lo que toca al Municipio, de acuerdo con el artículo

115 Constitucional (98 Bis) administrarán "libremente su hacienda la cual se formará de las contribuciones que señalan las legislaturas de los estados..."

En los tres casos en que el Municipio, Instituto Mexicano del Seguro Social e Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores figuran como sujetos activos de las obligaciones tributarias correspondientes, el tributo es establecido por el Estado (Federal o local), aunque el beneficio sea para ellos.

En ninguno de estos casos, pueden por mutuo propio fijar los tributos que el sujeto pasivo deba cubrir para su beneficio, pues ello implicaría una violación constitucional. Y para el caso del Municipio, inclusive, hay una tesis jurisprudencial de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación (99), que textualmente dice:

"IMPUESTOS MUNICIPALES.-Los decretos por los Ayuntamientos y no por las legislaturas, no tienen el carácter de leyes, y hacerlos efectivos, importa una violación e constitucional".

Dicha violación sería al artículo 31 fracción IV Constitucional y en el cual se encuentra el principio de legalidad de los tributos y que se representa con el aforismo "nullum tributum sine lege", esto es, "no hay tributo sin ley".

(98 Bis).- Por Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de 3 de febrero de 1983, fue reformado el artículo 115 Constitucional, pero coincide en la esencia con la anterior definición, en lo conduce pues actualmente dicha reforma quedó como sigue: "Artículo 115.- (...) IV.-Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor..."

(99).- Tesis Jurisprudencial publicada en el Compendio denominado 55 Años de Jurisprudencia Mexicana. 1917-1971 de Salvador Castro Zavaleta y Luis Muñoz, Tomo II, Administrativo, de Cárdenas Editores. México, D.F. Primera Edición. Pág. 680.

Ahora bien, ¿en qué momento se ejerce la potestad tributaria? Dicha situación se presenta cuando el Estado analiza las situaciones de hecho o de derecho que sean susceptibles de gravar y por conducto del poder legislativo (Federal o Local) expide las leyes impositivas. Corresponderá al Poder Ejecutivo vigilar el proceso impositivo por conducto de las autoridades fiscales competentes (100) en el cumplimiento del cobro y recaudación de los ingresos tributarios.

La potestad tributaria puede ser originaria o delegada. Cuando nace de la Constitución, estamos ante un caso de potestad originaria.

Es delegada, cuando la entidad política la posee porque le es transmitida, a su vez, por otra entidad que tiene potestad originaria.

En el Estado Mexicano, tanto la Federación como los Estados Federados tienen potestad originaria, no existe la potestad tributaria delegada.

(100).- De conformidad a lo dispuesto por el artículo 31 de la ley Orgánica de la Administración Pública Federal, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1976, compete a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el despacho, entre otros de los siguientes asuntos I.- Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones impositivas y las leyes de ingresos federal y del Departamento del Distrito Federal; II.- Cobrar los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes; - III.- Cobrar los derechos, impuestos, productos y - aprovechamientos del Distrito Federal en los términos de la ley de Ingresos del Departamento del Distrito Federal y las leyes Fiscales correspondientes; etcétera. Asimismo el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público le es competencia en su artículo 107 a las Oficinas Federales de Hacienda Principales, Subalternas y Agencias, dentro de su circunscripción territorial para la recaudación directa o a través de auxiliares autorizados al efecto, el importe de los créditos provenientes de impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales y sus respectivos recargos, con excepción de los aduanales y llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución.

Por lo que toca al sistema que tiene el Estado Mexicano, respecto a su potestad tributaria, existe jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (101) que define certamente el régimen impositivo mexicano al señalar que: "La Constitución General no opta por una delimitación de la competencia Federal y la Estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes: a) Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículo 73 fracción VII y 124) b) limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, mediante reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (artículo 73 fracciones X y XXIX); y c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117 fracciones IV, V, VI, VII y 118)".

Del análisis a la anterior jurisprudencia, se puede afirmar que la Federación tiene potestad tributaria amplia, mientras que los Estados Federales la tienen en forma limitada y restringida.

E.- EL SUJETO PASIVO PRINCIPAL.

Sujeto pasivo de la obligación tributaria, nos dice Giuliani Fonrouge (102) "es la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero."

De la anterior definición, que debe considerarse substancialmente acertada, se desprende que ante el sujeto activo, pueden presentarse dos tipos de sujetos pasivos y que en palabras de Giuliani Fonrouge son el deudor o contribuyente y el tercero. Esto es un sujeto pasivo principal y un sujeto pasivo secundario.

(101).- Compilación relativa a los años 1917-1954, libro III, pág. 1026.

(102).- Giuliani Fonrouge, Carlos M.-Ob. cit. Pág. 366.

Ahora bien, ¿en qué momento se ejerce la potestad tributaria, pensamos a ver la clasificación que Mario Pugliese hace respecto a los sujetos pasivos (103):

"I.- A. Sujetos pasivos por deuda propia con responsabilidad directa.

I.- Contribuyente deudor directo del tributo.- El principal y más importante sujeto pasivo de la obligación tributaria es indudablemente el deudor directo del tributo, dice Pugliese, sobre quien en definitiva recae la obligación de cubrir el crédito fiscal, pues aún cuando otras personas estén obligadas al pago del impuesto, por el derecho de repetición el gravamen debe siempre quedar a cargo de dicho deudor directo.

2.- Sujeto pasivo de la obligación tributaria por deuda propia es también el causahabiente del contribuyente, ya sea mortis causa, ya sea intervivos.

a).- En el primer caso el derecho tributario italiano aplica el principio establecido por el artículo 1029 del Código Civil por el cual "los herederos están obligados por los deudos y otras cargas de la herencia personalmente en proporción de su cuota..."

b).- La transmisión intervivos ocurre por donación ex-contratun.

En principio, el derecho tributario nunca admite la sustitución del sujeto pasivo de la obligación por voluntad del contribuyente, y por eso seguirá gravando aquél a quien compete -- originalmente la delegación, cualesquiera que sean las relaciones que haya establecido con terceras personas. Cuando la ley afecta a esas transmisiones intervivos, siempre lo hace en interés y para provecho exclusivo del fisco con el objeto de agregar un responsable más al pago de la obligación del deudor directo (ejemplo cesión de una empresa) sin que el último se libere.

B.- Sujetos pasivos por deuda de carácter mixta con responsabilidad (103).- Pugliese Mario.- Ob. cit.- Págs. 199 a 216.

lidad directa. Se trata de una hipótesis intermedia cuyos rasgos característicos pueden verse en las obligaciones tributarias que pasan directamente sobre una persona que la ley considera como deudora del impuesto, no obstante que la deuda no tiene el carácter estrictamente personal, lo que se justifica por la disponibilidad de un cierto grupo económico de bienes que pertenecen a varias personas. Es tipo el caso del impuesto complementario sobre la renta en Italia.

"C.- Sujeto pasivo en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad parcialmente directa y parcialmente solidaria. Esta categoría se diferencia de la anterior por algunos rasgos esenciales.

Ante todo, aquí no estamos frente a una deuda que afecte a un grupo unitario económico, sino a un crédito fiscal que aún cuando originalmente sea único, puede dividirse entre varios sujetos pasivos en las partes que les corresponda, no necesariamente iguales, porque grava una pluralidad de deudores distintos.

"II.- Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad sustituta.

Tal forma de responsabilidad se basa en el vínculo de representación que existe entre el representante y el deudor del impuesto, determinado por normas de derecho privado a las que el derecho tributario se refiere.

"III.- Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad objetiva.

También los sujetos pasivos que pertenecen a esta categoría responden a una deuda tributaria ajena, como consecuencia de un vínculo común que los hace responsables solidariamente con el deudor efectivo del tributo. Se trata de una responsabilidad derivada de la ley.

"IV.- Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad objetiva.

Vamos a ver, en fin, la última categoría de sujetos pasivos deben pagar una deuda ajena por virtud de un vínculo de carácter objetivo. Esta categoría también presenta una situación jurídica, del derecho tributario, en el que con frecuencia se presentan situaciones en las que la propiedad o aún la simple posesión de un inmueble hace que el propietario o poseedor sean responsables hacia el fisco del pago del tributo que haya recaído en el pasado sobre el valor a la renta del predio, no obstante que debió haber sido cubierto personalmente por quien fue propietario o poseedor en la época en que se causó el impuesto".

Como es fácilmente observable, Mario Pugliese al hacer el estudio del sujeto pasivo, expresamente referido al sistema impositivo italiano, lo describe en forma genérica, es decir, lo denomina sujeto pasivo y sólo va cambiando su situación conforme lo ubique la respectiva ley impositiva: su to pasivo por deuda de carácter mixta con responsabilidad directa, etcétera.

Si bien puede reputarse el análisis que Pugliese hace del sujeto pasivo como uno de los más serios y completos, se puede afirmar que su estudio actualmente está superado merced a las innumerables teorías que al respecto han surgido. Citemos, por ejemplo, la que realizó Don Manuel González Sánchez y cuya virtud radica en el hecho de que divide al sujeto pasivo en forma tal, que permite manejar fácilmente los conceptos por él formulados.

En efecto, Manuel González Sánchez divide, para su estudio, al sujeto pasivo en el contribuyente (sujeto pasivo principal) el sustituto y el responsable que puede ser en forma subsidiaria o en forma solidaria (sujeto pasivo secundario).

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

Quede, para su estudio en el siguiente apartado, lo relativo al sujeto pasivo secundario de la clasificación formulada por Manuel González Sánchez.

"El sujeto pasivo es el elemento personal sometido a la potestad de imperio del sujeto activo, fijado por el legislador ser parte de una relación jurídica tributaria que puede generar a su cargo prestaciones formales y materiales" (104). tal es la definición que Don Manuel González Sánchez hace en forma genérica, del sujeto pasivo.

Para González Sánchez, el sujeto pasivo principal o contribuyente tiene como característica relevante el hecho que todos los elementos esenciales del tributo (hecho generador, base imponible, cuota, etcétera) van referidos exclusivamente a él y no así, al sujeto pasivo secundario. Es decir el titular de los elementos esenciales del tributo, será siempre el sujeto pasivo principal y no el sujeto pasivo secundario.

Es entendible y explicable el anterior criterio, pues es obvio que los elementos esenciales del tributo únicamente pueden darse en torno del sujeto pasivo principal y no en relación a una persona a la relación jurídica tributaria que nace el sujeto activo y aquél, al realizarse el hecho generador del tributo.

Desde luego, lo anterior es independiente de que en un momento determinado puede acudir una tercera persona (sujeto pasivo secundario) en sustitución al sujeto pasivo principal, pues los elementos esenciales ya se dieron en la titularidad del sujeto pasivo principal o contribuyente y evidentemente, no pueden darse en una segunda ocasión en torno pasivo secundario. De ahí que, ciertamente, González Sánchez afirma que "... el sustituto y el responsable (sujetos pasivos secundarios) tienen en común el no ser titulares de los elementos esenciales del tributo" (105).

(104).- González Sánchez, Manuel.- Ob. cit. pág.

(105).- Ibid.-Pág. 62.

Por su parte, el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación de 1967, definía al sujeto pasivo de un crédito fiscal como "la persona física o moral, mexicana o extranjera, que dé acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al fisco federal".

La anterior definición conservó en términos generales, la contenida en el artículo 20 del Código Fiscal de 1938 y sólo se agregó el hecho de que el sujeto podía ser una persona mexicana o extranjera.

No hizo distinción alguna respecto a que puede ser obligado al pago, es decir, la definición es genérica, pues puede aplicarse tanto al sujeto pasivo principal como al sujeto pasivo secundario y todo depende del caso concreto en que se encuentra ubicado por la ley tributaria, para que se proceda a cubrir o exigir el pago del crédito fiscal respectivo.

El Código Fiscal de la Federación de 1981, no define expresamente al sujeto pasivo principal; más aún elimina de su redacción cualquier alusión al sujeto pasivo para sustituirlo por la denominación de contribuyente, ~~palabra~~ o término más adecuado al moderno derecho tributario en el que se pretende eliminar cualquier referencia al carácter eminente coercitivo de las normas impositivas para hacerlas aparecer como aportaciones, casi voluntarias, los tributos que los particulares aportan al Estado para la satisfacción de los tributos públicos.

No existe, en el nuevo ordenamiento tributario federal - definición expresa de lo que se entiende por contribuyentes; sin embargo, su naturaleza jurídica, se desprende de la legtura a la primera parte del primer párrafo del artículo lo. del citado Código Fiscal de la Federación, al disponer que "Las personas físicas y las morales están obligadas para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas..."

De igual manera, la Ley Aduanera en vigor a partir del 1.º de julio de 1982, adopta el término de contribuyente (el artículo 43 del Código Aduanero de los Estados Unidos Mexicanos, ordenamiento que fue abrogado por el artículo tercero Transitorio fracción I de la ley Aduanera, nos hablaba de los diferentes - sujetos pasivos de la impuestos al comercio exterior y no de contribuyentes como lo hace la ley antes señalada) y si bien tampoco dá una definición expresa de lo que debe entenderse por contribuyente, su naturaleza jurídica se encuentra en el artículo 36 de la multicitada Ley Aduanera y que expresamente dispone: "Están obligados al pago de los impuestos al comercio exterior, las personas físicas y las morales que introduzcan mercancías al territorio nacional o las extraigan del mismo".

Por último, en otro orden de ideas, al hablarse de los sujetos pasivos, algunos tratadistas suelen hablar sobre la relevancia que sobre el nacimiento de la obligación tributaria pueden tener la naturaleza jurídica del contribuyente, estado civil, profesión, nacionalidad, sexo, religión, etcétera.

Sin embargo, dicha situación sólo es una de tantas causas que modifican la capacidad tributaria del sujeto pasivo. De ahí, que carezca de importancia el hacer especial referencia al sexo, estado civil, profesión, nacionalidad, etcétera, pues, el hecho de que "...el impuesto complementario sobre la renta grave sólo a las personas físicas y no a las jurídicas depende de que el legislador ha configurado como presupuesto capaz de hacer surgir el deber de pagar dicho tributo la libre disposición de la renta por parte de una persona física, de donde se desprende de que las personas jurídicas (colectivas) no podran ser sujetos de una obligación tributaria derivada.. ." de dicho impuesto, porque respecto a ellas no se realiza o puede realizar el hecho generador del tributo (107).

F.- EL SUJETO PASIVO SECUNDARIO.

La doctrina contemporánea ha coincidido en clasificar en dos tipos básicamente, al sujeto pasivo secundario.

(107).- Berlori, Antonio.-Ob. cit.- Página 209.

Ellos son: el sustituto y el responsable.

Así, dichas figuras son transportadas por el legislador al campo jurídico impositivo para lograr una mejor y pronta recaudación tributaria.

"Desde luego, ambas figuras (sujetos pasivos secundarios) son por completo ajenas al hecho generador del tributo, pero que por su proximidad con el sujeto pasivo principal, al hacedor de leyes les confiere un determinado tipo de responsabilidad, ~~de~~ su facilidad para la obtención del ingreso tributario (retención en la fuente), o agregando a la responsabilidad del del sujeto pasivo principal, la de otro sujeto pasivo (agentes aduanales, notarios, etcétera)"(108).

A. EL SUSTITUTO.

Por sustituto del tributo, se entiende al sujeto pasivo obligado por la ley al pago de la obligación tributaria en lugar de otro y por virtud del cual si dió el hecho generador señalado por la vía de regreso o reembolso.

El ejemplo clásico lo establece la legislación mexicana, en lo dispuesto por el artículo 80 de la ley del Impuesto sobre la renta en vigor y que en su primer párrafo expresamente disponible que "quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este capítulo (ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado) están obligados a efectuar retenciones y enteros que tendrán el carácter de pagos provisionales..."

En idéntico sentido, la misma ley del impuesto sobre la renta vigente, en su artículo 126 obliga a quienes paguen ingresos por intereses, a retener el 21% de los intereses paga-

(108).-Micheli, Gian Antonio.- Curso de Derecho Tributario, - Editoriales de Derecho Reunidas.-Madrid, 1975. Págs. 185 y 186.

dos sin deducción alguna y cuya retención se considera como pago definitivo. Pero si la persona física reside en el país, puede optar por el régimen de títulos nominativos, en cuyo caso la retención será del 15% y tendrá el carácter de pago provisional a cuenta del impuesto anual.

El Código Fiscal de la Federación de 1967, también reguló la situación del sustituto del impuesto; sin embargo, recuerdese que para el legislador mexicano, entranándose de los sujetos pasivos secundarios, sólo los denomina por el nombre de "responsables solidarios"; así, el artículo 14 del Código mencionado, en sus fracciones III, IV, VI, VII, VIII y X, contiene, invariablemente, la figura del sustituto, al disponer, respectivamente, que:

"Artículo 14.-Son responsables solidariamente:

"...III. Los copropietarios, los coposcedores y los participantes en derechos mancomunados, respecto de los créditos fiscales derivados del bien o derecho en común, y hasta el monto del valor de éste. Por el excedente de los créditos fiscales cada uno quedará obligado en la proporción que le corresponda en el bien o derecho mancomunado.

"IV. Las personas a quienes se imponga la obligación de retener o recaudar créditos fiscales a cargo de terceros.

"VI. Los propietarios de negociaciones comerciales, industriales agrícolas ganaderas o pesqueras, créditos o concesiones respecto de las prestaciones fiscales que en cualquier tiempo se hubieran causado en relación con dichas negociaciones, créditos o concesiones, sin que la responsabilidad exceda del valor de los bienes.

"VII. Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de los créditos fiscales que se hubieren causado en relación con los bienes legados o donados, hasta el monto de éstos.

"VIII. Los terceros que para garantizar obligaciones fiscales de otros, constituyen depósito, prenda o garantía o perjudican el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía.

"λ. Las instituciones de crédito autorizadas para llevar a cabo operaciones fiduciarias, respecto de los créditos fiscales que se hubieren causado por los ingresos derivados en la actividad objeto del fideicomiso, hasta donde alcancen los bienes fideicomitidos, así como por los avisos y declaraciones que deban presentar los causantes con quienes operen en relación con dichos bienes fideicomitidos..."

"En las fracciones III, VI, VII, VIII y X se contenía el tipo de la llamada responsabilidad objetiva y de tipo real, si se toma en cuenta que "...en la responsabilidad real se responde por y con la cosa; en la responsabilidad objetiva se responde por la cosa, sea con ella o con otro bien..." (109).

B.- EL RESPONSABLE.

"Por responsable del impuesto, nos dice Don Manuel González Sánchez, se entiende a aquélla persona que es obligada por la ley junto a otra persona al pago de la deuda tributaria(110).

A diferencia de la figura del sustituto, en que éste paga por el contribuyente, el responsable paga junto al contribuyente, el importe de la deuda tributaria.

"Así, también, mientras que el sustituto está obligado frente al sujeto activo a cubrir prestaciones formales y materiales, el responsable sólo tiene la obligación de cubrir el

(109).- Albiñana García Quintana, César.- Responsabilidades Patrimoniales.- Editoriales Revista de Derecho Privado.- Madrid, Pág. 147.

(110).- González Sánchez, Manuel.- Obra citada, Pág. 77.

pago (111) y algunas obligaciones formales, inherentes a dicho pago. Asimismo, mientras que el sustituto reemplaza al contribuyente en sus prestaciones que integran el contenido de la sustitución, el responsable sólo libera al contribuyente del pago tributario, justamente cuando dicho pago es cubierto por el responsable.

Empero, existen dos tipos de responsables: el responsable subsidiario y el solidario.

"En la responsabilidad subsidiaria, el elemento esencial que lo caracteriza, es que debe haber una declaración de fallido del sujeto pasivo principal"⁽¹¹²⁾. Desde luego, ello representa una seria desventaja para el responsable subsidiario, puesto que ante la carencia de bienes patrimoniales del sujeto pasivo, se encuentra, al menos momentáneamente, impedido para recuperar por la vía de regreso, el importe del adeudo tributario.

En la responsabilidad solidaria, no sucede lo mismo, puesto que el responsable se encuentra en la misma situación o posición jurídica en que se encuentra el contribuyente o sujeto pasivo principal, pues una vez cubierto el adeudo por cualquiera de ellos, se extingue la obligación.

(111).- Ibidem.

(112).- Ibidem.

Innumerables son los ejemplos que nuestra legislación mexicana nos dá, entratándose de los responsables. Bástenos citar, en forma genérica, la disposición expresa que el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación de 1967 hacía respecto a los su jetos pasivos secundarios y que dicho ordenamiento jurídico de nominaba con el nombre de responsables solidarios (113).

Pero como sujetos responsables, de acuerdo a la definición dada al inicio de este apartado, sólo se contempla los que señalaban las fracciones I, II, V y IX que textualmente disponían:

"Artículo 14.- Son responsables solidariamente:

"I.- Quienes en los términos de las leyes están obligados al pago de la misma prestación fiscal.

"II.- Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

"V.- Quienes deban recabar documentos en los que conste el pago en estampillas si no cumplen con esta obligación.

(113).- Tanto la figura del sustituto como del responsable, se encuentran consagradas en el nuevo Código Fiscal de la Federación de 1981, en el artículo 26 y que como se ha afirmado durante el desarrollo del presente trabajo, el legislador los denomina genéricamente como responsables solidarios y que, esencialmente, son las mismas figuras tratadas por el Código Fiscal de la Federación de 1967, y que sólo se procuró señalar con mayor precisión el nuevo ordenamiento impositivo federal, los casos principales en que la responsabilidad solidaria se da, según reza la exposición de motivos del Código Tributario Federal, en vigor.

"IX.- Los funcionarios públicos y notarios que autoricen algún acto jurídico o den trámite a algún documento, si no se cercioran de que se han cubierto los impuestos o derechos respectivos o no den cumplimiento a las disposiciones correspondientes que regulan el pago del gravamen".

La Ley Aduanera, por su parte, en vigor a partir del 1o. de julio de 1982, dispone en su artículo 41 que "son responsables solidarios del pago del impuesto al comercio exterior:

"I.- Los mandatarios, por los actos que personalmente realicen conforme al mandato;

"II.- Los agentes aduanales, por los que se originen con motivo de las importaciones o expresiones en cuyo despacho aduanero intervengan personalmente o por conducto de sus empleados autorizados;

"III.- Los propietarios y empresarios de medios de transportes, los pilotos, capitanes y en general los conductores de los mismos, por lo que causen las mercancías que transporten cuando dichas personas no cumplan las obligaciones que les imponen las leyes a que se refiere el artículo 1o., o sus reglamentos;

"IV.- Los remitentes de mercancías de la zona libre al resto del país, por los impuestos que se deban pagar por este motivo, y

"V.- Los que enajenen las mercancías, materiales importación o exportación, en los casos de subrogación establecidos por esta ley, por los causados por las citadas mercancías".

Respecto a la responsabilidad subsidiaria, sólo se localizó un caso y dicho caso lo contempla el Reglamento de la ley sobre el Servicio de Vigilancia de Fondos y Valores, al disponer en su artículo 105 que "las responsabilidades se constituirán en primer término, a cargo de las personas que directamente hayan ejecutado los actos que los originaron y subsidiariamente a los funcionarios empleados o agentes de la federación que por la índole de sus funciones hayan omitido la revisión

o autorizado tales actos por causas que impliquen culpa, dolo o negligencia por parte de los mismos".

A su vez, el artículo 106 del citado Reglamento regula la responsabilidad solidaria al establecer que "los particulares serán solidariamente responsables con los funcionarios, empleados y agentes de la federación, cuando participen en irregularidades que lesionen los intereses del Erario Federal".

Sin embargo, este último artículo va más allá de lo que establece la ley, ya que ésta no incluye a los particulares dentro del objeto comprobatorio de la propia ley. En efecto, el artículo 10., de la ley sobre el Servicio de Vigilancia de Fondos y Valores de la Federación dispone que la creación del servicio es con "el objeto (de) comprobar, en los términos de esta Ley, el funcionamiento adecuado de las oficinas que recauden, manejen, administren o custodien fondos o valores de la propiedad o al cuidado del Gobierno Federal, y el cumplimiento de las obligaciones que a este respecto incumben a los funcionarios, empleados o agentes federales..."

Como es fácilmente observable, los particulares no se encuentran dentro del objeto de la ley referida y, por tanto, su inclusión en el artículo 106 del Reglamento, va más allá de lo que regula y establece la ley citada.

G.- EL SUJETO DE HECHO.

Esta figura se presenta por el fenómeno de la imposición del impuesto.

Por sujeto de hecho, se reconoce doctrinariamente como a la persona que en definitiva soporta la carga del impuesto, sin que él, a su vez, tenga alguna posibilidad de evitarlo, y por lo tanto es su economía quien sufre la carga del tributo y comúnmente se le denomina como el "consumidor final".

No existe ninguna relación de deuda entre el sujeto activo y el sujeto de hecho, pero si pueden crearse obligaciones accesorias derivadas de la relación fundamental entre el sujeto activo y el sujeto pasivo principal. Por ejemplo, la solicitud de informes.

De ahí que, para Mario Pugliese, entre otros, no tenga relevancia el estudio del sujeto de hechos para la rama del derecho tributario, ya que la ley tributaria no le concede ninguna importancia.

Sin embargo, no es exacta la anterior postura, ya que si bien las leyes impositivas son redactadas utilizando conceptos y en general, vocablos jurídicos del momento especial en que nacen a la luz las leyes referidas, deben tomarse en cuenta, indefectiblemente, que los hechos generadores de la obligación fiscal sean descritos y definidos, tomando en cuenta la importancia fundamental que en ello juegan el trasfondo económico, en cuanto a la incidencia del tributo (115) en el sujeto de hecho o consumidor fiscal.

No deben pasarse por alto que el principio de capacidad contributiva o económica, es el más trascendental en el momento de la creación de la norma tributaria, pues "el acontecer económico es la entraña del impuesto y la materia propia de la política fiscal" (117).

(115).- Albiñana García Quintana, César.- La evasión legal impositiva.- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Quinto número extraordinario.- México, 1971, página 21.

(117).- Valdéz Villarreal Miguel.- Problemática de un sistema de impuestos.- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.- Cuarto número extraordinario.- México, D.F., 1971.-Página 31.

De ahí que el tema de la determinación de los efectos de los impuestos, adquiera una importancia trascendente (118) así como una cuestión de enorme interés en el desarrollo general del derecho tributario.

"Así, cuando el legislador crea una rama tributaria y señala los elementos esenciales del impuesto, surge una obligación tributaria a cargo de los sujetos pasivos que aparecen como destinatarios de la ley respectiva. La consecuencia normal y aparente es el pago por parte de los sujetos pasivos del adeudo tributario".

"Sin embargo, los efectos del impuesto apenas surgen a la realidad económica, pues a nadie escapa en la actualidad, que el sujeto pasivo obligado por la ley al pago del impuesto, intentará repercutir dicho pago de distintas maneras."(120)

"En efecto, actualmente se encuentra superada la tesis según la cual, sólo en los impuestos llamados indirectos, la carga tributaria podía ser trasladable, ya que, en principio y contadas excepciones"(121) todos los impuestos son trasladables en una economía de mercado como la nuestra.

Por ello, es válido hacerse la siguiente pregunta: son los sujetos señalados por la ley impositiva como contribuyentes quienes realmente pagan los tributos?

(120).- Claus Recktenwald, Horst.- Teoría de la traslación de los impuestos.- Editorial de Derecho Financiero.- Segunda Edición.- Madrid, 1970.- Página 36.

(121).- Ibid., Página 220.

Desde el punto de vista simple, así sucede, pero, en la realidad económica no es así, pues como ya se dijo en líneas anteriores, el contribuyente buscará por todos los medios que estén a su alcance el repercutir a trasladar a otra persona la carga tributaria.

Por ejemplo, supongamos que el Estado establece un tributo sobre el lujo y decide gravar el 10% sobre el precio de venta de un artículo. El fabricante de muebles, debe cubrir el impuesto respectivo; sin embargo, él quiere evitar cargar con el importe del impuesto e intentará elevar el precio del mueble en la cantidad correspondiente al gravamen. Así, no obstante que el fabricante es quien paga el impuesto, el comprador es el que realmente lleva la carga o soporta el tributo y, si se repite esta operación en las diversas etapas de venta que sufre el producto hasta llegar al consumidor final, resulta que es éste y no los sujetos que fija la ley como contribuyentes quien en definitiva soporta la incidencia final del tributo.

Pero, veamos, brevemente, el camino que normalmente sigue un impuesto.

"La primera etapa en el camino del tributo, lo encontramos en la llamada percusión del impuesto y que es cuando el legislador fija en la norma tributaria al sujeto pasivo que debe cubrir el importe del impuesto. "En tales condiciones, la percusión del impuesto se presenta cuando el causante gravado por el legislador ocurre a pagarlo"(122).

Lo ideal sería que el sujeto señalado por el legislador como contribuyente del impuesto, fuera quien realmente soportara en definitiva el tributo; sin embargo, ello solo es posible en una economía sana, cuando el causante no tiene necesidad de repercutir el gravamen y puede absorberlo íntegramente.

Sin embargo, ello no sucede así, pues sabido es que en un sistema capitalista o en una sociedad en crisis económica, en la cual el egoísmo y afán de enriquecimiento a cualquier precio, dificultan que esta circunstancia llegue a materializarse.

Por ello, puede afirmarse que la repercusión del impuesto, generalmente, es el punto de partida para el fenómeno de la traslación de dicho impuesto.

La traslación o repercusión del impuesto, puede darse de diversas maneras. Así, si el sujeto pasivo consigue una elevación del precio de venta, tiene lugar una traslación hacia adelante, llamada también protraslación; si logra una disminución del costo de producción, la traslación es hacia atrás, también conocida como retrotraslación⁽¹²³⁾ y por último, la fase final en el camino del impuesto como consecuencia de su traslación, es la incidenciam y que, en términos generales, se le define como "El lugar de descanso del impuesto, que se ubica cuando el mismo llega a una persona que esta imposibilidad para trasladar la carga del gravamen a otro tercero"⁽¹²⁴⁾.

La forma más común de la traslación del impuesto, indudablemente, es la que se efectúa hacia adelante y que se le conoce también con el nombre de protraslación.

(123).- Claus Recktenwald, Horst.- Obra citada, página 36,
 (124).- Arrijoja Vizcarro, Adolfo.- Obra citada, página 127

Y esta forma de traslación, es la que nos lleva al sujeto de hecho o consumidor final, que es quien en definitiva soporta la carga tributaria, en algunas ocasiones, así deseado por el Legislador, pero que, cuando no lo desea el hacedor de leyes, ya se vieron algunas de las diversas formas que el causante tiene para trasladar el impuesto y evitar que sea él quien pague el importe del tributo.

De ahí que sea tarea impostergable para el desarrollo adecuado del moderno derecho tributario, así como para el legislador y administración en turno, la debida prudencia y observación adecuada en el momento de la identificación de quien soporta el impuesto, con el objeto de evitar una práctica fiscal que se proponga únicamente fines a corto plazo, de máximo ingreso tributario y que carezca de sensibilidad ante el problema fundamental de las fuentes reales del impuesto y como consecuencia, lograr una fiscalización justa y económicamente funcional.

CAPITULO IV

"ANALISIS A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MEXICO Y DETERMINACION DEL SUJETO PASIVO DE LA MISMA."

A.- INTRODUCCION.

El nacimiento del Impuesto Sobre la Renta, representa un importante cambio de criterio que, sobre materia de Impuestos, se opera en el siglo XIX, predominaban los impuestos indirectos; con la creación del impuesto sobre la renta en 1798, por el estadista Inglés William Pitt y con la profunda transformación ocasionada por la Revolución Francesa, se inicia el cambio de los impuestos indirectos a los directos, por considerarse de mayor justicia gravar los rendimientos producidos por el capital y por la actividad del hombre, y de ellos descontar una parte para el sostenimiento de los gustos públicos.

Cuando el desarrollo social fue capaz de dar nacimiento al Estado, concomitante a su aparición, surgió la obligación de los gobernadores de contribuir para su sostenimiento; por ello se puede afirmar que la organización del Estado trae aparejada la idea de los tributos que le permite subsistir y cumplir con su finalidad. De tal manera es cierta tal aseveración, que la organización fiscal existe en cualquiera de las formas que asuma el Estado, en económicos que el gobierno recoge a través de impuestos indispensables para su funcionamiento y desarrollo.

Los primeros impuestos, los más sencillos, fueron los indirectos se gravaba objetivamente una actividad, un hecho, por ejemplo: la entrada o salida de mercancías (cebollas) de determinadas circunstancias, pues el mero paso de esas mercancías daba lugar a un impuesto alcabalatorio. Bastaba con que alguien fuera propietario de un pedazo de tierra para que, sin atender a sus productos, se le obligaba a pagar un tributo, y

así se podrían citar otros casos, todos ellos con objeciones serias en cuanto a equidad y debida proporción del impuesto, que desde un principio ha sido el ideal a que aspira el Derecho Fiscal.

Para corregir las injusticias a que necesariamente conduce una política fiscal basada en impuestos indirectos, los tratadistas de Derecho Público y los económistas han venido pugⁿando por gravar, en lugar de un hecho determinado, los rendimientos provenientes de las múltiples actividades del hombre y del capital de una manera general y justa. La vieja idea de los privilegios, en torno a la cual se fincó el Estado Monárquico, sería abandonada por las formas democráticas que comba^ten a la desigualdad. La Monarquía arrojó el peso de los tributos sobre las espaldas del pueblo, formado por campesinos, artesanos y burgueses, en tanto que la "nobleza", grupo reducido de la sociedad, gozaba entre otros, del privilegio de no tributar. Esa era la situación de Europa en los albores de la Revolución Francesa, contra la cual se proclamó como Derecho del hombre, el de la igualdad frente a los tributos que obliga al Estado a derramar las cargas impositivas sobre todos los gobernados, sin excepción ni privilegios.

En el Derecho Constitucional Inglés, se ve un reflejo de la evolución democrática, con características propias y distintas a la evolución operada en el continente europeo. La discusión y aprobación de los impuestos fue un derecho consagrado desde sus primeros documentos públicos, que impulsó el desarrollo del parlamento y la forma democrática de gobierno.

El nacimiento del Impuesto Sobre la Renta en la época de William Pitt, cuando se aprobó en 1798, se le dió carácter de Impuesto Transitorio, destinado a cubrir las necesidades de la guerra contra Francia.

Se gravaron las utilidades con una tasa proporcional elevada, que obligaba a entregar un tanto por ciento igual a los que obtenían bajos, medianos y grandes ingresos. Como todos los impuestos éste provocó una ola de protestas y por su impopularidad se derogó. Sin embargo, volvió a implantarse en cuatro distintas ocasiones, para llegar finalmente, a constituir un impuesto de carácter permanente. El cambio no pudo haber sido más profundo. En el siglo XVIII sólo pagaban las clases sociales de pocos recursos y los que obtenían grandes rentas gozaban del injusto privilegio de NO contribuir a las cargas públicas. Con el movimiento provocado por la Revolución Francesa, la idea de generalidad ante los tributos, dió motivo a una nivelación proporcional de las cargas públicas que también era injusta.

En la época del Primer Ministro Lloyd George (1916-1922), se crean las tasas progresivas y el verdadero acierto fué el Income Tax, con las cuales se obligó a tributar con un por ciento mayor a quienes más utilidades obtuvieran. Con la creación de estas tasas progresivas el Impuesto sobre la Renta pasó a ocupar el lugar más destacado entre los impuestos directos y al mismo tiempo proporciona los ingresos más fuertes al Estado, estando llamado a prestar un importante concurso en la redistribución equitativa del ingreso nacional.

Implantación del Impuesto en México.- Hasta hace poco se creía que el impuesto sobre la renta se implantó en México en el año de 1921, durante una época en que se opera una profunda transformación social. Sin embargo el antecedente más remoto del impuesto sobre la renta en México, "Lo constituye la Ley del 14 de agosto de 1815, que establecía una contribución general extraordinaria en el Congreso de Apatzingán por el Supremo Gobierno Mexicano y que es de significativa importancia en la historia de nuestro Derecho Tributario." (128)

El Supremo Gobierno Mexicano al expedir esta Ley, tuvo en consideración el vigésimo segundo punto de los Sentimientos de (128).- Anguiano, Roberto.- Las Finanzas del sector público en México.-Ediciones de textos universitarios, UNAM.-México, D.F. 1967.- Páginas 159, 160 y 162.

la Nación dados por José Ma. Morelos y Pavón en Chilpancingo . Gro., el 14 de septiembre de 1813 y que dice a la letra:...22° "Que se quite la infinidad de tributos, pechos e im^oposiciones que más agobian y se señale a cada individuo un cinco por cien^oto en sus ganancias, u otra carga igual ligera, que no oprima tanto, como la Alcabala, el estanco, el tributo y otros, pues con esta corta contribución y la buena administración de los bienes confiscados al enemigo, podrá llevarse el peso de la guerra y honorarios de empleados'...-. Esto nos demuestra el pensamiento económico adelantado de Morelos.

En la época de la Colonia, el país sufrió una anarquía im^opositiva de la cual mucho se ha hablado. Se dividió el suelo en más de ochenta territorios alcabalatorios. Se multiplicaron y yuxtapusieron un sinnúmero de impuestos especiales, sin ninguna estructura lógica consecuencia de la idea sustentada por los Borbones, sobre el rendimiento que consideraban de su particular patrimonio.

Después de la Independencia, durante el siglo pasado, se advierte la supervivencia de los anárquicos impuestos coloniales de carácter indirecto. Y esto se explica si se tiene en cuenta que el país se enfrentaba con una grave crisis política, durante la cual peligró incluso su soberanía. Las luchas contra propios y extraños, en varias guerras internacionales y en una permanente, cruenta guerra civil, culminaron con el triunfo de la República sobre el Segundo Imperio y el establecimiento en definitiva de la forma federal y democrática de gobierno.

Durante el período Porfirista, aún cuando hubo una reorganización de los impuestos, no se hicieron reformas esenciales, sino la mejor administración de las existentes.

Fué hasta el período revolucionario cuando el Impuesto del Centenario de 1921, se volvió a implantar el Impuesto So-

bre la Renta en México. El impuesto se aplicó solamente ese año, destinado a un fin específico, la construcción de barcos, para volver a implantarse en 1925 en forma continua hasta la época actual.

B.- ESTRUCTURA DE LA LEY.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, se encuentra estructurada en ocho títulos, que son:

- | | |
|--------|--|
| TITULO | I.- Disposiciones Generales. |
| TITULO | II.-De las Sociedades Mercantiles
Disposiciones Generales. |
| TITULO | III.-De las Personas Morales con
fines no Lucrativos. |
| TITULO | IV.-De las Personas Físicas
Disposiciones Generales. |
| TITULO | V.- De los Residentes en el Ex-
tranjero con Ingresos Provenientes de Fuente de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional. |
| TITULO | VI.-De los Estimulos Fiscales. |
| TITULO | VII.-Del Sistema Tradicional del
Impuesto sobre la renta a
las Actividades Empresariales. |
| TITULO | VIII.-Del Mecanismo de Transición
del Impuesto sobre la Renta
a las Actividades Empresariales. |

TITULO I

DISPOSICIONES GENERALES.

ARTICULO 1o.- Las personas físicas y las personas morales están obligadas al pago del impuesto en los siguientes casos:

I.- Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II.- Las residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento.

III.- Las residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo, estos ingresos no sean atribuibles a dicho establecimiento.

En este artículo se nos indica quienes están obligados al pago de el Impuesto Sobre la Renta, señalando a las personas físicas y Morales incluyendo a las Sociedades Mercantiles y todas las actividades de las personas físicas."

ARTICULO 2o.- En este artículo nos explica la ley lo de establecimiento permanente, habla de sucursales, agencias, oficinas, etcétera.

No obstante lo anterior, cuando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona física o moral que tenga y ejerza poderes para celebrar contratos a nombre del residente en el extranjero, tendientes a la realización de

las actividades empresariales de éste en el país que no sean de las mencionadas en el artículo 3o., o que tenga existencias de bienes o mercancías con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero, se considerará que existe establecimiento permanente en relación a todas las actividades que dicha persona realice para el residente en el extranjero, aun cuando no tenga un lugar de negocios en territorio nacional, en los contratos de Asociación en participación se considera que existe establecimiento permanente para el asociado residente en el extranjero, sea o no residente en México. En los servicios de construcción de obra, instalación, mantenimiento o montaje de inmuebles o por actividades de inspección, se considerará que existe establecimiento permanente solo cuando los mismos tengan una duración de 365 días naturales.

ARTICULO 3o.- Nos aclara cuando la ley no considera establecimiento permanente.

Y es la exhibición o almacenaje de mercancías, la conservación de bienes o mercancías, compra de bienes o mercancías, y el único fin de desarrollar sus actividades (investigación científica y otras similares).

ARTICULO 4o.- Nos habla de los ingresos que se atribuyen a establecimientos permanentes por Actividades Empresariales.

ARTICULO 5o.- Considera a los organismos descentralizados y las instituciones de crédito como sociedades mercantiles y cuando se haga referencia a acciones se incluirá a los certificados de aportación patrimonial.

El artículo 6o., de la Ley de la materia trata sobre el acreditamiento que pueden hacer los residentes en México de pagos hechos en el extranjero, por fuentes ubicadas en el extranjero, y trata también sobre dividendos recibidos de Sociedades residentes en el extranjero.

El reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta en el artículo 6o., establece que determinarán el máximo monto del impuesto acreditable dividiendo el total de los impuestos que por sus ingresos deba pagar en México entre la cantidad a la cual se le aplicó la tarifa del artículo 141 de la Ley (129), el cociente deberá multiplicarse por los ingresos acumulables de fuente ubicada en el extranjero.

Según el artículo 7o., nos dice que cuando esta ley prevenga el ajuste o la actualización de los valores de bienes u operaciones que por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país han variado, se deberán aplicar ciertos factores. Para aplicar lo que indica este artículo es necesario conocer el factor de ajuste mensual, y este factor se encuentra de la siguiente manera: "se le resta la unidad del cociente que resulte de dividir el índice nacional", (el índice nacional de precios, es el informe que da el Banco de México mes a mes a través del Diario Oficial).

FACTOR DE AJUSTE.

Se obtiene dividiendo el índice señalado en el párrafo anterior del mes más reciente del que se efectúa la actualización, con el mes más antiguo de dicho período, el mayor entre el menor.

En el artículo 7o., A.- Nos dice esta ley lo que son los intereses, que son, cualquier rendimiento de crédito de cualquier clase. Ejemplo de esto es, el rendimiento de la deuda pública, bonos u obligaciones descuentos primas, premios y otros. También nos da sus excepciones, por eso es necesario determinar lo que es el interés, cuando se trata de créditos o deudas en moneda extranjera, también se toma como ganancias ó pérdidas lo que resulte de la fluctuación, la pérdida cambiaria que no podrá exceder del promedio de tipo de cambio.

En el artículo 7o., B.- Se dirige preponderantemente a sociedades mercantiles y a personas físicas con actividad empresarial de régimen general lo que se conoce como contribuyente mayor, nos señala que mensualmente se deberán determinar los intereses de las Sociedades Mercantiles y las personas físicas, nos señala además la forma de determinar mensualmente la ganancia o pérdida inflacionaria. Así mismo define lo que es un crédito para esta Ley, y nos dice; que son las inversiones de Títulos de Crédito, certificados de participación no amortizables, etcétera, también nos dice que conceptos o partidas no se deben de considerar como créditos. Conocidos los intereses y el crédito se ve la utilidad o la pérdida inflacionaria.

Ahora bien, el artículo 8o., trata de sociedades en participación, como son entre otras obligaciones sobre pagos de pérdidas, del impuesto del ejercicio, los avisos que deberán presentar, pagos provisionales, etcétera. También nos informa sobre pagos provisionales y será en base al factor de utilidad que se obtenga conforme al artículo 12o.

Por su parte el artículo 9o., nos habla sobre fideicomiso (encargar a otra ejecutar alguna voluntad), dar a otra empresa dedicada a actividades empresariales en administración. En esos casos la fiduciaria (la que recibe en administración) la Ley obliga a través de este artículo a cumplir con obligaciones que señala esta ley, avisos, declaraciones y dice que incluso los pagos provisionales. El fideicomisario (persona que da en fideicomiso) acumularán a sus ingresos la parte de utilidad fiscal ajustada, sigue señalando que cuando el fideicomisario sea persona física, sus ingresos por este motivo los considerará ingresos por actividades empresariales, y también nos dice la manera que se determina la utilidad o pérdida ajustada para tal caso.

TITULO II

DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES.

DISPOSICIONES GENERALES.

Este título es de suma importancia para aquellos contribuyentes constituidos en sociedad mercantil con fines lucrativos, como veremos éste trata todos los aspectos de las sociedades mercantiles; desde la obligación de presentar el aviso de apertura en adelante pasando por declaraciones de pagos de impuestos, control de comprobantes contables, libros, etcétera, este título consta de seis capítulos con sus respectivas secciones del I al IV y a continuación lo iniciamos.

En el artículo 100., nos señala la tasa que se debe aplicar a la utilidad obtenida en el ejercicio de una sociedad mercantil, que es el 35%, y el aplicar el 35% de la utilidad es lo más sencillo, pero el problema es encontrar la utilidad fiscal. Se tiene que determinar el ingreso acumulable del ejercicio, para determinarlo se deberá recurrir al artículo 15 al 21 de la ley, estamos hablando de sociedades mercantiles. Conocido el ingreso, se disminuye las deducciones autorizadas para llegar a este dato hay gran laberinto, pues hay que ver las deducciones en general, del costo de mercancías, de los porcentajes en las depreciaciones y amortizaciones en inversiones. Hecha esta deducción se le disminuyen las pérdidas fiscales de otros ejercicios si las hay y el impuesto lo pagará en declaración dentro de los tres meses siguientes al cierre.

INGRESOS ACUMULABLES:

A

menos:

DEDUCCIONES AUTORIZADAS
UTILIDAD DEL EJERCICIO:- $\frac{B}{C}$

menos:

PERDIDA DE EJERCICIOS ANTERIORES
 si las hay (art. 51 al 57)

D

UTILIDAD FISCAL DEL IMPUESTO.
 Y EN QUE SE APLICA 35%

Por otra parte el artículo 11o., nos dice lo que se relaciona a la liquidación de una sociedad de su activo, el período de presentación de estas liquidaciones y la forma de aplicarse la declaración final.

Los anticipos que debe hacer la empresa los debe hacer a más tardar el día 7 de cada mes (se deberán de tomar en cuenta los días inhábiles), para esto se calculará el coeficiente de utilidad del ejercicio inmediato anterior, esto es dividiendo la utilidad fiscal entre los ingresos, se resta la utilidad fiscal calculada, los dividendos o utilidades del mismo período, y a ese saldo se le deducen los efectos que indica el artículo 51. Estos anticipos que se hacen a más tardar el día siete de cada mes está contemplado en el artículo 12o.

El reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 8o., nos dice en relación al artículo 12o., que para los efectos de este artículo, los contribuyentes podrán disminuir el monto de sus pagos provisionales, siempre que cumplan con los requisitos como son:

I.- Solicitar la autorización de la autoridad administrativa correspondiente a más tardar el primer día hábil del mes de calendario en que deba efectuarse el pago provisional de que se trate.

II.- La solicitud deberá ir acompañada de, el estado de resultados del ejercicio inmediato anterior, copia de la carátula de la declaración del ejercicio inmediato anterior, el Estado de resultados correspondientes comprendidos entre la fe-

cha de iniciación del ejercicio y el último día de los meses 3o., 7o., ó 10o., copias de las declaraciones del pago provisional, que se hubieren presentado anteriormente, el estado de resultados estimado del ejercicio en curso.

Según el artículo 12o. B.-Nos determina los ingresos por intereses y utilidades cambiarias de acuerdo al período correspondientes a los pasos a seguir para poder obtener el resultado fiscal.

El artículo 12o. A.- Nos indica las causas por el cual no se tiene la obligación de dar anticipos. Entre otros son: por pérdida fiscal, pero sin considerar los dividendos, cuando la pérdida fiscal pendiente de disminuir sea mayor que la utilidad fiscal.

Ahora bien, el artículo 13o., nos habla de las deducciones que pueden restar de los impuestos que se obtengan según lo indica el artículo 10o., y esto es de acuerdo con la actividad del contribuyente, habla de un 50, 40 y 25% y señala algunos supuestos que puede haber en la empresa, para afinar la base a deducir ese 50%, 40% ó 25%.

I.- En la Agricultura, ganadería es el 40%, si los contribuyentes están dedicados exclusivamente a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura.

II.- A aquellos que industrializan el producto el 25%, refiriéndose a los contribuyentes de la fracción anterior.

III.- Cuando realizan los contribuyentes de la fracción I, actividades de comercio o industriales es el 25%, siempre que obtenga como máximo el 50% de sus ingresos.

IV.- Es el 50% cuando los contribuyentes se dedican exclusivamente a la edición de libros.

El reglamento de esta ley establece que: en su artículo 9o., para gozar de la reducción del impuesto a que se refiere la fracción IV, del citado artículo, los contribuyentes que además de dedicarse a la edición de libros realicen otras actividades deberán distinguir en su contabilidad los ingresos obtenidos por la edición y venta de libros de los ingresos obtenidos de otras actividades, para conocer la utilidad de cada actividad, las deducciones que no se identifiquen en el costo se prorratearán entre los libros editados por el contribuyente y las otras actividades, en proporción a los ingresos obtenidos por cada actividad.

A.- DE LOS INGRESOS.

EL CAPITULO I, trata de los Ingresos de las Sociedades Mercantiles y se encuentra contenido en los artículos 15 al 21.

Según el artículo 15o.- Empieza a decir que las sociedades mercantiles y los organismos descentralizados acumularán la totalidad de ingresos. Así mismo nos da las reglas para saber cuando un ingreso no se considera para, efectos de impuesto, nos habla de las sociedades que tengan varios establecimientos y que deben de acumular para efectos de impuesto.

En el artículo 16.-Nos señala los ingresos no previstos en otros artículos y nos señala las reglas que se tiene que seguir para poder considerarlos en el ejercicio la totalidad de ingresos o parte de ellos.

En cuanto a los ingresos no previstos en los artículos anteriores señalaremos algunas de estas actividades como son: la prestación de servicios o Enajenación de bienes, el uso o goce temporal de bienes, la enajenación a plazo opción en los ingresos obtenidos en el ejercicio, el incumplimiento de contrato de arrendamiento financiero.

Nos dice el artículo 16o.- A.-Que se acumularan los ingre

sos cuando se cobre la estimación o parte de ella de acuerdo a la celebración del contrato por obra inmueble, también nos dice que cuando son contratos por obra a Dependencias o Entidades de la Administración Pública su tratamiento a los anticipos.

El artículo 17o.- Nos da una relación de entradas o captaciones que deben de considerarse como Ingreso por impuesto Sobre la Renta, el artículo lo., nos da varios casos de ingresos que se deben de acumular en otros están, los que determinan las autoridades: la diferencia entre inventarios, los que provengan de Construcciones e Instalaciones o mejoras, ganancias por venta de Activos fijos. También trata sobre liquidación de capital, da señalamientos y pasos a seguir en cuanto a accioneros, en casos en que se aumente el capital y tengan utilidades pendientes a distribuir, algo sobresaliente o nuevo es sobre la ganancia inflacionaria de acuerdo con el artículo 7-B.

En cuanto al artículo 18o.- Nos dice que las reglas para determinar la ganancia por la enajenación de Terrenos, Construcciones, partes Sociales, Certificados de Aportación Patrimonial, acciones nominativas y al portador, etcétera. El reglamento de esta Ley, nos dice en su artículo 12o., que para los efectos de lo dispuesto en este artículo de la Ley, los contri buyentes que anajenen acciones que sean de las que se colocan entre el gran público inversionista, conforme al artículo 7o., de este reglamento, podrán optar por aplicar el procedimiento establecido.

El artículo 19o.- Nos vuelve a dar reglas para determinar la ganancia y la forma de ajustar esa Ganancia por Enajenación de Acciones, Partes Sociales o Certificados de Aportación Patrimonial, trata cada caso, también nos indica que las sociedades mercantiles deberán proporcionar constancia con la información necesaria para determinar el ajuste que se refiere este artículo. Que los ajustes se harán sin perjuicio de lo que indica el artículo anterior.

El reglamento de la presente Ley nos dice que: en su artículo 13o., las pérdidas por acción que se deban restar del monto original de la inversión y de las utilidades por acción sean iguales o mayores que la suma de ambas.

El artículo 20o. Nos habla sobre la enajenación de bienes en que la inversión es parcialmente deducible.

El artículo 21o.- Nos determina que no se consideran ingresos acumulables los impuestos que trasladan los contribuyentes en los términos de esta Ley (como caso el I.V.A.)

CAPITULO II.

B.- DE LAS DEDUCCIONES.

Estará tratado por los artículos 22 al 54 de la presente Ley, se encuentra dividido en cuatro secciones, la primera trata de las deducciones en general, la segunda del Costo, la tercera de las Inversiones y la cuarta de las Deducciones para Instituciones de Crédito, seguros y fianzas. Todas estas suceden en las empresas aunque no todos es necesario que cada contribuyente las analice por separado, para llegar a saber las Deducciones de sus Ingresos, y así pueda pagar los impuestos determinados.

El artículo 22o.- Nos habla sobre las Deducciones. Lo novedoso es que las compras de bienes (mercancías) que no se consideran inversiones (activos fijos) son deducibles; trata también sobre créditos incobrables y pérdidas por caso fortuito, los dividendos o utilidades en bienes o efectivo, la pérdida inflacionaria de acuerdo con el artículo 7-B.

En cuanto al artículo 23o.- Trata sobre los gastos de sociedades mercantiles residentes en el extranjero que tengan su cur sa le s en el país, en cuanto al prorrateo de gastos señala también las condiciones para que sean permitidas por la ley. No serán deducibles las remesas que efectúe el establecimiento permanente ubicado en México a la oficina central de la sociedad o a otro establecimiento de esta en el extranjero, aun cuando dichas remesas se hagan a título de regalías, honorarios, o pagos similares a cambio del derecho de utilizar paten tes u otros derechos, o a título de comisiones por servicios concretos o por gestiones hechas o por dinero enviado al establecimiento permanente.

El artículo 24o.- Nos dice de las Deduciones Autorizadas, en el caso de las Primas, seguros y fianzas, no son deducibles si la asignatura otorga prestamos a la contratante; otro caso más común sobre las deducciones, es en relación sobre los arrendamientos de automóviles indicándonos que si son automóvi les solo serán deducibles en 14 veces y siete si son motocicletas, el salario mínimo correspondiente al Distrito Federal. Las deducciones autorizadas deberán reunir los requisitos de que: sean indispensables para los fines de la actividad empresarial, salvo que se trate de donativos otorgados para obras o servicios públicos, a instituciones asistenciales o de beneficencia autorizadas conforme a las leyes de la materia a instituciones de investigación científica y tecnológica inscritas en el Registro Nacional de Instituciones Científicas y Tecnológicas, que satisfagan los requisitos de control fiscal que para el efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Según el artículo 25o.- Nos dice que NO SON DEDUCIBLES : Los gastos de inversión que no son deducibles, sobre automóvi les y motocicletas, solo es deducible la proporción limite máxima de inversión que dá el artículo 46-II, señalando sobre pérdidas por venta de activo fijo y dice que son deducibles, claro esto condicionado, pérdidas derivadas de la enajenación

por caso fortuito o fuerza mayor.

I.- No son deducibles los pagos por el Impuesto Sobre la Renta, a cargo del propio contribuyente o de terceros. Tratándose de las aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social, solo serán deducibles las cuotas obreras pagadas por los patrones, correspondientes a trabajadores de salario mínimo general para una o varias zonas económicas.

II. Los gastos que se realicen son la inversión. Excepto los automóviles y las motocicletas.

III.- Las cantidades que tengan el carácter de participación en la utilidad del contribuyente....etcétera.

En relación al artículo 27o.- Nos trata sobre los fondos para investigación y desarrollo y dice el inciso III que no se podrán disponer de estos fondos, que si se dispone pagarán la tasa que marca el artículo 10o., ó sea un 35%.

El artículo 28o.- Nos habla sobre recibos para pensiones y jubilaciones, nos dice que el contribuyente sólo podrá disponer de estas reservas para cubrir pagos de pensiones y jubilaciones y que si se dispusiera de estos fondos, cubriría el 35%, que marca el artículo 10o.

En cuanto al artículo 29o.- Este nos habla del valor que se le debe dar a mercancía recibida en el establecimiento ubicado en México, enviada por el contribuyente radicado en el extranjero, para el fisco se tomará el menor, el que trae la factura o el considerado para pago de impuesto de importación, sin perjuicio de lo que trata el artículo 65o.

En cuanto al artículo 30o.- Nos da las reglas o más bien dicho es el que reglamento a los contribuyentes que se dedican a obras, ya sea inmueble o mueble y a los que enajene lotes de

fraccionamiento para ellos dice que podrán deducir las erogaciones en proporción a los percibidos, esto quiere decir que se estimará el monto de las erogaciones en relación a los ingresos, pero aquí entra la advertencia y es que si en un ajuste se ve que hay una diferencia de un 10% sobre la diferencia, se pagarán recargos en los términos de la Ley, desde la fecha en que se representó o debió presentarse dicha declaración.

Ahora bien, a continuación veremos la sección III, de este mismo capítulo II, y que corresponde a: LAS INVERSIONES.

El artículo 41o.- Es el que nos da las reglas para las deducciones por concepto de inversiones, dice que los porcentajes no podrán ser mayores a los señalados; lo novedoso es que la deducción será en proporción al número de meses completo en que el bien haya sido propiedad del contribuyente, esto va a originar que se corrijan algunas operaciones que antes se dejaban pendientes; como ejemplo de lo anterior tenemos que un carro hay que darlo de baja en cuanto se venda y el comprador tendrá que arreglar papeles y correr asientos en contabilidad lo más pronto posible.

En cuanto al artículo 42o.- Habla sobre los gastos y erogaciones de preparación, define en este mismo artículo que es activo fijo, gastos diferidos y cargo diferidos y que se entiende por Erogaciones realizadas en período preparativo.

INVERSION.

Para los efectos de esta Ley, se consideran inversiones, los activos fijos, los gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en períodos preoperativos.

ACTIVO FIJO.

Es el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de actividades empresariales y que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente, por el transcurso del tiempo.

GASTOS DIFERIDOS.

Gastos diferidos son los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación o mejorar la calidad o aceptación de un producto, por un período limitado, inferior a la duración de la empresa.

EROGACIONES EN PERIODOS PREOPERATIVOS.

Son aquellas que tienen por objeto la investigación y desarrollo relacionados con el diseño, elaboración, mejoramiento, empaque o distribución de un producto, así como con la prestación de un servicio;

El artículo 43o.- Nos dice los porcentos máximos para gastos y cargos diferidos y de erogaciones de periodos preoperativos, así como los que se dediquen a la explotación de yacimientos de minerales.

I.- 5% para cargos diferidos.

II.- 10% para erogaciones en periodos preoperativos, regalías por patentes de invención, marcas, nombres, comerciales, por asistencia técnica o transferencia tecnológica, así como para otros gastos diferidos.

Ahora el artículo 44o.- Nos dice los porcentos máximos de depreciación, tratándose de activos fijos, es necesario analizarlos para saber cual es el aplicable de acuerdo con el tipo de Activo que se tenga.

I.- 5% para Construcciones.

II.- 6% para ferrocarriles, carros de ferrocarril, locomotoras y embarcaciones.

III.- 10% para mobiliario y equipo de oficina.

IV.- 11% para automóviles.

V.- CUANDO SE TRATA DE AVIONES:

a).- 25% para los de fumigación agrícola.

b).- 17% para los demás.

VI.- 20% para camiones de carga, tractocamiones y remolques a excepción de la construcción.

VII.- Trántandose de equipo de cómputo eléctrico:

a).- 25% para equipo consistente en una máquina o grupo de máquinas interconectadas.

b).- 12% para equipo periférico, perforadoras de tarjetas, verificadoras, tabuladoras, clasificadoras y otras.

VIII.- 35% para los siguientes bienes:

a).- Dados, troqueles, moldes, matrices herramientas.

b).- El equipo para prevenir y controlar la contaminación ambiental.

IX.- 100% para semovientes y vegetales.

El artículo 45o.- Nos da los porcentos de Activos fijos de Máquinaria y equipos distintos a los del artículo anterior y en su último párrafo dice que los contribuyentes que se dediquen a dos o más actividades deducirán el porcentaje de la actividad donde hubieran obtenido mayores ingresos.

I.- 3% para producción de energía eléctrica o su distribución transportes eléctricos.

II.- 5% para molienda de granos; producción de azúcar y

derivados; de aceites comestibles; transportación marítima, fluvial y lacustre.

III.-6% para producción de metal, obtenido en primer proceso; productos de tabaco y derivados del carbón natural.

V.- 8% para fabricación de vehículos de motor y sus partes, producción de alimentos y bebidas excepto granos, azúcar, aceites comestibles y sus derivados.

VI.-9% para curtido de piel y fabricación de artículos de piel, productos químicos y petroquímicos y farmacobiológicos, productos plásticos y de caucho; impresión y publicación.

VII.-11% para la fabricación de ropa, productos textiles, acabado, teñido, estampado.

VII.-12% para construcción de aeronaves, compañías de transporte terrestre de carga y de pasajeros.

IX.-16% para compañías de transporte, aéreo, transmisión por radio y televisión.

X.- 25% para actividades de agricultura, ganadería, pesca o silvicultura.

XI.- 25% para la industria de la construcción incluyendo automóviles, camiones de carga y tractocamiones y remolques.

XII.- 10% para otras actividades no especificadas en este artículo.

El artículo 46o.- Trata sobre las inversiones, nos señala las reglas que hay que seguir para determinar la cantidad a deducir, y trata sobre las inversiones en automóviles y motocicletas, y que para que sean deducibles las inversiones deben ser estrictamente indispensables.

En cuanto al artículo 47o.- Este trata sobre la pérdida de bienes por caso fortuito o fuerza mayor, pero que no se refleje en el inventario; también nos da las normas a seguir para cuantificar esa pérdida.

El artículo 48o.- Dice, que corresponde a contratos sobre arrendamientos financieros y nos da a conocer una tabla con las tasas de intereses que se deben aplicar según los años de plazo.

En el artículo 49o.- Nos da también reglas a cerca de contratos de arrendamiento financiero y nos dice que el saldo que se obtenga después de restar el total de pagos convenidos para el plazo inicial forzoso del contrato, la cantidad que resulte de aplicar a dichos pagos el por ciento del monto original de la inversión que corresponda conforme al cuadro en el artículo 48o.

El artículo 50o.- Nos da las reglas de los contratos sobre arrendamiento financiero de acuerdo con los supuestos que ahí indican, por último está dando la ley un tratamiento para deducir la utilidad fiscal o para incrementar la pérdida fiscal, estas reglas son bastantes amplias, por eso si se tiene un caso particular se deberá dirigir al artículo siguiente.

El artículo 51o.- Nos dice que la opción a que se apliquen los porcentos a deducir de inversiones en bienes nuevos de activo fijo que señala este artículo o los indicados en los artículos 41, 43, 44, 45, 46 fracciones VI y VIII; 47, 49 y 50, nos da las reglas que se deben seguir, y los porcentos son muy variados y diferentes.

El artículo 51-A.- Señala las obligaciones que tienen que cumplir aquellos contribuyentes que opten por aplicar los porcentos de depreciación que señala el artículo 51, dice que partidas se deben considerar para conocer el monto de la inver

sión, además de la manera de encontrar la base de la inversión cuando el bien adquirido no es utilizado en el mismo ejercicio en que fue adquirido; nos informa que se hará cuando se enajenen los bienes o haya pérdida por caso fortuito o fuerza mayor.

CAPITULO II-A

DE LOS INGRESOS Y DE LAS DEDUCCIONES PARA INSTITUCIONES DE CRÉDITO DE SEGUROS Y DE FIANZAS.

El artículo 52o.- Trata de los ingresos de las instituciones de crédito, las que establecen en el Capítulo I (artículos 15 al 21) del título I. También lo son los intereses devengados y otros más, trata sobre las deudas o créditos en moneda extranjera, si hay utilidad por este concepto se acumulará.

En cuanto al artículo 52-A.- Nos habla sobre las deducciones que harán de sus ingresos las instituciones de crédito, habla de la excepción de lo que indica el artículo 22o. (de la pérdida inflacionaria) y sobre créditos dudosos, también son deducibles las partidas por fluctuación, esto se hará en el ejercicio en que sucedan.

El artículo 53o.- También nos dice que las instituciones de Seguros harán las deducciones a que se refiere este capítulo y considerarán la creación e incremento de las reservas, en una mera los riesgos en curso, los de compensación, los de previsión, etcétera.

El artículo 54o.- Nos habla de reservas y como sujetarán estas pero también dice que previa revisión de la Comisión Nacional Bancaria. Todo esto visto o sea la sección IV corresponde exclusivamente a las Instituciones de Crédito de Seguros y Fianzas, pero no quiere decir que dejan de ser del grupo de Sociedades Mercantiles.

CAPITULO III

C.-DE LAS PERDIDAS.

En cuanto a este capítulo el artículo 55o.-Define que es para la ley la pérdida fiscal y da la forma de llegar a ella . Esta dice que se puede disminuir en los siguientes cinco ejercicios y que si no se aplica, pudiendo hacer, pierde ese derecho. Nos señala la forma de determinar el monto de la pérdida fiscal, ésta se encuentra multiplicando la pérdida fiscal por el factor de actualización.

PERDIDA FISCAL:

Es la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por esta ley, cuando el monto de estas últimas sea mayor que los ingresos. La pérdida no es transmisible, es personal del contribuyente que las sufra y no se podrá transmitir a otra persona, ni como consecuencia de fusión.

En el artículo 56o.- Nos habla de que no se podrá disminuir la pérdida fiscal cuando provenga de fusión o liquidación de Sociedades, también en el caso de que se dispongan de utilidades sin antes haber cubierto la pérdida.

En relación al artículo 57o.- Dice que la sociedad fusionada solo podrá disminuir la pérdida en el momento de la fusión con cargo a la utilidad fiscal ajustada.

CAPITULO IV

D.- DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES CONTROLADORAS.

En este artículo 57-A.- Se define lo que es para la Ley las Sociedades Mercantiles Controladoras y los requisitos que tienen que llenar.

Que sean sociedades residentes en México, que sean propietarios en más de 50% de acciones con derecho a voto, etcétera., señala otros casos más sobre las Sociedades Controladoras y las Controladas en cuanto a las obligaciones sobre declaraciones del impuesto.

SOCIEDADES CONTROLADORAS.

Son aquellas que es una sociedad residente en México, las que son propietarios de más del 50% de las acciones con derecho a voto u otras sociedades controladas, y que en ningún caso más del 50% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad de otra u otras sociedades.

El artículo 57-B.- Nos señala que podrá determinar su ejercicio fiscal consolidado la sociedad controladora siempre que cumplan con los requisitos como son: el que no estén sujetos a bases especiales de tributación, que las controladoras y controladas terminen en el mismo mes o de tres meses antes de la controladora y esos y otros requisitos tendrán que cumplir las sociedades controladoras y controladas.

El artículo 57-C.- Nos indica cuando se considerará para la ley Sociedades Controladas y nos dice que son aquellas que; una sociedad posea más del 50% de acciones con derecho a voto, aquella que tenga más del 50% y ejerza control efectivo sobre la misma y sigue otra serie de reglas que llevan a considerar que son sociedades controladas.

Existe control efectivo en una sociedad controlada:

a).- Cuando las actividades mercantiles de la sociedad de que se trate se realizan preponderantemente con la sociedad controladora a las controladas.

b).- Cuando la controladora o las controladas tengan junto con otras personas físicas o morales vinculadas con ellas ,

una participación superior al 50% en las acciones, con derecho a voto.

c).- Cuando la controladora o las controladas tengan una inversión en la sociedad de que se trate, de tal manera que de hecho les permita ejercer una influencia preponderante en las operaciones de la empresa.

El artículo 57-D.- Nos aclara cuando no se tendrá el carácter de controladora y controlada y da las reglas entre otros los que no esten obligados al pago de impuesto sobre la renta, etcétera.

No tendrán el carácter de controladora o controladas: Las comprendidas en el Título III de esta ley, las instituciones de crédito de seguros, las organizaciones auxiliares de crédito, sociedades de inversión y casas de bolsa, las residentes en el extranjero, inclusive cuando tengan establecimientos permanentes en el país, aquellas que se encuentren en liquidación.

El artículo 57-E.- Nos da las bases para determinar el resultado fiscal consolidado y señala una serie de reglas para lo mismo, la utilidad fiscal se obtiene: se suma las utilidades fiscales ajustadas del ejercicio de que se trate de las sociedades controladas, restará las pérdidas fiscales ajustadas del ejercicio en que han incurrido las sociedades controladas, se sumará la utilidad fiscal ajustada o restará su pérdida fiscal ajustada.

En este artículo 57-F.- Nos señala los conceptos especiales de consolidación que se sumarán, para determinar la utilidad fiscal consolidada, y señala: las pérdidas por enajenación de terrenos inversiones o partes sociales, monto por la deducción, enajenación a terceros y la pérdida derivada de esta, la ganacia ponderada por si la enajenación se hubiera hecho la sociedad controladora o controlada.

En cuanto al artículo 57-G.- Nos indica los conceptos especiales de consolidación que se restan para obtener la utilidad fiscal consolidada, entre otros menciona: Ganancias derivadas de enajenación de capital, deducción por inversión de bienes, venta a terceros por bienes ganancia derivadas de, monto de las pérdidas fiscales.

El artículo 57-I.- Este nos señala que una sociedad deberá incorporarse a una sociedad controladora cuando se tenga la propiedad de más del 50% de sus acciones o control efectivo que indica el artículo 57-C. Para los efectos de este artículo, la sociedad controladora deberá presentar un aviso ante las autoridades fiscales, dentro de los 15 días siguientes a la fecha en que adquiriera directamente o por conducto de otras sociedades controladoras, el 50% o más de las acciones con derecho a voto de una sociedad o el control efectivo sobre la misma en los términos del artículo 57-C de esta ley.

El artículo 57-J.- Da los pasos a seguir cuando la sociedad controladora deja de tener la propiedad directa de más del 50% de sus Acciones y señala que es necesario la autorización para excluirse de la controladora, también si por motivo de la exclusión hay diferencia de impuestos a cargo deberá enterarse dentro del mes siguiente.

El artículo 57-K.- Nos señala las obligaciones que tiene que cumplir la Sociedad Controladora; entre otros llevar registros como controladora, para determinar el monto original de la inversión, presentar declaración de su ejercicio dentro de los cuatro meses presentar declaración de consolidación dentro de los cuatro meses siguientes al cierre del ejercicio, etcétera.

En el artículo 57-L.- Dice que la Sociedad Controladora que ejerza opción de consolidar, deberá valuar sus Acciones incorporando la pérdida o utilidad fiscal.

En cuanto al artículo 57-M.- Nos dice que los pasos que se deberán seguir cuando la Sociedad Controladora varía sin participación de capital de un ejercicio a otro y si se ejerce la opción del Artículo 57-A, de esta ley, se efectuarán las modificaciones especiales de consolidación que permitan actualizar la situación y nos da una serie de reglas a seguir.

CAPITULO V.

E.- DE LAS OBLIGACIONES DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES.

En este capítulo el artículo 58.- Nos dice que se debe llevar contabilidad de acuerdo con lo que se indica en el Código Fiscal, hacer los asientos contables en tiempo y respaldados estos con comprobación requisitada y que en caso de que se opere en moneda extranjera registre el tipo de cambio vigente en la fecha que se concierte.

Expedir comprobación de las actividades que realice y conservar una copia a disposición de las autoridades fiscales.

Llevar inventarios por alguno de los métodos ya indicados en los artículos anteriores, llevar un registro de acciones adquiridas, de utilidades de cada ejercicio, formular un estado de posición financiera (balance), en que se definirá la participación de utilidades a los trabajadores, se anexará a dicha declaración una copia de la declaración anual del I.V.A., actualmente la están exigiendo en la Oficina de la Federal de Hacienda ya recibida por tesorería, ya sea del Estado o del Distrito Federal. Si hay fusión de sociedades presentará la declaración, la que subsista.

Lo sobresaliente de los ordenamientos, están en que las sociedades deberán llevar un registro de adquisición de moneda extranjera, haciendo la separación de las diferentes monedas, etcétera...

El reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta nos dice que: "Que en la declaración de su último ejercicio de doce meses hubieran declarado ingresos hasta por cien millones de pesos, podrán llevar el sistema de control de inventarios por menorizado, con excepción de aquellos que utilicen el método de valuación de detallistas. Asimismo, los que hubieran declarado ingresos que no excedan de 10 millones de pesos, podrán llevar el sistema de control de inventarios de mercancías generales; cuando opten por no determinar el costo de las mercancías que enajenen podrán llevar contabilidad simplificada."

En el artículo 59o.- Nos habla de las empresas de contribuyentes residentes en el país que tengan sucursales en el extranjero indica que los asientos contables deberán ser el idioma español o del extranjero, pero si es en otro idioma deberá proporcionarse traducción al idioma español, también que las operaciones en moneda extranjera deberá hacerse su conversión y registrarse en moneda nacional. O sea que se deberán de llevar libros de contabilidad y registros por establecimientos, así mismo se deberán de conservar los libros y documentos comprobatorios.

CAPITULO VI.

F.- DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES.

En cuanto al artículo 62o.- Nos dice que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para determinar presuntivamente la utilidad fiscal del contribuyente podrá aplicar a los ingresos brutos declarados o determinados los coeficientes del 3%, 5%, 10%, 15%, 20% y 30% según la actividad de que se trate, este porcentaje es aplicable normalmente a contribuyentes menores que son los que no llevan contabilidad.

El artículo 64o.- Nos señala otras facultades de las autoridades fiscales, es que podrán también presuntivamente estimar el precio de lo que vendan y de lo que compren o el precio de la contraprestación en el caso de operaciones distintas a

la enajenación, cuando se trate de los casos que la ley señala. El reglamento de esta Ley señala que se entenderá que se trata de pagos al extranjero, cuando el beneficiario de los mismos sea un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, o que teniéndolo, el ingreso no sea atribuible a dicho establecimiento permanente.

El artículo 65o.- Nos señala lo mismo en relación al artículo 64o., pero ahora para el supuesto caso de que se tengan establecimientos en México y el contribuyente radique en el extranjero y que envíen y reciban bienes. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pueda presuntivamente determinar el costo de los bienes.

Según el artículo 66o.- Que trata sobre los intereses que paga una empresa residente en el país a otra residente en el extranjero, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público considera que los intereses tendrán tratamiento fiscal de dividendos si se da alguno de los supuestos que se indican en este artículo.

I.- Que el deudor formule por escrito promesa incondicional del pago parcial o total del crédito recibido a una fecha determinable en cualquier momento por el acreedor.

II.- Que el crédito sea convertible en acciones o partes sociales del deudor, salvo que se cumpla con las condiciones y requisitos.

III.- Que en caso de incumplimiento por el deudor, el acreedor tenga derecho a intervenir en la dirección o administración de la sociedad deudora.

IV.- Que los intereses que deba pagar el deudor estén condicionados a la obtención de utilidades o que su monto se fije con base de dichas utilidades.

El último Artículo de este capítulo VI, es el 67o.- Que

trata sobre establecimientos ubicados en el extranjero de Contribuyentes Residentes en el país, podrá asumir ciertos ingresos determinados por autoridades extranjeras.

TITULO III

"DE LAS PERSONAS MORALES CON FINES NO LUCRATIVOS"

En este capítulo se determinan quienes son para la Ley, Sociedades Morales con fines No lucrativos; de acuerdo con la Ley, las Sociedades y Asociaciones Civiles, Las Sociedades Cooperativas y en general las Sociedades distintas a las comprendidas en el Titulo II, claramente dice que éstas no son contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta, pero que sus integrantes se deberán de considerarse como sujetos de dicho impuesto.

Las Sociedades Morales con fines no lucrativos determinarán, así lo indica la Ley, el remanente distribuible de un año de calendario que corresponda a sus integrantes, a excepción de lo que indica el Artículo 77o., y de los que se paga impuesto definitivo.

El artículo 68o.--Nos da la definición de Personas Morales con fines no lucrativos, y dice que: "Para los efectos de esta Ley, se consideran Personas Morales con fines No lucrativos las Sociedades y Asociaciones Civiles, las Sociedades Cooperativas, las Sociedades de inversión y en general las personas Morales distintas de las comprendidas en el Titulo II de esta Ley. También nos dice que las personas Morales con fines no lucrativos no son contribuyentes del impuesto sobre la renta, salvo lo dispuesto en el párrafo del Artículo 73 de esta ley, y sus integrantes deberán considerar como ingresos sujetos a dicho impuesto, los que obtengan las citadas personas morales, incluso aquellos que no han sido distribuidos, siempre que se trate

de remanente distribuíble en los términos de este Título. Ordena que dichas personas morales determinen su remanente de un año de calendario que corresponde a sus integrantes. Para eso se suman los ingresos obtenidos, con excepción de los que nos señala el artículo 77o. de esta Ley que son: prestaciones distintas al salario, indemnizaciones, jubilaciones, pensiones, reembolsos por gastos médicos, etcétera.

Así también nos dice que si alguno de los integrantes de las Personas Morales de que se están tratándo sea contribuyente en los términos del Título II (sociedades Mercantiles), le sumará a la parte el remanente que le corresponda la parte proporcional de los ingresos que no se consideraron para determinar dicho remanente, con excepción de los señalados en la fracción I del artículo 10o., de esta Ley, (ingresos por dividendos distribuidos durante la entrega de acciones o que se precien viertan dentro de los 30 días siguientes; no se considerarán los reembolsos por las aportaciones que hayan hecho como ingreso.,

El artículo 68-A.- Trata ahora de Personas Físicas que integran Personas Morales con fines no Lucrativos, que su actividad sea Transporte Terrestre, carga o de pasajeros dice que pueden cumplir con lo que indica esta Ley, pero en forma individual.,

El artículo 69o.-Regula los pagos que haga la Persona Moral con fines no lucrativos a cuenta del impuesto anual, y que será el 20% después de haber hecho las deducciones que marca el título IV (personas físicas).

En cuanto al artículo 70o.- Nos dice que reglamenta las sociedades con fines no lucrativos, trata sobre el remanente que se entrega a los integrantes que señala lo que se debe considerar como ingresos. En lo modificado, se señala también que personas Morales con fines no lucrativos deban considerar como

remanente distribuible y son: los préstamos que se hagan a sus socios o integrantes, y que de estos remanentes se deberá hacer retención del 55%.

Según el artículo 71o.- Nos trata sobre las Sociedades Cooperativas de producción; los ingresos que perciban sus socios se asimilan a ingresos por salarios capítulo I (de los ingresos por salarios) del título IV (de las personas físicas) quiere decir que se manejarán como si fueran sueldos.

El artículo 71-A.- Señala que las ganancias que obtengan las sociedades de inversión por enajenación de acciones, se acumularán en el ejercicio en que se distribuyen.

El artículo 72o.- Trata sobre la obligación de las personas morales con fines no lucrativos que son: llevar sistemas contables, expedir documentos que acrediten ventas, cobro de servicios, conservar documentos que reúnan requisitos fiscales, presentar declaración anual en Marzo, lo que quiere decir que deberá cerrar ejercicio con 31 de diciembre de cada año, ahí se determinará el remanente y otros.

Según el reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 71o., nos dice que "Las personas Morales podrán cumplir con la obligación a que se refiere el artículo 72o., de la ley, llevando la contabilidad simplificada. No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior tratándose de sociedades de inversión, de los sindicatos obreros, organismos que los agrupen por aquellas actividades que de realizarse por otras personas queden comprendidas en el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación y dice que se entenderá por actividades empresariales las comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, pesqueras, silvícolas. Así como a las demás personas morales con fines no lucrativos que realicen actividades empresariales dice esto el reglamento de la ley.

El artículo 73o.- Nos trata de partidos y asociaciones políticas dice que la retención que se les efectúe será de acuerdo con el artículo 123-II (que nos habla que se retendrá el 55% a los que les paguen dividendos), esto retenido tendrá el carácter de pago definitivo.

TITULO IV.

"DE LAS PERSONAS FISICAS"

Este Título y el que trata de las Sociedades Mercantiles, son los de más importancia para esta Ley, ya que el grueso de contribuyentes con relación a actividades en el comercio y en la industria son muy abundantes; los demás no es que sean de menor importancia si no es que son pocos contribuyentes en comparación de éstos.

A.- DISPOSICIONES GENERALES.

Estas Disposiciones Generales son aplicables únicamente y salvo cuando se indique lo contrario en la Ley, corresponde a los Capítulos I al X del Título IV. Como vemos cada capítulo está regulando una Actividad; así el capítulo I trata de personas físicas que obtienen sus ingresos por Salario o prestación de un servicio personal subordinado; el II de los ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente y así sucesivamente.

El artículo 74o.- Nos dice quienes están obligados al pago de los impuestos que establece este Título, y nos dice que son todas las personas físicas residentes en México, por el hecho de que tengan ingresos en efectivo en bienes y en crédito, no quedan incluidos los Ingresos por servicio, también tienen obligación de pagar impuestos quien tenga ingresos como persona física residente en el extranjero, que realice actividades

empresariales en el país y no se consideren ingresos de los contribuyentes, los rendimientos en fideicomiso, si estos se destinan a fines científicos, políticos, o religiosos o a los establecimientos de enseñanza o beneficencia.

El artículo 75o.- Nos señala los pasos que seguirán las autoridades fiscales cuando el contribuyente declare mayor gag to que ingresos procederán las Autoridades a aplicar los señalamientos que se indican:

I.- Comprobarán el monto de las erogaciones y la discrepancia con la declaración del contribuyente y darán a conocer a éste el resultado de dicha comprobación.

II.- El contribuyente en un plazo de veinte días informará por escrito a la autoridad fiscal las razones que tuviera para inconformarse o el origen, que explique la discrepancia y ofrecerá las pruebas que estimare convenientes, las que acompa ñará con su escrito o rendirá a más tardar dentro de los cuarenta y cinco días siguientes.

III.- Si no se formula inconformidad o no se prueba el origen de la discrepancia, ésta se estimará ingreso de los señalados en el Capítulo X, de este título, en el año de que se trate y se formulará la liquidación respectiva.

El artículo 76o.- Es de importancia para los que tienen negocios en Copropiedad y dice que si el ingreso de las Personas Físicas se derivan de bienes en Copropiedad, uno de los copropietarios se le designará como representante común, él lle vará los libros, expedirá y recabará documentación, etcétera . Si dos o más contribuyentes son copropietarios de una negociación se estará a lo dispuesto a lo que ordena el artículo 113, también indica que los copropietarios responderán solidariamente a los compromisos del representante común. Estas mismas

Disposiciones son aplicables a los integrantes de la Sociedad Conyugal, el representante legal en el caso de sucesión, pagará el impuesto cada año de calendario por cuenta de los herederos, dicho pago se considerará como definitivo salvo que opten por acumular los ingresos respectivos que les correspondan, entonces acreditarán la parte proporcional del impuesto pagado.

El artículo 77o.- Nos señala cuando las Personas Físicas no pagarán impuestos sobre la renta y son: Prestaciones distintas al salario que reciban los trabajadores del salario mínimo General, calculadas sobre la base de dicho salario mínimo, por el excedente se pagará impuesto, indemnizaciones por riesgos o enfermedades, jubilaciones, pensiones y haberes de retiro en los casos de invalidez, cesantía, etcétera., las prestaciones de seguridad social, subsidios por incapacidad, becas educacionales, la entrega de depósitos del fondo nacional de la vivienda. Así como las casas habitacionales, los provenientes de cajas de ahorro, la cuota del seguro social, pagada por el patrón, los que se obtengan por separación, prima de antigüedad, hasta por noventa veces el salario mínimo general de la zona económica, las remuneraciones que reciban los Diplomáticos, agentes consulares, en caso de reciprocidad, empleados de embajadas que sean nacionales, miembros de Delegaciones Científicas, humanitarias; los representantes de organismos Internacionales, los percibidos por gastos de representación y viáticos, las rentas congeladas, por enajenación de casa-habitación, por enajenación de títulos Valor, los que obtengan los Ejidatarios por Producción Agropecuaria, los que perciban los miembros de asociaciones cooperativas, los intereses pagados por instituciones de crédito que no excedan del 5% anual, los intereses por bonos y obligaciones que entrega el Gobierno Federal, las cantidades recibidas por Seguros a los asegurados, si son seguros de bienes de activo fijo, las herencias y legados por donativos (entre conyuges) entre ascendientes y descendientes en línea recta, los donativos, loterías, rifas, sorteos, siempre que cada premio no exceda de \$500.00. etcétera.

CAPITULO I.

A.- DE LOS INGRESOS POR SALARIOS Y EN GENERAL POR LA PRESTACION DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO.

El artículo 78o.- Empieza definiendo lo que es para la Ley ingreso de un Servicio Personal Subordinado, son los sueldos y las demás que derivan de una relación laboral, esto quiere decir, que no importa el nombre que se le dé, lo extra que recibe el trabajador, para que ese extra sea grabado por la ley, por esa razón se graba la participación de los trabajadores en las utilidades, las indemnizaciones por la terminación laboral y otros ingresos que se asimilan a los indicados. Por lo tanto causan impuestos: las remuneraciones de los trabajadores al servicio del Estado y fuerzas armadas, los rendimientos que tengan los miembros de cooperativas de producción, los honorarios a personas que presten servicio preponderante a un prestatario (persona que obtiene un préstamo), si es un crédito, se declarará y calculará el impuesto en el año que sean cobrados, los servicios de comedor que se proporciona a los trabajadores y también los bienes que proporcione el patrón (herramienta como caso) para el servicio propio del trabajo y en to no se considera como ingreso para este capítulo que se trata.

El reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta dice en su artículo 81o.- Que son ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado en los términos del artículo 78o., de la Ley, el importe de las becas otorgadas a personas que hubieren asumido la obligación de prestar servicios a quien otorga la beca, así como la ayuda o compensación para renta de casa, transporte o cualquier otro concepto que se entregue en dinero o en bienes, sin importar el nombre con el cual se les designe.

El artículo 78-A.- Nos indica que para la ley se consideraran entre otros ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, las cantidades que resulten de aplicar una

tasa equivalente a la diferencia entre la tasa pactada promedio del Banco de México. Los ingresos se considerarán obtenidos mensualmente, por lo que se tendrá que calcular su impuesto.

El artículo 79o.- Nos dá las reglas para el cálculo de ingresos por primas de antigüedad, retiro e indemnización, separación se calculará el impuesto según las reglas que se indican.

I.- Del total de percepciones por este concepto, se separará una cantidad igual al último sueldo mensual ordinario, la cual se sumará a los ingresos por los que se deban pagar el impuesto en el año de calendario de que se trate y se calcularán, en los términos de este Título, el impuesto correspondiente a dichos ingresos. Cuando el total de las percepciones sean inferiores al último sueldo mensual ordinario, éstas sumarán en su totalidad a los demás ingresos por los que se deba pagar el impuesto y no se aplicará la fracción II de este artículo.

II.- Al total de percepciones por este concepto se restará una cantidad igual al último sueldo mensual ordinario y al resultado se le aplicará la tasa que correspondió al impuesto que señala la fracción anterior. El impuesto que resulte se sumará al calculado conforme a la fracción que antecede.

III.- La tasa a que se refiere la fracción II se calculará dividiendo el impuesto señalado en la fracción I entre la cantidad a la cual se le aplicó la tarifa del artículo 141; el cociente se multiplicará por cien y el producto se expresa en por ciento.

Artículo 80o.- Como sabemos para el presente año se modificó la tarifa de este artículo, que es aplicable a sueldos, honorarios, enajenación de bienes y actividad empresarial. Las cantidades ajustadas serán la base los porcientos del incremento que hay en la posterioridad.

EJEMPLO.

TARIFA.

LIMITE INFERIOR M\$N	LIMITE SUPERIOR M\$N	CUOTA FIJA M\$N	PORCIENTO PARA APLICARSE SOBRE EL EXCE- DENTE DEL LIMI- TE INFERIOR. %
0.01	23,517.00	0.00	3
23,517.01	169,567.00	706.00	10
169,567.01	274,858.00	15,310.00	14
274,858.01	372,233.00	30,051.00	18
372,233.01	493,200.00	47,579.00	22
493,200.01	771,583.00	74,191.00	26
771,583.01	930,483.00	146,572.00	30
930,483.01	1,641,858.00	194,242.00	35
1,641,858.01	2,002,770.00	443,223.00	40
2,002,770.01	2,959,975.00	587,587.00	44
2,959,975.01	3,755,317.00	1,008,756.00	48
3,755,317.01	en adelante	1,390,519.00	50

El ajuste se hará multiplicando dichas cantidades por el porcentaje del incremento que corresponda, adicionando de la unidad. Las cantidades ajustadas serán la base para la aplicación de los porcentajes de incremento que tenga dicho salario con posterioridad.

EJEMPLO:

23,517.00 X 3%=705.51 es el importe del impuesto sobre la renta.

El artículo 81.- Trata de las personas obligadas a hacer las retenciones y dice que calcularán cada año el impuesto anual de cada una de las personas a quienes se les retuvo el impuesto, este impuesto anual se calculará de la siguiente manera: A los ingresos obtenidos en el año, se le resta el salario mínimo elevado al año y al resultado se le aplica la tarifa del artículo 141, al impuesto encontrado, se le restan los pagos provisionales, la diferencia puede ser a favor o en contra, se enterará en el mes de marzo siguiente al del ejercicio,

si hay diferencia a favor se compensarán desde el mes de diciembre si es posible, de ese mismo año y las retenciones sucesivas a más tardar dentro del año de calendario posterior, o podrá solicitar devolución (en la práctica esto no es recomendable). Sigue diciendo el Artículo 81o.- que no se hará cálculo en los siguientes casos: cuando se trata de contribuyentes (trabajadores que hayan dejado de prestar sus servicios antes del 1o. de diciembre, a quienes hayan devengado un salario mínimo general de la zona elevado al año, a quienes hayan obtenido ingresos anuales de más de cinco veces al salario mínimo general de la zona del contribuyente y también quienes comuniquen por escrito al retenedor (patrón) que el trabajador presentará declaración anual; la zona económica del Contribuyente será el lugar donde se encuentre la casa habitación el 31 de diciembre.

Artículo 82o.- Nos dice con relación de los retenedores (patrones) que además de retener y efectuar los pagos de los trabajadores, tienen las siguientes obligaciones: Solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes (alta en Hacienda) y proporcionar el registro al empleado (trabajador) también debe de solicitar al empleado la Constancia (comprobante) del otro patrón anterior, en que especifique el monto de los ingresos que tuvo como trabajador y el impuesto retenido a la fecha en que dejó de trabajar (con él), también tiene la obligación de proporcionar la constancia en caso de que deje de colaborar el trabajador que tenga a su servicio, no se le pedirá su constancia, cuando el empleado vaya a hacer el mismo la declaración, conclusión el patrón presentará la declaración anual de los trabajadores que tenga, respetando las indicaciones de que si y que no.

El artículo 83o.- Nos indica las obligaciones que tienen, quienes hagan pagos por los conceptos que se refiere este capítulo (sueldos). Efectuar retenciones, calcular impuesto anual de las personas que les hubieren prestado servicio, proporcionarán constancia a las personas que lo soliciten de nuevo ingreso a las que contraten, presentar en el mes de febrero de-

claración con todos los datos e impuestos retenidos y a pagar diferencia de impuestos. Informa que los patrones no tiene la obligación de presentar estas declaraciones, entre otros están los organismos internacionales y Estados extranjeros.

CAPITULO II

B.- DE LOS INGRESOS POR HONORARIOS Y EN GENERAL POR LA PRESTACION DE UN SERVICIO PERSONAL INDEPENDIENTE.

Empieza el artículo 84o.- A decir y definir que ingreso de los que tienen los contribuyentes, Personas Físicas los considera como Ingresos por Honorarios, los sueldos (no señalados en el capítulo I, de este título, son también la enajenación de obras de arte, Agentes de Instituciones de Crédito, de Seguros, Promotores de Valores, Ingresos por explotación de una patente Aduanal, da las reglas o términos del cálculo del impuesto que corresponde pagar quienes reciben estos ingresos, también se informa cuando el ingreso es un crédito y como se debe de tratar.

Se entiende que los ingresos por la prestación de un servicio personal independiente los obtiene en su totalidad quien presta un servicio.

Nos indica las partidas o gastos que se pueden deducir el artículo 85o.- y dice que serán los gastos e inversiones necesarias para su obtención, la deducción de gastos del contribuyente los hay y muy variados como puede ser, papelería, sueldos, rentas, luz, teléfonos, etcétera, siempre que estos sean necesarios para la obtención del ingreso.

El artículo 86o.- Nos indica como ya se dijo en el artículo 80o.- las indicaciones de la tarifa para el cálculo mensual de ingresos por salarios, por honorarios y otros, y quizás por ingresos por rentas, en las indicaciones tiene mucha similitud

a las rentas del artículo 80o., en cuanto a la mecánica que se debe seguir para ajustar, los porcientos de incrementos al sueldo. Es así, porque se entiende que de un cuatrimestre a otro haya habido un ingreso en el por ciento al sueldo y que para cálculo de impuesto por honorario también debe de ajustarse la tarifa del artículo 80o., tal como sucede para sueldos, una vez hecho este ajuste es como se aplica para cálculo de impuesto sobre honorarios.

El artículo 87o.- Reglamenta las bases y deducciones de ingresos en cálculo de declaración anual de los artistas, toreros, deportistas nacionales, da la opción de deducir a los gastos que señala este capítulo o de deducir de los mismos la cantidad que resulte de aplicar la tarifa de este artículo:

TARIFA POR INGRESOS POR HONORARIOS. ART.86o.

LIMITE INFERIOR M\$N	LIMITE SUPERIOR M\$N	CUOTA FIJA M\$N	PORCIENTO PARA APLICARSE SOBRE EL EXCEDENTE DE LIMITE INFERIOR %
0.01	67,200.00	0.00	3
67 200.01	484 500.00	2 016.00	10
484 500.01	785 300.00	43 746.00	14
785 300.01	1 063 500.00	85 858.00	18
1 063 500.01	1 409 100.00	135 934.00	22
1 409 100.01	2 204 500.00	211 966.00	26
2 204 500.01	2 658 500.00	418 770.00	30
2 658 500.01	4 691 000.00	554 970.00	35
4 691 000.01	5 722 200.00	1 266 345.00	40
5 722 200.01	8 457 100.00	1 678 825.00	44
8 457 100.01	10 729 500.00	2 882 181.00	48
10 729 500.01	12 343 300.00	3 972 933.00	50
12 343 300.01	15 530 400.00	4 779 833.00	52
15 530 400.01	18 758 400.00	6 437 125.00	54
18 758 400.01	21 333 300.00	8 180 245.00	54.5
21 333 300.01	en adelante	9 583 565.00	55

TABLA. SEGUN EL ARTICULO 87o.

De	0.01	a	96,000.00	-----	60.0
De	96,000.01	a	120,000.00	57,600.00	54.0
De	120,000.01	a	144,000.00	70,560.00	48.0
De	144,000.01	a	168,000.00	82,080.00	44.0
De	168,000.01	a	204,000.00	92,640.00	40.0
De	204,000.01	a	240,000.00	107,040.00	36.0
De	240,000.01	a	276,000.00	120,000.00	32.0
De	276,000.01	a	312,000.00	131,520.00	28.0
De	312,000.01	en adelante		141,600.00	24.0

El artículo 88o.- Nos señala las obligaciones de los con tribuyentes que tienen ingresos por honorarios, son: hacer pagos de impuestos en plazos y de acuerdo con las reglas para la deducción y cálculo que marca la ley, solicitar inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, llevar libros de contabilidad de ingresos y egresos y uno de Registro Activo fijo e inversiones, que expida recibos de ingresos por honorarios que obtenga (médico) la ley dice que se debe expedir recibo de honorarios sin que se lo soliciten, señala las obligaciones de los que obtienen esporádicamente ingresos por honorarios, la ma nera de contribuir.

CAPITULO III.

C.- DE LOS INGRESOS POR ARRENDAMIENTO Y EN GENERAL POR OTORGAR EL USO O GOCE TEMPORAL DE INMUEBLES.

El artículo 89o.- Nos indica que para la Ley, Ingresos por otorgar el Goce Temporal de Inmuebles son: Por arrendamiento y Subarrendamiento y generaliza diciendo que es por otorgar por una cantidad de dinero el uso o goce de un inmueble, se consideran ingresos, los Certificados de Participación Inmobiliaria no amortizables, los ingresos en crédito se declararán y se calcularán el impuesto en el año en que se reciba el ingreso

como caso, un inquilino que por motivo no cubre las rentas en el plazo acordado, estos se acumulan y se hace este cobro en otro ejercicio al que no correspondería, en esa fecha se hará la declaración y pago de impuestos, aunque corresponda el ingreso en otra fecha o ejercicio.

En este artículo 90o.- Nos señala que partidas son deducibles de los ingresos de este capítulo para cálculo de impuesto, tanto para los anticipos o pagos provisionales, como para la declaración anual y son: Impuesto Predial, contribuciones locales, (banqueta, agua, drenaje) gastos sobre mejoras (pintura y otros) gastos de mantenimiento que no sean adiciones o mejoras ejemplo: hacer otro piso, etcétera., intereses pagados por prestamos pero utilizados para compras o mejoras; salarios, comisiones y honorarios e impuestos que corresponda cubrir como patrón por los servicios que paga. El artículo 77o., señala que no es deducible de impuesto que a otros les corresponde. Las primas y seguros que amparan los bienes y servicios, si el contribuyente no desea hacer las deducciones indicadas puede optar por deducir al 50%.

El artículo 91o.- Nos señala las reglas por optar por aplicar como gasto el 50%, en vez de los gastos reales; nos dice de las deducciones de Inversiones y Construcciones, Adiciones y Mejoras que corresponda el año de que se trate calcular conforme al 5% para construcciones (artículo 138 Fracción I) y que a esta se aplique el factor que determine de acuerdo a las deducciones de Inversiones en Bienes Adquiridos (artículo 51o. fracción I). Si además de las deducciones que señala el artículo 90 se lleva a cabo lo de intereses para construcción y mejoras y la deducción será restando el valor de la inversión, un edificio y construcción, el 80% de la deuda se aplica al por ciento (5% para construcciones.

El artículo 92o.- Entre las cosas sobresalientes nuevas que manda que se hagan, es que los anticipos se calculen con la tarifa del artículo 86o., la declaración anual con la del artículo 141 y el 139, señala además que la declaración anual: se presentará en los meses de febrero y abril del año siguiente al del ingreso.

Dice que las personas Morales descontarán un 10% sobre el pago de rentas que hagan y que enterarán ése pago cada mes de acuerdo con lo que señala el artículo 80o., también nos indica que se dará constancia por ése descuento que se haga, y que se presentará declaración por esos descuentos en el mes de febrero.

El artículo 93o.- Trata sobre las Operaciones de Fideicomiso (acto por el que se destinan bienes a una persona un fin determinado), si son bienes que produzcan, se consideran que los rendimientos son del fideicomitente (personas que constituyen el fideicomiso), salvo que la fiduciaria (persona encargada de realizar el fin) no tenga derecho a adquirir el inmueble. La fiduciaria hará pagos provisionales a cuenta de aquel a quien corresponda el rendimiento dentro de los meses de mayo, septiembre y enero, el pago será del 10% del cuatrimestre anterior sin deducción alguna. La fiduciaria normalmente son Instituciones de Crédito y sus obligaciones son de proporcionar en el mes de enero constancia de rendimiento disponibles en el mes de febrero, proporcionará manifestación de rendimientos con nombre y todos los requisitos que exige el fisco.

El artículo 94o.- Nos indica otras obligaciones que tienen los contribuyentes por Ingresos por Arrendamiento, efectuará pagos de impuestos en su plazo, solicitar inscripción, con dentro de los 15 días hábiles de acuerdo con el artículo 31o., del Código Fiscal de la Federación, parte de la fecha en que

se hace el primer contrato de arrendamiento, llevar contabilidad de acuerdo con lo que indica dicho Código Fiscal, ya vimos que basta con un libro de Ingresos y Gastos y uno de Registro Activo e Inversioens. Pero no quiere decir que no se pueda llevar una contabilidad en forma, la contabilidad o registros están condicionados a que sean los ingresos mayores a \$300,000.00 y que no se opte por deducir el 50% que señala el artículo 90o También es obligación de dar recibos del contribuyente o Arrendador lo mismo del inquilino o arrendatario. Es importante el Contrato de Arrendamiento.

CAPITULO IV.

D.- DE LOS INGRESOS POR ENAJENACION DE BIENES.

El artículo 95o.- Define lo que es la Enajenación de Bienes: "Son las operaciones previstas en el Código Fiscal de la Federación, la expropiación de bienes, la permuta. El ingreso es el monto de la contraprestación, (pago recibido) incluso si es a crédito, si no hay pago, será por el valor del avalúo, si hay expropiación, el ingreso será la indemnización, si se trata de personas que efectúen a que se refiere el artículo 101 (personas que obtengan ingresos por Enajenación de Inmuebles) considerarán como ingreso la cantidad que resulte entre lo recibido o lo del avalúo. No se deben considerar como ingresos los que se deriven de transmisión de propiedad por causa de Muerte, Donación o fusión de Sociedades, tampoco por la venta de bonos, valores.

En cuanto al artículo 96o.- Nos dice que las personas que obtengan Ingresos por la Enajenación de Bienes, podrán efectuar las deduccioens a que se refiere el artículo 97o. (costo, importe de las inversiones gastos notariales, comisiones y medicaciones y los ajustes, estos son muy complicados, normalmen

te el cálculo e impuesto a pagar lo determina el notario público, pues es el que por motivo de su actividad lo ve frecuentemente y en una empresa es muy esporádico el caso, con la ganancia obtenida se calcula el Impuesto anual, sobre esta las reglas son: de la ganancia, dice que es dividida entre el número de años entre la fecha de Adquisición y la Venta, habla de años, no aclara si son años naturales o años de calendario, si se excede de diez años se tomarán nada más diez años. Se modificó el procedimiento para determinar el impuesto a pagar, por eso es necesario entenderlo. Las personas que obtengan ingresos por enajenación, la parte de la ganancia no acumulable se multiplicará a la tasa de impuesto que correspondería del artículo 141o., pero antes se le disminuirían las partidas que indica la ley.

El artículo 97o.- Nos señala las deducciones que se pueden hacer de estos ingresos y su costo del bien ajustado, de acuerdo con el artículo 99 (costo comprobado) importe de las inversiones, gastos materiales impuestos y derechos, comisiones y mediaciones, etcétera.

Si el contribuyente sufre pérdida en la enajenación del inmueble acciones, etcétera., podrán disminuir dichas pérdidas.

Artículo 97-A.- Nos sigue dando reglas para los casos en que el contribuyente sufriera pérdida en la enajenación de inmuebles acciones, partes sociales, etcétera., dice que la pérdida se divida entre el número de años entre la enajenación y la adquisición.

Sobre como llegar al Costo de Adquisición, el artículo 98.- Nos dice que si el bien se obtiene a Título Gratuito o por fusión se observarán las reglas del artículo 100 (bienes adquiridos por herencia, legado, etcétera., se considera el costo de adquisición el que haya pagado el donante). Si se trata de títulos Valor y partes sociales, el costo será el valor nominal de las Acciones y solo se aceptará mayor, dice, cuando se

acredite que se efectuó la retención que indica el artículo 103o.

El artículo 99o.- Habla sobre el ajuste del costo y da sus reglas para inmuebles y certificados de participación inmobiliaria, habla de que se restará al costo la parte que le corresponda al terreno y el resto será el costo de construcción, cuando no se pueda considerar el costo del terreno será el 20% del total. El costo de la construcción deberá disminuirse a razón del 3% anual si han pasado ya 33 años se considera que ya no hay costo de construcción, si se trata de bienes inmuebles, la disminución será el 10% anual y 20% para vehículos.

Nos determina la forma de llegar a conocer el costo de bienes adquiridos por herencia, el Artículo 100o.; legado donaciones, etcétera, y será el pagado por el donante, trata también sobre el costo del bien en fusión de sociedades.

El artículo 101o.- Nos reglamenta a los contribuyentes que obtengan ingresos por enajenación de inmuebles antes del 1o. de enero de 1973, y señala las deducciones a efectuar, en lugar de las señaladas en el artículo 97o. Para eso se ve el avalúo en la fecha de enajenación, entre el factor conforme al número de años transcurridos, de entre el 1o. de enero de 1973 a la fecha de enajenación, esto de acuerdo con la tabla de ajuste que establezca anualmente el Congreso de la Unión (como es difícil encontrar dicha tabla, se recurre al Activo de la Secretaría de Gobernación.

El artículo 102.- Nos señala que los contribuyentes por estos ingresos podrán solicitar avalúo por corredor público y si el avalúo excede en más del 10% de lo pactado en la venta, se considerará ingreso del que compra esto en los términos del capítulo V. (de los ingresos por adquisición de bienes).

El artículo 103.- Reglamenta los pagos provisionales y, por cada operación, aplicando la tarifa del artículo 141, la bu se es la cantidad que se obtenga de dividir la ganancia entre el número de años transcurridos, entre la compra (fecha) y de venta, si excede de 10 años solo se tomarán 10 años. Si esta operación se hace através de escrituras, el pago provisional se hará a más tardar dentro del mes siguiente a la fecha en que se firme la escritura, y como se dijo antes, señala a los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios la Ley con obligación de calcular bajo su responsabilidad este impuesto; si no se hace ante notario público el pago provisional se hará a más tardar dentro del mes siguiente a la fecha en que se firme la escritura, y como se dijo antes, señala a los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios la Ley con obligación de calcular bajo su responsabilidad este impuesto; si no se hace ante notario público el pago provisional se hará dentro de los 15 días siguientes a la enajenación, se presentará declaración y esto es importante aunque no haga pago provisional a enterar, esto quiere decir que de todos modos se debe declarar, si son otros bienes los que se enajenan, el pago provisional será el 20% del monto total de la operación que lo retendrá el que compra, éste dará constancia de la retención, si son muebles diversos, no habrá retención de títulos valor, o si la operación es menor diez veces el salario mínimo de la zona económica. Si son personas morales las que enajenan, que trata el título III (con fines no lucrativos) harán pagos provisionales a cuenta de sus integrantes a excepción del artículo 70 y 73 (señala que se considera como remanente distribuible y quienes gozan de este beneficio).

CAPITULO V.

E.- DE LOS INGRESOS POR ADQUISICION DE BIENES.

Este capítulo es exactamente lo contrario al Capítulo anterior aquel era por venta de bienes y este es por compra.

El artículo 104o.- Nos define que es ingreso por adquisición de bienes para esta ley: "La donación, los tesoros, la adquisición por prescripción y supuestos señalados en el artículo 150 y 151, se incluyen en estos ingresos las instalaciones, mejoras permanentes en el inmueble esto es interesante porque hay cosas que un arrendador de un bien construye, instala, etcétera, en el bien arrendado dejándolo esto a beneficio del propietario, pero este beneficio y aceptación es obligado, porque tal vez al propietario no le sirva o le sea útil lo construido y el tiene que aceptarlo y lo que es más, tiene que pagar por ese "Ingreso" un impuesto. Se ha sabido que algunas veces el inquilino a querido cobrar al propietario de bien alguna por las instalaciones hechas y el propietario se ha negado a pagar, al ver esto el inquilino destruye lo construido y hasta ha habido oposición por parte del propietario pone en el contrato, que cualquier instalación queda a favor de él.

El artículo 105o.- Trata de las deducciones para efectuar el cálculo del Impuesto Anual por los ingresos por Adquisición de Bienes, y son entre otras; las contribuciones locales y federales (licencias, permisos, etc.) impuestos pagados por la adquisición que señala este capítulo excepto dice, el Impuesto Sobre la Renta los gastos notariales, gastos de juicio, pagos de avalúo, comisiones pagadas por el adquirente.

El artículo 106o.- Nos habla sobre los pagos provisionales a cuenta del impuesto anual y señala que será el 20% del ingreso sin deducción alguna, el plazo de pago 15 días corre de la fecha de obtención del ingreso, si son tesoros es a partir de la modificación que hagan las autoridades. Como hemos visto hay anticipo y declaración anual por esos ingresos. La anual en la forma HISR-89 con su anexo HISR-89-5 y los anticipos en HISR-1 clave que se marca (014) con número de listado 8.

CAPITULO VI.

F.- DE LOS INGRESOS POR ACTIVIDADES EMPRESARIALES.

Este capítulo trata de los Ingresos por Actividades Empresariales, de estos contribuyentes hay un buen número; Talleres, comercios, constituidos en un sin número de negocios pequeños cuyas características principal es que es un solo propietario.

El artículo 107o.- Enumera que ingresos caen en actividades empresariales y son: El comercio, La industria, La agricultura, La Ganadería, La pesca, y silvícola (cultivo de bosques). El ingreso se percibe aun siendo extranjero, con la condición de que tenga establecimientos (negocios) permanente en el país.

En cuanto al artículo 108o.- Nos dice sobre las deducciones de los ingresos de las personas físicas por actividades empresariales para calcular su impuesto. Aparte de las devoluciones, descuentos, etcétera., está la compra de mercancía, los créditos incobrables, las pérdidas por caso fortuito o fuerza mayor, los fondos para investigación de desarrollo de tecnología, fondos de pensiones y jubilaciones, etcétera, también los intereses por pérdida inflacionaria. (artículo 7-B).

El artículo 110-A.- Nos da las reglas que se deben seguir, las personas físicas con actividades empresariales, en cuanto a pérdidas pendientes de disminuir, estas se pueden ir deduciendo en un lapso de 5 días, si no lo descuenta, pudiendo lo hacer, pierde ese derecho.

Ahora en cuanto al artículo 111o.- Nos dice que la obligación que tienen las personas físicas por actividades empresariales, de presentar anticipos de Impuesto Sobre la Renta la base del artículo 86, sobre la ganancia inflacionaria, en este caso se usa el porcentaje que da el artículo 7-B pero en vez de usar el factor del ajuste mensual correspondiente.

En artículo 112o.- Nos señala las obligaciones, que además de hacer los anticipos antes señalados, es solicitar inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, esto se de-

de hacer en tiempo en el plazo de 15 días que habla el Código Fiscal de la Federación, a partir de la fecha del contrato de arrendamiento, etcétera.

Llevar la contabilidad de acuerdo al Código Fiscal, esto es si es contribuyente mayor de acuerdo con lo que indica esta ley, también deberá expedir comprobantes requisitados de Ingresos, todas estas reglas no son aplicables a los contribuyentes menores ya que estos firman convenio a cuota fija, así mismo el contribuyente deberá llevar un registro de adquisición de moneda extranjera.

El artículo 113o.- Trata sobre negocios en copropiedad dice que uno de ellos fungirá como representante común, por supuesto para cumplir con las obligaciones fiscales, contabilidad, declaraciones, etcétera; las que señala el artículo anterior, los copropietarios todos, deben de inscribirse aparte de la copropiedad. Los registros de esta última en cuanto a las letras (homoclave) que vienen al final del Registro Federal de Contribuyentes toman las iniciales del representante común y con respecto a los números, ponen en vez de la fecha de nacimiento de algún copropietario, toman la fecha en que se inician operaciones; para la declaración anual de Impuesto Sobre la Renta no hay formato especial, el que hay es de Personas Físicas y de sociedades y no es ni en uno ni en otro, y se soluciona el caso aplicando lo que dice el artículo 3o., del Reglamento de Impuesto Sobre la Renta, o sea en hojas blancas y por cuadruplicado con los datos que indicamos, esto es, en cuanto al balance y los anexos como actividad empresarial de la copropiedad en conjunto, después se presenta declaración por cada copropietario, la declaración anual se presenta en el mes de marzo del año siguiente al del ingreso.

El artículo 114o.- Trata sobre las obligaciones que deben de cumplir los Contribuyentes por Actividades Empresariales

que tienen actividades esporádicas estos deben de cubrir el 20% del ingreso sin deducción alguna, a los 15 días después del ingreso, deberán conservar la documentación y presentarán declaración anual todo sin número de registro, pero si hará de claración anual de ingresos esporádicos.

El artículo 115o.- Nos señala el pago de impuestos de los contribuyentes menores y esto es a base de estimación que hacen las autoridades a cada contribuyente menor, el contribuyen te debe solicitar que le estimen sus ingresos, desde que inicia señala o limita las obligaciones que debe de cumplir; debe de registrarse en el Registro Federal de Contribuyentes, llevar registros simplificados (libro de ingresos) cuando así lo determinen las Autoridades Fiscales, expedir recibos para los clientes (notas selladas con datos del contribuyente, efectuar pagos bimestrales, después de tres trabajadores es contribuyen te mayor, se deben de conservar durante 5 años los comprobantes.

El artículo 115-A.- Nos señala los ingresos máximos que deben de tener en un año de calendario los contribuyentes, per sonas físicas con actividades empresariales para ser considera dos menores. Puede ser mayor si la superficie en que se encuen tran el establecimiento tiene más de 50 metros cuadrados, si es rentado y si es de su propiedad más de cien, para ser contri buyente mayor debe de tener registrado a su nombre más de un establecimiento, cuando el contribuyente tiene más de tres tra bajadores.

El artículo 115-B.- No indica cuando un contribuyente por Actividades Empresariales no puede considerarse menor y ahora es enfocado por el lado de la actividad; el que enajena (vende o comercia) con aparatos científicos, fotográficos, etcétera, por la prestación de servicios en: Laboratorios de Análisis Clínicos boliches, agencia de viajes, etcétera y quienes en el año obtuvieran más de los ingresos por las anteriores activida des.

El artículo 115-C.- Señala los pasos cuando se es contribuyente menor y se deja de serlo de acuerdo con la ley, en el año en que deja de ser contribuyente menor cumplirá con lo que ordena el artículo 112o., ya visto, pero sigue pagando mediante estimación al año inmediato posterior a aquel en que dejó de ser menor, pero presentará declaración anual con el artículo 139o., que dice que deberá de llevar contabilidad simplificada (libro de Ingresos y Gastos) durante los dos años siguientes en que dejaron de ser menores.

El artículo 116o.- Nos señala las pautas que deben seguir las autoridades para estimar ingresos de negocios de los contribuyentes menores, toman en cuenta el importe de compras, el inventario de la maquinaria y equipo, y se sigue con lo que exista encontrando el monto de ingresos y así se ve en el artículo 62o. el por ciento que le corresponde aplicar.

El artículo 117o.- Continúa tratando la estimación y nos señala el tiempo que surte efecto la estimación y nos dice que esta es indefinida hasta que la misma autoridad formule otra, y si se dan cuenta que esa estimación es mayor en un 20% a la que fué hecha se deberá pagar en cualquier tiempo esa diferencia y recargos y sanciones, esto es para quien tiene convenio, pero si el contribuyente solicita nueva revisión no tendrá recargos y sanciones; esto que acabamos de mencionar en la práctica no se lleva a cabo por muchas causas por el que el contribuyente no acude a una nueva revisión para que le fijen una nueva cantidad a pagar, por temor a que lo que le señalen no sea el monto, por lo difícil del trámite burocrático, por que le vayan a fijar una cantidad fuerte por lo tardado que es recibir las boletas trimestrales de pago, todo esto frena al contribuyente a cumplir realmente con el pago de sus impuestos.

El artículo 118o.- Trata de aquellos contribuyentes de actividades empresariales de espectáculos públicos, que deberán

declarar diariamente el 4% en la Oficina Federal de Hacienda de la localidad, esto en carácter de pago provisional, avisarán al principio y al final de las actividades, según el tiempo que vayan a trabajar.

El artículo 119o.- Nos dice que las Autoridades Fiscales tendrán las mismas facultades del Capítulo VI (facultades) Título II (sociedades mercantiles) respecto a este capítulo, a excepción de los menores, deberán de llevar los mayores (contribuyentes) todos los registros (contabilidad, etcétera).

CAPITULO VII.

G.- DE LOS INGRESOS POR DIVIDENDOS Y EN GENERAL POR LAS GANANCIAS DISTRIBUIDAS POR SOCIEDADES MERCANTILES.

Este capítulo trata de los Ingresos que tienen las Personas Físicas que han invertido en sociedades por que reciben dividendos o ganancias distribuidas de las autoridades que obtienen las sociedades mercantiles.

El artículo 120o.- Nos define lo que son los Ingresos por utilidades y dice: las utilidades distribuidas por sociedades mercantiles residentes en México, si esta ganancia se distribuye por partes sociales (sociedades de responsabilidad limitada, en vez de acciones tienen partes sociales), de entrega de acciones a cambio, certificados de aportación patrimonial.

El artículo 121o.- Nos habla de que se puede acreditar el impuesto que les retengan las sociedades a los socios contra la determinación en la declaración anual, esto es razonable porque como sabemos el que recibe utilidades se les retiene impuestos a cuenta de declaración anual.

Según el artículo 122o.- Nos dice que si los pagos son hechos en declaración definitiva no se pueda aclarar (como lo es

el pago bimestral de contribuyentes menores por actividades em presariales) y nos da muchos casos de pagos definitivos, la retención del 55% en pago de dividendos que hacen las sociedades a los socios, los préstamos a los socios deducciones que no sean aceptadas por la ley que beneficia a los socios, omisiones de ingresos o compras no realizadas. Todo ello de acuerdo con este artículo, consideran declaración definitiva y por lo tanto no se pueden pensar en declaración anual.

El artículo 123o.- Nos señala las obligaciones de quienes hagan pagos de acuerdo con este capítulo (Sociedades mercantiles principalmente) de dividendos y son: proporcionar constancia de impuesto acreditable, es decir de impuesto retenido, a más tardar en el 31 de enero del año posterior de presentado, hay que recordar que en marzo se presenta la declaración anual.

El artículo 124o.- Nos habla sobre la acreditación que pueden hacer los que son contribuyentes de este ingreso del artículo 121 y nos señala otras obligaciones además de efectuar el pago: solicitar la inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, a partir en la fecha de que se tenga noticia de que hay un dividendo a recibir.

CAPITULO VIII.

H.- DE LOS INGRESOS POR INTERESES.

En este capítulo que trata de los ingresos por intereses, que son principalmente los depósitos que se hacen en los bancos.

Y lo define así: "son los que provienen de bonos, obligaciones, cédulas hipotecarias, certificados de participación, títulos de crédito, préstamos a cargo de instituciones de crédito

to. Por las ganancias en venta de bonos y valores y títulos de crédito. Esto según el artículo 125o.

Según el artículo 126o.- Nos señala las obligaciones de los que pagan intereses; por principio retendrá el 21% con carácter de pago definitivo (los bonos cuando pagan los intereses entregan el neto o sea que ya descontaron el 21% o el 15%). Cuando se deposita el capital para obtener intereses entonces se retiene el 15% en vez del 21% pero esto no es pago definitivo sino de carácter provisional, por lo que se deberá presentar declaración anual si son Títulos de Crédito y se venden en casas de bolsa (artículo 125) se retendrá el 21% pero será pago definitivo.

El artículo 127o.- Señala otras obligaciones a quienes hagan pagos de intereses, se deberán hacer las retenciones de los impuestos salvo lo que señala el artículo 74 (en cuanto a las disposiciones de las personas físicas y Generales y señala las obligaciones de éstas) las personas que pagan deben proporcionar constancia del impuesto pagado así como datos de identificación de las personas que los reciben, esa declaración se tendrá que hacer aunque sea a una persona a la que han pagado los intereses.

El artículo 128o.- Habla de los contribuyentes que opten por tributar por el régimen de Títulos Nominativos. Se debe solicitar del Registro Federal de Contribuyentes su inscripción antes de recibir su primer pago, debe proporcionar nombre domicilio, y debe acompañar la declaración anual.

CAPITULO IX.

I.- DE LOS INGRESOS POR OBTENCION DE PREMIOS.

El artículo 129o.- Empieza señalando lo que considera Ingresos por primas, y son los que se obtienen por Loterías, ri-

fas, sorteos, juegos con apuesta y los ingresos por concurso de toda clase, autorizados hace la aclaración del que paga impuesto por cuenta del contribuyente, si hay reintegro no se considera ingreso (lotería Nacional).

El artículo 130o.- Nos dice que el impuesto será el 8% si el premio es de 500.01 a \$5,000.00; por o la \$500.00 está excento y de \$5,000.00 en adelante es el 15%, al juego con apuesta se le aplicará el 5% sobre lo que va a distribuir. El impuesto lo retiene quien haga el pago del premio.

El artículo 131o.- Obliga a los que entregan los premios, además de efectuar la retención, proporcionar constancia de retención de impuesto, constancia de la obtención del premio.

CAPITULO X.

J.- DE LOS DEMAS INGRESOS QUE OBTENGAN LAS PERSONAS FISICAS.

El artículo 132 .- Nos dice que estos ingresos son los distintos a los señalados en otros capítulos anteriores, y que bastará con que se incremente el patrimonio de la persona, para que señalen como otros ingresos.

El artículo 133o.- Nos dice algunos de los demás ingresos como son: el importe de las deudas perdonadas, la participación de productos obtenidos de productos del subsuelo por personas distintas del concesionario, las prestaciones (pagos o cobros) por cobrar fianzas o valores, que no sean por institución de crédito, los intereses moratorios, indemnizaciones.

El artículo 134o.- Nos aclara que si son intereses distintos a los que señala el capítulo VIII; que toda aplicación sea a intereses vencidos, pero tiene su condición y sus complicaciones; hay que ver si recibe bienes en lugar de dinero, si és te solo cubre capital, si la adjudicación lo hace un tercero.

El artículo 135o.- Nos señala las obligaciones que tienen aquellos contribuyentes que tienen ingresos de los aquí enunciados pero esporádicamente y dice cubrirán a cuenta del impuesto anual el 20% del ingreso percibido, esto sin deducción, el entero debe hacerse a los 15 días siguientes a la obtención del ingreso los que tienen ingresos esporádicos harán pagos provisionales a cuenta del impuesto anual.

CAPITULO XI.

K.- DE LOS REQUISITOS DE LAS DEDUCCIONES.

Empieza con el artículo 136o.- Que nos dice que si es permitida la deducción se proceda de acuerdo al artículo 138o . (que nos señala los porcentos que hay que deducir).Tienen que ser indispensables para la obtención del ingreso.

El artículo 137o.- Nos señala cuando un gasto no es deducible de los ingresos. Los pagos por impuesto sobre la renta , el pago hecho a cargo de terceros, las inversiones en casa habitación, aviones embarcaciones que no tengan autorizaciones , el gasto de más de un automóvil, si se le asigna un auto a un trabajador y este no tiene relación con la empresa y no es indispensable, los gastos por casa de recreo. los obsequios, atenciones, donativos y gastos de representación, las sanciones , indemnizaciones y recargos.

El artículo 138o.- Nos dice de las deducciones, inversiones en maquinaria, terrenos, autos, etcétera) que autoriza el Título de (personas físicas), con excepción los que regula el capítulo VI (de los ingresos por actividades empresariales).

CAPITULO XII.

L.- DE LA DECLARACION ANUAL.

El artículo 139o.- Trata sobre la declaración anual y nos dice que todos los indicados en los otros capítulos a excepción de los exentos y los que hayan declarado y pagado su impuesto en forma definitiva, tienen la obligación de presentar declaración anual en el mes de febrero y abril del año siguiente. Se deberán sujetar a lo que dice el artículo 82o.- (de los ingresos de las personas físicas por concepto de sueldos) y en este caso es el patrón el que tiene la obligación de presentar la declaración del trabajador (no siempre).

El artículo 140o.- Nos dice que este se aplica solo a personas que radiquen en el país, quienes puedan deducir, Salario Mínimo general para la zona económica, honorarios médicos y dentales gastos de hospitalización, funerales del contribuyente, para sí o para su cónyuge o con quien viva en concubinato, para los hijos, o padres siempre que estos no tengan ingresos que excedan el salario mínimo general de la zona económica elvado al año.

Los donativos destinados a obras y servicios públicos, a instituciones, siempre y cuando llenen los requisitos de la S. H.C.P.

El artículo 141o.- Es aplicable para cálculo del impuesto anual para los diferentes ingresos señalados en este título. Dice que se puede ajustar la tarifa, sumando las cantidades que correspondan por los porcentos (2) de incrementos de suedos que haya habido en el transcurso del ejercicio. Sumando estos incrementos, será la tarifa ajustada.

TARIFA DEL IMPUESTO ANUAL (art. 141)

LIMITE Inferior	LIMITE Superior	CUOTA FIJA	PORCIENTO PARA APLICARSE SOBRE EL EXCEDENTE DEL LIMITE INFERIOR.
MSN	MSN	MSN	%
0.01	282,204.00	0.00	3
282,204.01	2,034,804.00	8,466.00	10
2,034,804.01	3,298,296.00	183,726.00	14
3,298,296.01	4,466,796.00	360,615.00	18
4,466,796.01	5,918,400.00	570,945.00	22
5,918,400.01	9,258,996.00	890,298.00	26
9,258,996.01	11,165,796.00	1,758,853.00	30
11,165,796.01	19,702,296.00	2,330,893.00	35
19,702,296.01	24,033,240.00	5,318,668.00	40
24,033,240.01	35,519,700.00	7,051,046.00	44
35,519,700.01	45,063,804.00	12,105,088.00	48
45,063,804.01	en adelante	16,686,257.00	50

El artículo 142o.- Nos dice que del impuesto calculado se puede deducir el importe de los pagos provisionales por cualquiera de los ingresos señalados.

El artículo 143o.- Nos dice que los contribuyentes que realicen actividades empresariales podrán efectuar las siguientes deducciones en el impuesto que les corresponda y dice 40% a los que se dediquen a la Agricultura, ganadería, pesca o silvicultura, 25% si se industrializan sus productos (de los mencionados), 25% si se dedican a actividades comerciales e industriales, 50% si los contribuyentes están dedicados a la edición de libros.

TITULO V.

"DE LOS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO CON INGRESOS PROVENIENTES DE LA FUENTE DE RIQUEZA UBICADA EN TERRITORIO NACIONAL".

El artículo 144o.- Nos dice que están obligados a pagar impuesto el extranjero que obtenga ingresos procedentes de te-

territorio nacional, si el que hace el pago a que se refiere dicho título, cubre por cuenta del contribuyente, el importe de dicho impuesto y el importe se considerará ingreso de los que hbla este título, el I.V.A. no se considera ingreso, si por ley se retiene el impuesto el retenedor está obligado a enterarlo. Si el pago es en moneda extranjera la conversión se hará en moneda nacional vigente, cuando se exija la contraprestación. El pago es definitivo por lo que no tendrá que presentar declaración anual a excepción de lo que señala el artículo 161 (esto indica que se adquiere la residencia por un año, entonces los pagos no se consideran definitivos, sino como anticipos y deberán presentar declaración anual.

El artículo 145o.- Nos dice que si el ingreso, es por salarios que presta en el país, se considerará que la fuente de trabajo es en territorio nacional, a excepción de honorarios a miembros de consejo, el impuesto será el 30% del ingreso obtenido sin deducción alguna y tiene la obligación de retener el impuesto quien haga el pago.

El artículo 146o.- Nos indica que está exento de pago de impuesto, los salarios pagados por residentes en el extranjero, en el caso de establecimiento en Territorio Nacional de extranjeros residentes en el extranjero no es aplicable la excepción, también son exentos del impuesto; los Diplomáticos, Consulares, los empleados de embajadas, miembros de Delegaciones científicas, representantes de funcionarios de Organismos Internacionales Técnicos, Extranjeros contratados por el Gobierno Federal.

El artículo 147o.- Nos dice que los Ingresos por: Honorarios, se considera que la fuente de riqueza se encuentra en Territorio Nacional, si presta el servicio en Territorio Nacional y parte del extranjero se calculará el puesto (DEL SUJETO PASIVO) en la proporción del trabajo desarrollado en México. El impuesto será el 30% del ingreso obtenido, entre las obligaciones es expedir recibos por honorarios (EL SUJETO PASIVO), que llenen requisitos fiscales, no tienen la obligación de pagar

impuesto cuando estos provengan de espectáculo público. (de acuerdo con el artículo 159), que dice si el espectáculo es contratado por la federación.

El artículo 146o.- Nos dice que los ingresos de arrendamiento se considera que la fuente de ingresos es en Territorio Nacional si los bienes que lo producen están en territorio nacional; el impuesto sera el 21% del ingreso obtenido sin deducción alguna, sobre los carros del ferrocarril será la deducción del 10% debiendo retener el impuesto los que lo hagan el pago también tienen la obligación de expedir documentos por los ingresos con requisitos fiscales.

El artículo 149o.- Trata sobre Ingresos por dar en arrendamiento muebles y será fuente de riqueza nacional el mueble que se utiliza en el país y se presume que fué en el país, cuando el que lo usa reside en México, para estos casos el impuesto será el 21%, sin deducción alguna y tendrá la obligación de retener el que haga el pago. Esta obligación no se aplica a los artículos 155 y 158.

El artículo 150o.- Nos dice que en los ingresos por Enajenación de Bienes será fuente de riqueza, si los bienes se encuentran en Territorio Nacional, el impuesto será el 20% sin deducción alguna, y retendrá el impuesto el que adquiere, y lo obtendrá dentro de los 15 días siguientes a la obtención del ingreso. Los contribuyentes (SUJETO PASIVO), que tengan representantes en el país que reúnan requisitos del artículo 160 (el representante deberá ser residente en el país). Este artículo nos señala que los Notarios, Jueces, Corredores y demás fedatarios calcularán el impuesto bajo su responsabilidad.

Artículo 150-A.- En el caso de que el residente en el extranjero mantenga bienes en depósito fiscal en almacenes generales de depósito, se considerará que la fuente de riqueza se ubica en territorio nacional, cuando en el mismo se realice la entrega de dichos bienes. En el impuesto se calculará aplican-

do el 5% sobre el valor de los bienes sin deducción alguna, y se pagará conjuntamente con el impuesto general de importación.

El artículo 151o.- Trata sobre Enajenación de Acciones y Partes Sociales y lo señalado en el artículo 125 (de los ingresos por intereses) se considera que la fuente de la riqueza es en territorio nacional si la persona que lo emita es mexicana el impuesto será el 20% sin deducción y se enterará el impuesto dentro de los quince días siguientes, si tiene representante en el país podrá optar por aplicar el 30% sin deducir pérdida.

El artículo 152o.- Trata de los ingresos por Dividendos y Ganancias distribuidas por Sociedades, cuando la sociedad distribuya el dividendo reside en el país. Si paga al extranjero por regalías, intereses por permitir el uso o goce temporal de bienes el impuesto será el 55%, esto es sin deducción alguna y lo debe de retener quien haga el pago.

El artículo 153o.- Trata sobre los residentes en el extranjero que obtienen ingresos por una persona Moral en esas condiciones se considera que la fuente de riqueza está en Territorio Nacional, la base del impuesto será el 55% y del ingreso no acumulable por enajenación de bienes, el impuesto lo calculará la persona Moral.

El artículo 154o.- Nos dice que tratándose de Ingresos por intereses, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando el país se coloque o invierta el capital. El impuesto será el 15% si están registrados y el 21% pagados a residentes en el extranjero.

El artículo 154-A.- Nos señala que ingresos por intereses se exceptúan del pago de impuesto sobre la renta, los que sean a plazo de 5 años de interés fijo y que sea de financiamiento propiedad de gobiernos extranjeros.

El artículo 155o.- Trata sobre los ingresos por arrendamiento financiero y será la fuente de riqueza en el país, si en el país se utiliza el bien y da otra serie de reglas, el impuesto se calcula sobre el 21%.

El artículo 156o.- Nos dice que si tiene Ingresos por regalías y reside en el extranjero se considera que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, si los bienes por los que se pagan se aprovechan en México, el impuesto por regalías por obras científicas, artísticas, científicas es el 21% , por el goce temporal de patentes, marcas, nombres comerciales el 42%.

El artículo 157o.- Que trata de extranjeros y dice que si el contribuyente (SUJETO PASIVO) extranjero tiene representante en el país podrá optar para el pago de su impuesto. Debe reunir los requisitos del artículo 160.

El artículo 158o.- Nos informa sobre los ingresos por obtención de premios y considera que está la fuente de riqueza cuando la lotería, concurso, etcétera., se celebra en el país. El impuesto se calculará sobre el valor del premio. Los ingresos por juego por apuesta será el 5% sobre el valor total del monto a distribuir.

El artículo 159o.- Trata sobre empresas de espectáculos públicos y dice que se considera fuente de riqueza, si el espectáculo se presenta en el país. El impuesto es el 30% sin deducción alguna. No se pagará impuesto si son contratados por la Federación Municipios, Entidades Federativas, etcétera.

El artículo 160o.- Trata sobre el representante a que se refiere este título y señala los requisitos que debe llenar, y es que sea residente en el país, conservar los documentos comprobatorios del pago de Hacienda durante 5 años.

El artículo 161o.- Trata de las personas físicas residen-

tes en el extranjero, que si durante un año del calendario adquiere la residencia los pagos que había hecho se consideran anticipos.

El artículo 162o.- Nos dice que considera Ingresos para este Título, Salarios, Honorarios, otorgar el uso o goce temporal de bienes, enajenación de bienes, arrendamiento financiero, regalías, premios.

TITULO VI.

DE LOS ESTIMULOS FISCALES

El artículo 164o.- Las acciones nominativas o partes sociales que dan lugar a goce o estímulos fiscales, deberán permanecer 5 años en propiedad del contribuyente.

El artículo 165o.-Este está en el Título que trata de estímulos fiscales, está hablando de los contribuyentes (SUJETO PASIVO) que paguen primas, que tengan como base planes de pensión jubilación, etcétera, adquieran acciones de inversión que autorice Hacienda.

TITULO VII.

DEL SISTEMA TRADICIONAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA A LAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES.

Vigente a partir del 1o. de enero de 1987 al 31 de diciembre de 1990.

Se adiciona la Ley del impuesto sobre la Renta, según el artículo 2o.

Artículo 12-BIS.- Nos dice que los contribuyentes(SUJETOS PASIVOS), efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta

del impuesto del ejercicio; a más tardar el día 7 del mes inmediato posterior a áquel al que corresponda el pago.

Artículo 12-A-BIS.- Que para determinar los pagos provisionales deben de tomar en cuenta; que no considerarán atribuibles a sus establecimientos que se ubican en el extranjero, ya que estos están sujetos a otros impuestos en donde se ubican.

Artículo 13-BIS.- Los contribuyentes calcularán el impuesto aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio y determinado en los términos de esta ley:

LIMITE INFERIOR M\$N	LIMITE SUPERIOR M\$N	CUOTA FIJA M\$N	PORCENTAJE PARA APLICARSE S/ EL EXCEDENTE DE LIMITE INFERIOR
De 0.01	a 2,000.00		Exento
De 2,000.01	a 3,500.00		5.00
De 3,500.01	a 5,000.00	75.00	6.00
De 5,000.01	a 8,000.00	165.00	7.00
De 8,000.01	a 11,000.00	375.00	8.00
De 11,000.01	a 14,000.00	615.00	9.00
De 14,000.01	a 20,000.00	885.00	10.00
De 20,000.01	a 26,000.00	1,485.00	11.00
De 26,000.01	a 32,000.00	2,145.00	12.00
De 32,000.01	a 38,000.00	2,925.00	16.00
De 38,000.01	a 50,000.00	3,885.00	18.00
De 50,000.01	a 62,000.00	6,045.00	19.00
De 62,000.01	a 74,000.00	8,325.00	20.00
De 74,000.01	a 86,000.00	10,725.00	21.50
De 86,000.01	a 100,000.00	13,305.00	22.50
De 100,000.01	a 150,000.00	16,455.00	24.10
De 150,000.01	a 200,000.00	28,505.00	26.76
De 200,000.01	a 300,000.00	41,885.00	29.64
De 300,000.01	a 400,000.00	71,525.00	34.00
De 400,000.01	a 500,000.00	105,525.00	38.00
De 500,000.01	a en adelante	210,000.00	42.00

Artículo 14-BIS.- Cuando se trate de un ejercicio irregular el resultado fiscal obtenido en el mismo, se dividirá entre el número de días que comprenda, multiplicándose el cociente por 365 y al producto se aplicará la tarifa del artículo anterior. El monto del gravamen así obtenido, se dividirá entre 365 y el resultado se multiplicará por el número de días que comprende el ejercicio irregular, constituyendo esta última cifra

fra el importe del impuesto.

Lo dispuesto en este artículo no es aplicable al ejercicio de liquidación.

Artículo 14-A-BIS.- Los residentes en México, podrán acreditar contra el impuesto que conforme a esta ley, les corresponda pagar, el impuesto sobre la renta que hayan pagado en el extranjero, por los ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero, siempre que se trate de ingresos por lo que se este obligado al pago de impuesto en los términos de esta ley.

CAPITULO I.

DE LOS INGRESOS.

Artículo 15-A-BIS.- Para los efectos del artículo 15-BIS, de esta ley se considera que los ingresos se obtienen en aquellos casos no previstos en este título, en las fechas que se señalan conforme a lo siguiente:

I.- Tratándose de Enajenación de bienes o prestación de servicios, desde la fecha en que se celebró el contrato.

II.- Tratándose de otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, cuando sean exigibles las contraprestaciones a favor de quien efectúe dicho otorgamiento.

Artículo 16-A-BIS.- Los contribuyentes que celebran contratos de obra inmueble o mueble consideran que perciben los ingresos provenientes de dichos contratos conforme a la estimación periódica que presenten cuando no se presenten estimaciones o la periodicidad para su presentación sea mayor a tres meses.

Artículo 17-BIS.- Para los efectos de este título se consideran ingresos acumulables, además de los señalados en otros artículos de esta ley, los siguientes: Ingresos determinados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, utilidad en pagos efectuados con bienes, diferencia en inventarios de ganado, ingresos por inversiones, rendimiento por enajenación liquidación o reducción de capital, acciones de reembolso por concepto de reservas, pago de utilidades o en reinversión o adquirido por terceros, utilidad por fluctuación de moneda.

Artículo 18-BIS.- Nos da reglas para determinar la ganancia por enajenación de los bienes que a continuación se mencionan, los contribuyentes (SUJETO PASIVO), podrán ajustar el monto original de la inversión.

Artículo 20-BIS.- Para determinar la ganancia por enajenación de bienes se considera la diferencia entre el monto original de la inversión deducible por las deducciones efectuadas sobre dicho monto y el precio en que enajenan los bienes.

Artículo 21-BIS.- No se consideran ingresos acumulables, los impuestos que trasladen los contribuyentes en los términos de ley.

CAPITULO II.

DE LAS DEDUCCIONES.

SECCION I.- DE LA DEDUCCION EN GENERAL.

Artículo 22-BIS.- Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes: devoluciones y descuentos, utilidades pagadas en acciones o reinvertidas, sociedades extranjeras radicadas en México.

Artículo 23-BIS.- Tratándose de Sociedades Mercantiles, residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos

mientos permanentes en el país, podrán efectuar las deducciones que corresponden a las actividades del establecimiento permanente, ya sea las erogadas en México o en cualquier otra parte.

Artículo 24-BIS.- Las deducciones autorizadas en este título deberán reunir los siguientes requisitos: que sea estrictamente indispensable para los fines de la actividad empresarial, que cuando esta ley permita la deducción, que se compruebe con la documentación que reúnan los requisitos que señalan las disposiciones que señala la Ley, que estén debidamente registrados en contabilidad, que se cumplan las obligaciones establecidas, que cuando los pagos cuya deducción se pretenda se efectúen a personas obligadas, que cuando los pagos cuya deducción se pretenda se hagan a contribuyentes (SUJETOS PASIVOS) que causen el impuesto al Valor Agregado, que en casos de intereses por capitales tomados por préstamos estos se hayan invertido en fines del negocio, que tratándose de pagos que a la vez sean ingresos de los señalados, que tratándose de honorarios o gratificaciones a administradores, comisarios, directores, gerentes o miembros del consejo directivo, que tratándose de asistencia técnica, de transferencia de tecnología o de regalías, se compruebe ante la S.H.C.P. que cuando se trate de gastos de previsión social, las prestaciones correspondientes se destinen a jubilaciones, fallecimiento, invalidez, servicios médicos, que los gastos de prima o finanzas o seguros se hagan a instituciones mexicanas, que los pagos por el uso o goce temporal del inmueble se refieran exclusivamente a los destinados a los fines específicos del negocio, que el costo de adquisición declarado por el contribuyente corresponda al de mercado que en el caso de compras de importación se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para importación, que el importe de las mercancías en existencia que por deterioros o causas no imputables al contribuyente hubiera perdido su valor, de remuneraciones a empleados que estén condicionados al cobro de los bonos en las enajenaciones a plazos o en los contratos de arrendamiento financiero, de pagos por el uso o goce tempo-

ral de automóviles o de motocicletas solo se deduzca como máximo el equivalente a 14 veces o siete veces el salario mínimo correspondiente, que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el día en que el contribuyente debe presentar su declaración, se reúnan los requisitos.

Artículo 25-BIS.-No serán deducibles:

Impuesto a cargo de tercero, cuotas al seguro social, gastos en inversiones no deducibles, participación de utilidades, obsequios, atenciones y otros gastos de representación, viáticos, gastos de viaje en el país, sanciones y recargos provisiones de activo o de pasivo, reservas para la indemnización, sobre precios de reembolsos de acciones, pérdida por enajenaciones de bienes, crédito comercial, uso de casas, aviones y embarcaciones, pérdidas en activo, pérdidas en la enajenación de automóviles y motocicletas por pagos del I.V.A., el impuesto especial sobre Producción y Servicios, pérdidas por reducción de capital o liquidación, pérdidas por enajenación de acciones, gastos en el extranjero, pérdida por fluctuación de moneda extranjera.

Artículo 26-BIS.- Los contribuyentes que tengan deuda o crédito en moneda extranjera, deducirán las pérdidas que en su caso resulten de la fluctuación de dichas monedas en el ejercicio en que sean exigibles las citadas deudas o créditos.

Artículo 27-BIS.- Siempre que cumplan los contribuyentes (SUJETO PASIVO) podrán deducir las importaciones para fondos destinados a investigación y desarrollo de tecnología.

SECCION II

DEL COSTO.

Artículo 29-BIS.- El costo de la mercancía que enajenen, así como de las que forman el inventario al final del ejercicio.

cio, se determinará conforme el sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados.

Artículo 30-BIS.- Los contribuyentes (SUJETOS PASIVOS), que realizan enajenaciones a plazo o celebran contratos de arrendamiento financiero y que opten por acumular como ingreso del ejercicio, los pagos efectivamente cobrados durante el mismo, calcularán el costo, conforme a: Cálculo del porcentaje del costo, deducción del costo, cálculo del costo, créditos incobrables, recuperación de bienes por incumplimientos de contratos, deducciones por contrato de obra inmueble.

Artículo 31-BIS.- Los contribuyentes (SUJETOS PASIVOS), que celebran contratos de obra mueble o inmueble, así como los que enajenen lotes en fraccionamientos que obtengan los ingresos por esos bienes en varios ejercicios, podrán deducir las erogaciones correspondientes, en los ejercicios en que obtengan los ingresos, en la misma proporción que los percibidos en el ejercicio representan el ingreso total.

Artículo 32-BIS.- Los contribuyentes que realizan actividades comerciales que consistan en la enajenación de mercancía consideran dentro del costo lo siguiente: adquisición de mercancías, gastos, costo de actividades distintas.

Artículo 33-BIS.- Los contribuyentes (SUJETO PASIVO), que realizan actividades distintas de las señaladas en el artículo 32, considerarán dentro del costo lo siguiente:

Adquisiciones de materias primas, servicios personales, erogaciones relacionadas con la producción, deducciones por inversiones, gastos indirectos, producción en proceso, deberán seguir las mismas bases en cada ejercicio para determinar el costo:

Los contribuyentes dedicados a la exportación de minerales, valuación de la mercancía terminada, obtención del costo de enajenación, los dedicados a la transformación de minerales.

Artículo 35-BIS.- Tratándose de contribuyentes (SUJETOS PASIVOS) que se dediquen a la extracción de minerales que además transforman los productos obtenidos calcularán el costo de extracción de dichos productos conforme les corresponda según su naturaleza.

Artículo 37-BIS.- Los establecimientos permanentes ubicados en México, de contribuyentes (SUJETOS PASIVOS) residentes en el extranjero, determinarán el costo conforme a lo establecido en esta ley.

Artículo 39-BIS.- Los contribuyentes podrán excluir del costo de adquisición los siguientes conceptos: fletes, transportes y acarreos de los bienes comprados, seguro contra el riesgo y la transportación, comisiones de gastos de agentes y comisionistas, impuesto a la importación y Derechos Aduanales y Consulares.

Artículo 40-BIS.- Los exportadores que cumplan con los requisitos que al efecto señala el reglamento de esta ley, podrán adoptar el sistema de costeo directo con base en el costo históricos en lugar del costo absorbente.

Artículo 41-BIS.- Las inversiones únicamente se podrán deducir mediante la aplicación en cada ejercicio de los porcentajes máximos autorizados por esta Ley, el monto original de la inversión es: la inversión comprende además el precio del bien, los impuestos efectivamente pagados con motivo de la adquisición o importación del mismo a excepción del I.V.A., así como las erogaciones por concepto de Derechos.

Artículo 42-BIS.- Para los efectos de esta Ley se considerarán inversiones, los activos fijos, los gastos y cargas diferidos, las erogaciones realizadas en periodos preoperativos.

Artículo 43-BIS.- Los porcentos máximos autorizados tratándose de gastos y cargos diferidos, así como para las erogaciones realizadas en el período preoperativo son los siguientes:

- 5%- para cargos diferidos.
- 10%- para erogaciones (período preoperativo).

Artículo 44-BIS.- Los porcentos máximos autorizados tratándose de Activos Fijos, por tipo de bien son los siguientes:

- 5%- para construcciones.
- 6%- para ferrocarriles (carros y locomotoras) y embarcaciones.
- 10%- para mobiliarios y equipos de oficina.
- 11%- para autobuses.
- 25%- aviones fumigadores agrícolas.
- 17%- Para los demás aviones.
- 20%- para automóviles, camiones y tractocamiones, etcétera.

Artículo 45-BIS.- Los porcentos máximos autorizados para maquinaria y equipos distintos de lo señalados en el artículo anterior: 3% para producción de energía eléctrica, o su distribución, 5% para molienda de granos, azúcar derivados, etcétera.

Artículo 46-BIS.- La deducción de inversiones se sujetará a las siguientes reglas: preparaciones y otros, gastos de conservación, inversiones en autos y motocicletas, en aviones embarcaciones y casas, adquisición de bienes por fusión, gastos relacionados con la emisión de obligaciones, inversiones en películas cinematográficas, construcciones, instalaciones en bienes arrendados, revaluación, pérdidas de bienes por fuerza mayor.

Artículo 47-BIS.- Las pérdidas de bienes del contribuyente por caso fortuito o fuerza mayor, que no se reflejan en el inventario, serán deducibles en el ejercicio en que ocurran.

Artículo 48-BIS.- Tratándose de contratos de arrendamiento financiero, se considera como monto original de la inversión la cantidad que resulte de aplicarse al total de pagos convenidos para el término forzoso inicial del contrato al porcentaje que conforma el cuadro contenido en este artículo.

Artículo 49-BIS.- El saldo que se obtenga después de restar al total de pagos convenidos para el plazo inicial forzoso del contrato, la cantidad que resulte de aplicar a dichos pagos el porcentaje del monto original de la inversión que corresponda.

Artículo 50-BIS.- Cuando en los contratos de Arrendamiento financiero, se haga uso de alguna de sus opciones, para la deducción de las inversiones, relacionadas con dichos contratos, se observará lo siguiente; transmisión de la propiedad, participación en la enajenación de bienes a terceros, deducciones a la utilidad fiscal o se podrá aumentar la pérdida fiscal.

Artículo 51-BIS.- Los contribuyentes (SUJETOS PASIVOS), podrán deducir la utilidad fiscal, o en su caso, incrementar la pérdida fiscal correspondiente a ejercicios fiscales, la cantidad que resulte.

SECCION IV.

DE LAS DEDUCCIONES PARA INSTITUCIONES DE CREDITO, DE SEGUROS Y DE FINANZAS.

Artículo 52-BIS.- Las instituciones de crédito harán las deducciones a que se refiere este capítulo: créditos incobrables dudosos, los deducirán cuando lo ordene o autorice la comisión nacional bancaria y de seguros.

Artículo 53-BIS.- Las instituciones de seguros harán las deducciones a que se refiere este capítulo dentro de las que consideran la creación o incremento.

Artículo 54-BIS.- Las instituciones de fianzas harán las declaraciones a que se refiere este capítulo, dentro de las que se consideran, la creación o incremento, efectuados previa revisión de la comisión nacional bancaria y de seguros.

CAPITULO III.

DE LAS PERDIDAS.

Artículo 55-BIS.- La pérdida fiscal ajustada ocurrida en el ejercicio podrá disminuirse de la utilidad fiscal ajustada de los ejercicios siguientes sin exceder del que termine el 31 de diciembre de 1990.

Artículo 56-BIS.- No se disminuirá la pérdida fiscal o parte de ella, que provenga de fusión o liquidación de sociedades en la que el contribuyente (SUJETO PASIVO), sea socio o accionista.

Artículo 57-BIS.- En los casos de fusión, la sociedad fusionante solo disminuirá su pérdida fiscal ajustada tendiente al momento de la fusión con cargo a la utilidad fiscal ajustada correspondiente a la explotación de los mismos giros en los que se produjo la pérdida.

Artículo 57-A-BIS.- Se consideran sociedades controladoras: las que residan en México, que sean propietarias de más del 50% de las acciones con derecho a voto de otras sociedades controladas, que en ningún caso más del 50% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad de otra u otras sociedades.

Artículo 57-B-BIS.- La sociedad controladora podrá determinar su resultado fiscal consolidado.

Artículo 57-C-BIS.- Se consideran sociedades controladas, aquellas cuya acción con derecho a voto sean poseídas en más del 50% ya sea en forma directa o indirecta por una sociedad controladora, aquellas en que la sociedad controladora tenga hasta el 50% de su acciones con derecho a voto y ejerzan control efectivo de la misma.

Artículo 57-D-BIS.- No tendrán el carácter de controladoras o controladas, las comprendidas en el título III, de esta ley: Las instituciones de crédito, las residentes en el extranjero, aquellas que se encuentran en liquidación.

Artículo 57-E-BIS.- La sociedad controladora para determinar su resultado fiscal consolidado.

Artículo 57-F-BIS.- Los conceptos especiales de consolidación que se suman para determinar la utilidad fiscal consolidada son los siguientes:

Pérdidas derivadas de la enajenación de terrenos y acciones, monto de la deducción, enajenación a terceros, pérdidas derivadas de ganancia ponderada producida, determinación de la ganancia, deducción adicional, concepto especial de consolidación, ganancia derivada por enajenación, de fusión o reducción del capital, deducciones por inversiones de bienes, venta a terceros de bienes, ganancias derivadas de la enajenación de bienes, pérdida ponderada, monto de las pérdidas fiscales, deducción adicional, enajenación de mercancías a sociedades.

Artículo 57-H-BIS.- En el caso de la enajenación de mercancías entre la sociedad controladora y una controlada o en-

tre sociedades controladas, se podrá eliminar de la utilidad fiscal consolidada la utilidad bruta de la sociedad enajenante correspondiente a mercancía aún no enajenadas a terceros.

Artículo 57-I-BIS.- Se deberá incorporar una sociedad controlada a partir del ejercicio al que se tenga la propiedad de más del 50% de sus acciones con derecho a voto o al control efectivo de la misma.

Artículo 57-J-BIS.- Cuando una sociedad deje de ser controlada, la sociedad controladora deberá tener autorización de la S.H.C.P., para anticipar la fecha del cierre del ejercicio de la sociedad.

Artículo 57-K-BIS.- La sociedad controladora que ejerza la opción de consolidar además de las obligaciones establecidas, tendrá las siguientes: registros que permitan la identificación registros que permitan los ajustes de la inversión, presentación de declaración de su ejercicio, declaraciones específicas de consolidación, goce de reducciones o pago de impuestos, diferencia a cargo o a favor de la controladora, valuación de las acciones.

Artículo 57-L-BIS.- En los casos en que la sociedad controladora ejerza la opción de consolidar, deberá valorar sus acciones incorporando a su utilidad o pérdida fiscal la parte proporcional que le corresponda de la utilidad o pérdida fiscal, disminuída en su caso, con la deducción adicional, con el impuesto sobre la renta y la participación de utilidades a los trabajadores que corresponda.

Artículo 57-M-BIS.- Cuando la participación de la sociedad controladora en la capital social de alguna de las controladas varíe de un ejercicio.

CAPITULO IV.
DE LAS OBLIGACIONES DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES.

Artículo 58-BIS.- Los contribuyentes (SUJETOS PASIVOS), que obtengan ingresos señalados en este título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta ley, tendrán los siguientes: llevar la contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación y su reglamento, expedir comprobantes por las actividades que realicen y conservar una copia de los mismos, valuar sus inventarios, controlar sus inventarios llevar registros de las acciones o de los certificados de aportación patrimonial, llevar un registro de utilidades de cada ejercicio, formar un estado de posición financiera y levantar inventario de existencia, presentar declaración en la que se determine el resultado fiscal, del ejercicio y el monto del impuesto de éste, llevar un registro de deudas créditos y efectivos en moneda extranjera en la que se distinga por moneda de cada país, presentar en el mes de febrero de cada año ante las oficinas autorizadas, declaración en las que proporcionen, información de las operaciones efectuadas en año del calendario anterior.

Artículo 59-BIS.- Los contribuyentes (SUJETOS PASIVOS) residentes en el país que tengan establecimientos en el extranjero además de las obligaciones establecidas en otros artículos, tiene las siguientes: libros de contabilidad y registros por establecimientos, conservación de libros y documentos comprobatorios, valuación de inventarios.

Artículo 60-BIS.-El método de valuación de inventarios, adoptado por el contribuyente, conforme al artículo 58-BIS de esta Ley.

CAPITULO VI.

DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES.

Artículo 62-BIS.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes (SUJETOS PASIVOS), podrá aplicar a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, el coeficiente del 15% al que corresponda.

Artículo 64-BIS.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá determinar presuntivamente el precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes así como el monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación.

Artículo 65-BIS.- En los casos que se refiere al artículo anterior y el caso de establecimientos permanentes ubicados en México de contribuyentes residentes en el extranjero que envíen o reciban bienes de su oficina central o de otro establecimiento del contribuyente ubicado en el extranjero, la S.H.C.P., para determinar presuntivamente el costo de los bienes.

Artículo 67-BIS.- La S.H.C.P., tratándose de establecimientos ubicados en el extranjero, de contribuyentes residentes en el país, podrá presumir ciertos los ingresos determinados por autoridades fiscales extranjeras, salvo prueba en contrario.

Los artículos 68-BIS al 106-BIS, no se mencionan porque son exactamente del mismo texto de los del 68 al 106 que aparecen en su lugar correspondiente en esta Ley.

CAPITULO VII

Artículo 107-BIS.- Se consideran ingresos por actividades

empresariales los provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca, silvícolas.

Artículo 108-BIS.- Las personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales podrán efectuar las deducciones siguientes: devoluciones y descuentos, concepto de pérdida fiscal y utilidad fiscal, deducciones para personas residentes en el país, costo y deducciones de inversiones, pérdida en el valor de las mercancías, participación de utilidades a los trabajadores, utilidad fiscal adicional.

Artículo 109-BIS.- Las personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales podrán restar de su utilidad fiscal la deducción adicional a que se refiere el artículo 51 de esta Ley.

Artículo 110-BIS.- Nos dá reglas para la pérdida fiscal ajustada, y que podrá disminuirse de la utilidad fiscal ajustada.

Artículo 111-BIS.- Los contribuyentes (SUJETOS PASIVOS), que obtengan ingresos de los señalados en este capítulo efectuarán pagos provisionales cuatrimestrales a cuenta del impuesto anual a más tardar el día 15 de los meses de mayo, septiembre y enero del siguiente año.

Artículo 112-BIS.- Los contribuyentes que obtengan ingresos además de efectuar los pagos de este impuesto tendrán las siguientes obligaciones: Registro Federal de Contribuyentes, llevar contabilidad, establecimiento en el extranjero, documentos que amparen ingresos, valuación de inventarios, adopción de algún método de valuación, valuación por el método detallista, bases para el control de inventarios, contabilidad compro-

bante, formular estado financiero e inventarios, utilidad fiscal su determinación, presentación de declaración, principios clientes y proveedores, registro electrónico, retenciones efectuadas, registro de deudas y crédito en moneda extranjera.

Artículo 113-BIS.- Cuando las personas que realicen las actividades empresariales las lleven a cabo conjuntamente en el mismo establecimiento, siendo copropietario de la negociación una de ellas fungirá como representante común y será la que cumpla por cuenta de los otros contribuyentes con las obligaciones señaladas.

Artículo 114-BIS.- Quienes obtengan en forma esporádica ingresos de los señalados en este capítulo cubrirán como pago provisional a cuenta del impuesto anual el 20% del total de ingresos percibidos sin deducción alguna.

Artículo 115-BIS.- Las personas físicas que realicen actividades empresariales y no se encuentren en alguno de los supuestos a que se refiere el artículo 115-A de esta Ley, podrán optar por pagar el impuesto que corresponda a dicha actividad, conforme al régimen de contribuyentes menores.

Artículo 115-A-BIS.- No podrán optar por ser contribuyentes menores en los términos del artículo 115 de esta Ley, quienes obtengan la mayor parte de sus ingresos por las siguientes actividades: la enajenación de Aparatos científicos, fotográficos, artículos deportivos, maquinaria, etcétera., la prestación de servicios en Laboratorios Análisis Clínicos, Radiológicos, etcétera.

Artículo 115-B-BIS.- Los contribuyentes en los términos de esta ley opten por ser menores por los ingresos a que se refiere este capítulo deberán cumplir: registro federal de Contribuyentes, contabilidad simplificada, comprobantes de ingresos simplificados, pagos bimestrales, etcétera.

Artículo 115-C-BIS.- Los contribuyentes que en los términos de esta ley opten por ser menores podrán cambiar de opción en cuyo caso deberán presentar aviso ante la autoridad de la federación que deba recaudar el impuesto establecido en esta ley, y que corresponda a su domicilio, así como la autoridad de la entidad federativa respectiva dentro del bimestre en el cual cambie su opción.

Artículo 116-BIS.- Las autoridades fiscales podrán estimar los ingresos de los contribuyentes menores.

Artículo 117-BIS.- La estimación hecha por las autoridades fiscales para un determinado año de calendario, se entenderá que se continúa para el siguiente, sin perjuicio de la obligación que tienen los contribuyentes de presentar declaración (SUJETOS PASIVOS) o manifestar los incrementos de sus ingresos.

Artículo 118-BIS.- Las personas físicas cuya actividad empresarial, consista en la realización de espectáculos públicos, declararán diariamente sus ingresos en la oficina de Hacienda de cada localidad, enterarán el pago del 4% de sus ingresos.

Artículo 119-BIS.- Las autoridades fiscales tendrán las mismas facultades contenidas en el capítulo VI del título II de esta Ley respecto de este capítulo.

TITULO VIII

DEL MECANISMO DE TRANSICION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA A LAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES.

VIGENTE DEL 1o. DE ENERO DE 1987 AL 31 DE DICIEMBRE DE 1990.

Artículo 80lo.- Las sociedades mercantiles aplicarán por separado las disposiciones contenidas en los Títulos II y VII de la Ley, el impuesto conjunto del ejercicio será la cantidad

que resulte de sumar los montos de impuesto determinados de conformidad con cada título.

En el año de calendario	TITULO II	TITULO VII
1987	20%	80%
1988	40%	60%
1989	60%	40%
1990	80%	20%

Artículo 802.- Las sociedades mercantiles cuyo ejercicio no coincida con el año de calendario podrán anticipar al 31 de diciembre de 1986. La fecha de determinación de su ejercicio iniciado en dicho año, mediante aviso a la autoridad recaudadora correspondiente a su domicilio presentando a más tardar el último día de marzo de 1987.

Artículo 803.- Las personas físicas que realicen actividades empresariales aplicarán por separado las disposiciones que regulen el impuesto sobre la renta contenidas en el capítulo VI, del Título IV y del capítulo VII del Título VII de esta Ley.

Artículo 804.- Para los efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas se entenderá que la renta gravable es la determinada según se trate de sociedades mercantiles o de personas físicas respectivamente.

Artículo 805.- Las sociedades mercantiles calcularán el pago provisional conjunto de cada mes conforme a las siguientes reglas: cálculo por separado del impuesto, acreditamiento a los pagos provisionales por separado, suma del título II y Título VII y su proporción, pagos provisionales que no se reducen, los pagos provisionales se efectuarán mensualmente, cálculo de los pagos provisionales y determinación del resultado fiscal y cálculo del coeficiente de utilidad.

Artículo 806.- Para calcular los pagos provisionales, en los términos del artículo 12, durante el periodo que transcurre entre el 1.º de enero de 1987 y en el mes que se presenta la primera declaración de un ejercicio en el que el resultado fiscal se determine, se calculará el coeficiente de utilidad del último ejercicio de 12 meses.

Artículo 807.- Los contribuyentes personas físicas efectuarán sus pagos provisionales en los términos artículos 111.º y 111-BIS, aplicando en lo conducente lo dispuesto en los artículos 805, 806 de esta Ley.

Artículo 808.- Las pérdidas fiscales que en los términos de los títulos II y VII, de esta Ley sean amortizables en ejercicios posteriores, únicamente se podrán disminuir de las utilidades, en términos de Ley determinadas en el mismo título conforme al cual se incurra en las pérdidas.

Artículo 809.- Las pérdidas fiscales ajustadas en ejercicios determinados antes del 1.º de enero de 1987, y las incurridas en los meses de 1986 tratándose de ejercicios que comprendan parte de ambos años, no se podrán disminuir conforme al título II o al capítulo VI del título IV de esta Ley, a excepción de aquellas en las que se opte por su restricción.

Artículo 810.- Las utilidades o pérdidas cambiarias que se hubieran devengado antes del 1.º de enero de 1987 y que dicha fecha no se haya acumulado o deducido por estar condicionada su acumulación o su deducción a un evento posterior, se acumularán o deducirán de acuerdo con el título II o el capítulo VI, del título IV, según se trate de sociedad mercantil o de persona física.

Artículo 811.- Las personas físicas contribuyentes del impuesto, podrán acumular los intereses y la ganancia cambiaria que no hubiesen acumulado, generados por depósitos inversiones efectuadas en el extranjero antes del día 1.º de enero de 1987.

Artículo 812.- Para los efectos de la determinación de los intereses acumulables a que se refiere el párrafo final, los contribuyentes aplicarán el factor de ajuste a los intereses totales que obtenga en el periodo comprendido entre el 1.º de enero de 1987 y el 31 de diciembre de 1990.

Artículo 814.- Las personas Morales con fines no lucrativos, distintas de las señaladas en el artículo 70 de esta Ley que tengan créditos o deudas determinarán el remanente distribuidos, acumulado o deduciendo los intereses o la utilidad o pérdida cambiaria que generen dichos créditos o deudas en la cantidad que resulte de conformidad con los artículos 7o. y 7-B., esta ley considerando el factor de ajuste se refiere la fracción III del artículo 7o.-B citado en las proporciones previstas en el artículo 812 de la ley para los años del calendario que correspondan.

Artículo 815.- Para los efectos del artículo 816, son empresas con mediana capacidad administrativa las sociedades mercantiles con los requisitos: que sus ingresos del ejercicio inmediato anterior no hubieran excedido de 350 veces el salario mínimo general, sociedades no controladas, capital social de más del 10%, deducciones por intereses de más del 20%, ingresos por intereses de más del 20%, intereses ganancia o pérdida inflacionaria (art. 7-B.), empresas personas físicas, opción para empresas de mediana capacidad.

Artículo 816.- Las empresas con mediana capacidad administrativa, al aplicar el título II, podrán: acumular o deducir los intereses, opciones iguales a los títulos II y VII.

Artículo 817.- Cuando los títulos II y VII contengan opciones iguales, las sociedades mercantiles tomarán las mismas para ambos; cuando se pretenda ejercerla para ambos títulos, en forma diferente se aplicará la escogida en el título VII. Cuag

do la opción consista en un factor o en un ejercicio, estos se
rán los mismos para los dos títulos. Lo dispuesto en el párrafo
anterior es aplicable a las opciones iguales que contiene
el capítulo VI del Título IV y el capítulo VII del Título VII
de esta Ley.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- No obstante el tiempo transcurrido (el siglo XVIII a la fecha), los principios teóricos de Adam Smith, no dejan de tener funcionalidad y regular aplicación en los modernos Estados de derecho, al momento en que los legisladores emiten las leyes tributarias.

Los principios de Justicia, Certidumbre, Comodidad y Economía, formulados por Smith, son considerados por la mayoría de la doctrina contemporánea, como piedra de toque cuya observancia se hace imperiosa para el legislador al momento de elaborar las diferentes leyes tributarias.

A los anteriores principios, inmemorables autores de diversas nacionalidades, han contribuido con su estudio y dedicación intelectual a enriquecer en materia teórica la cuestión tributaria, pero; sin que los principios formulados por Smith, sean borrados, sino al contrario cobran vigencia plena cuando se emiten las diversas leyes Impositivas.

SEGUNDA.- En el abrogado Código Fiscal de la Federación de 1938, es donde aparece por primera vez, en la legislación impositiva mexicana, el concepto del impuesto, definiéndolo como las prestaciones en dinero o en especie, que el estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

En el segundo Código Fiscal de la Federación, derogado actualmente, y que data de 1967, se hicieron algunas declaraciones, para quedar redactado como sigue: "son impuestos, las prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio a cargo de personas físicas y Morales, para cubrir los gastos públicos".

Actualmente, con la entrada en vigor del tercer Código Fiscal de la Federación a partir del 1.º de enero de 1983, solo se hizo un enunciado breve y sencillo, que no estableciera gravámenes alguno, y se definió a los impuestos "las contribuciones establecidas en ley que deben de pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma, y que no sean aportaciones de seguridad social no derechos.

TERCERA.- Los sujetos del impuesto son todas aquellas personas jurídicas individuales o jurídicas colectivas que intervienen como titulares de facultades o sujetos de obligaciones en su relación jurídica tributaria, entendida esta como una relación compleja que surge entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, por virtud de la cual aquel exige de este, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie, motivada por la realización del hecho generador del tributo imputable al sujeto pasivo y cuya regulación debe estar necesariamente contemplada en la Ley tributaria.

CUARTA.- El sujeto activo de la relación jurídica es el Estado y que, en virtud de su potestad tributaria, establece el impuesto y lo recauda para satisfacer los gastos públicos.

En términos generales, suelen clasificarse al sujeto activo en tres tipos de sujetos: La Federación, Entidades Federativas y Los Municipios.

Sin embargo, en el Derecho Positivo vigente Mexicano, también intervienen otros tipos de sujetos activos en la relación jurídica impositiva. Son los denominados organismos fiscales autónomos, concretamente es el caso del Instituto Mexicano del Seguro Social e Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

QUINTA.- En el Estado Mexicano, tanto la federación como las entidades federativas tienen potestad tributaria originaria, por estar establecida en la Constitución Política.

La federación tiene potestad tributaria amplia, mientras que las entidades federativas la tienen en forma limitada y restringida.

Los municipios y los denominados organismos fiscales autónomos (INFONAVIT E IMSS), no tiene ningún tipo de potestad tributaria, pues es la federación y las entidades federativas (por conducto del Poder Legislativo Federal o Local, respectivamente) quien establece los tributos que deben percibir.

SEXTA.- Existen innumerables tratadistas que, al abordar la problemática de los sujetos pasivos de la obligación impositiva, han desarrollado teorías que, en algunos casos, estén estrechamente ligadas al Derecho Positivo del país del origen del autor o tratadista teórico.

La formulada por Don Mario Pugliese, es el ejemplo. Y si bien es cierto que la problemática analizada por este insigne doctrinista puede reputarse como una de las más completas, sin embargo, existe consenso en una gran mayoría de tratadistas para coincidir en una clasificación y estudio más breve al Sujeto Pasivo.

Así, el Sujeto Pasivo, puede dividirse en dos tipos:

SUJETO PASIVO PRINCIPAL Y SUJETO PASIVO SECUNDARIO.

El Sujeto Pasivo Principal, o el contribuyente, es el sujeto obligado en forma directa por la ley impositiva para cubrir las cargas fiscales.

Tiene como característica fundamental, el hecho de que to dos los elementos esenciales del tributo (hecho generador, cuo ta, base imponible, etcétera), van referidos exclusivamente a él.

SEPTIMA.- Puede, sin embargo, acudir una tercera persona a cubrir el débito tributario y que para su estudio analítico, se divide, generalmente, en el sustituto y el responsable, que a su vez, puede ser responsable solidario o responsable subsidiario.

El sustituto vendrá a pagar el impuesto en lugar del Suje to Pasivo principal o contribuyente; mientras que el responsable está obligado a pagar el tributo junto al sujeto pasivo principal o contribuyente.

OCTAVA.- Es innegable el factor importante que en el dero cho tributario, juega el trasfondo económico. De ahí que el su jeto o contribuyente de hecho, no debe mirarse con indiferencia por los tratadistas del Derecho Impositivo, pues no debe pasarse por alto que el principio de capacidad contributiva o económica, es la más trascendental en el momento de la crea ción de la norma tributaria.

Por ello, es una tarea impostergable para el legislador como para la administración en turno, la debida prudencia y adecuada observación en el momento de la identificación de quien soporta en definitiva el impuesto, para evitar una práctica fiscal que se proponga unos fines a corto plazo, de máximo ingreso tributario y que no tenga sensibilidad ante el problema fundamental de las fuentes reales del impuesto, para que se logre, en todo caso, una fiscalización más justa y económicamente funcional.

NOVENA.- El Impuesto Sobre la Renta fue propuesto por William Pitten 1798, cambiando el criterio de implantar impuestos indirectos a los directos, con objeto de gravar los rendimientos del capital y de la actividad del hombre de una manera general y justa, de tal forma que al evolucionar dicho gravamen se crearón las tasas progresivas, cuyo ejemplo fue el Income Tax, mediante el cual se obligó a tributar con un porcentaje mayor a quienes mas utilidades obtuvieron. Asimismo con este gravamen el Estado obtenía los ingresos mas fuertes y con ello la posibilidad de redistribuir en forma equitativa el ingreso nacional.

DECIMA.- En México el Impuesto Sobre la Renta fue implantado por primera vez mediante la Ley de 14 de agosto de 1815 por el Congreso de Apatzingan, estableciendo una contribución general extraordinaria. Posteriormente en el año de 1921 se establece la Ley de 20 de julio de 1921, que impuso el llamado "Impuesto del Centenario" aplicándose la recaudación a un fin específico, la construcción de barcos.

DECIMA PRIMERA.- En su evolución y hasta el 31 de diciembre de 1964, el impuesto sobre la Renta había sido celular, que clasificaba a los Causantes en distintas cédulas según el origen de su Renta, ejemplo la Primera era de Comercio, la Segunda industria la Tercera agricultura, ganadería y pesca, la Cuarta remuneración del trabajo personal, la Quinta honorarios de profesionistas, técnicos, artesanos y artistas, la Sexta inposición de capitales, la Séptima ganancias distribuibles, la Octava arrendamiento, subarrendamiento y regalías entre particulares y la Novena enajenación de concesiones y regalías relacionadas con estas, además la Ley tenía tasas complementarias: la tasa sobre utilidades excedentes, la tasa sobre ingresos acumulados y la tasa complementaria del 1% sobre percepciones por concepto de remuneraciones al trabajo personal.

DECIMA SEGUNDA.-La nueva Ley vigente se encuentra estructurada en ocho Títulos que son: I Disposiciones Generales. II De las Sociedades Mercantiles. Disposiciones Generales. III De Las Personas Morales con Fines no Lucrativos. IV De las Personas Físicas Disposiciones Generales. V De los Residentes en el Extranjero con Ingresos Provenientes de Fuente de Riqueza ubicada en Territorio Nacional. VI De los Estímulos Fiscales. VII Del Sistema Tradicional del Impuesto Sobre la Renta a las Actividades Empresariales. VIII Del Mecanismo de Transición del Impuesto Sobre la Renta a las Actividades Empresariales.

DECIMA TERCERA.- El Impuesto grava a todos, los ingresos en efectivo, en bienes o en crédito de los residentes en México cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan, de los extranjeros, grava los ingresos si tienen establecimiento en el País, o aun cuando no lo tengan se gravaran los ingresos procedentes de fuente de riqueza situadas en el país. Son sujetos del impuesto las personas físicas o morales mexicanas, las extranjeras residentes en México las agencias o sucursales de empresas extranjeras, los extranjeros residentes en el extranjero respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en el País.

DECIMA CUARTA.- De acuerdo a la exposición de motivos de la Reforma Fiscal para 1987, el Gobierno Mexicano inició una reforma estructural para lograr tres objetivos centrales: aumentar la recaudación para coadyuvar a un financiamiento sano del gasto público; alentar la inversión productora y mejorar la equidad tributaria. Para ello se ampliarón las bases gravables y en la disminución de tasas impositivas, así como en fortalecimiento de la administración para combatir la evasión y elusión fiscales.

En este sentido se considera que el Impuesto sobre la Renta sigue siendo elemento central del sistema tributario nacional, por lo que para su perfeccionamiento se propone un cambio

fundamental de la estructura del impuesto modificando la base gravable y la reducción de la tasa impositiva, así como el establecimiento de un sostenido estímulo a la inversión productiva y por ende al empleo.

DECIMA QUINTA.- Otras medidas son permitir la deducción por depreciación al valor revaluado de los activos adquiridos con anterioridad a 1986, la revaluación de las aportaciones negativas de capital de los accionistas y se permite el ajuste de las pérdidas por inflación. Esta ampliación de la base gravable permitirá una disminución gradual de la tasa impositiva que pasara de 42% a 35%.

Por tanto, el concepto actual del Impuesto sobre la Renta de las Empresas, subsistirá durante cuatro años, en conjunción con la base modificada durante el primer año se pagará 80% del gravamen sobre la base actual y 20% restante sobre la base modificada; en el segundo año, las proporciones pasan 60%-40%, respectivamente; para el tercer año serán de 40%-60%; y para el último año 20%-80%, respectivamente. A partir del quinto año, 1991, entra en vigor el nuevo esquema en forma general.

DECIMA SEXTA.- En lo relativo al Impuesto sobre la Renta a Personas Físicas, se propone eliminar la tarifa adicional y efectuar el ajuste en la tarifa normal, que desde 1979 se viene realizando, a fin que el aumento de los salarios nominales no repercuta en una mayor carga fiscal. Adicionalmente, se disminuye la tarifa a 15 estratos con una tasa máxima de 55%, misma que se irá reduciendo hasta llegar a 50% al final del período de transición otorgado a las empresas.

BIBLIOGRAFIA CITADA.

- 1.- Albiñana García Quintana, César. RESPONSABILIDADES PATRIMONIALES TRIBUTARIAS.
Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1975.
- 2.- Araujo Falcao, Amilcar de. EL HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.
Buenos Aires: De palma. 1964.
- 3.- Arellano García, Carlos. DERECHO INTERNACIONAL PRIVADO.
México, Porrúa, 1979.
- 4.- Berliri, Antonio. PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO VOL.II.
Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1970.
- 5.- Claus Rectenwald, Horst. TEORIA DE LA TRASLACION DE LOS IMPUESTOS.
Madrid: Editorial de Derecho Financiero. 1970.
- 6.- Cosciani, Césare. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.
Buenos Aires: De palma, 1969.
- 7.- Flores Zavala, Ernesto. ELEMENTOS DE FIANZAS PUBLICAS MEXICANAS.
México: Porrúa, 1980.
- 8.- García Domínguez, Miguel Angel. TEORIA DE LA INFRACCION FISCAL.
México: Cárdenas Editor y Distribuidor, 1952.
- 9.- García Maynez, Eduardo. Filosofía del Derecho.
México: Porrúa, 1977.

- 10.- García Maynez, Eduardo. INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO.
México: Porrúa, 1977.
- 11.- García Sergio Francisco de la. DERECHO FINANCIERO MEXICANO.
México: Porrúa, 1978.
- 12.- González Sánchez, Manuel. LOS SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO.
Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1976.
- 13.- Giuliani Fonrouge, Carlos M. DERECHO FINANCIERO.
Buenos Aires: Depalma, 1978.
- 14.- Griziotti, Bevenuto, PRINCIPIOS DE POLITICA, DERECHO Y CIENCIA DE LA HACIENDA.
Madrid: Reus, 1958.
- 15.- Jarach, Dino: EL HECHO IMPONIBLE.
Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971.
- 16.- Jarach, Dino: CLASES DEL DERECHO TRIBUTARIO.
Buenos Aires: Escuela Nacional de Hacienda, 1970.
- 17.- Margain Monatou, Emilio.- INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO.
México: UNIVERSIDAD AUTONOMA DE SAN LUIS POTOSI, 1979.
- 18.- Nasnata, Héctor. LOS CONTRATOS DE TRASMISION DE TECNOLOGIA.
Buenos Aires: Depalma, 1971.
- 19.- Muhl, Lucien. ELEMENTOS DE CIENCIA FISCAL.
Barcelona: Bosch, 1964.

- 20.- Micheli, Gian Antonio. CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO.
Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1975.
- 21.- Pugliese, Mario. INSTITUCIONES DE DERECHO FINANCIERO.
México: Porrúa, 1976.
- 22.- Rodríguez Rodríguez, Joaquín. CURSO DEL DERECHO MERCANTIL.
TOMO I.
México, Porrúa, 1979.
- 23.- Smith, Adam. INVESTIGACION DE LA NATURALEZA Y CAUSAS DE
LA RIQUEZA DE LAS NACIONES, VOL. II.
México: Cultura, Ciencia y Tecnología al alcance de Todos,
1976.
- 24.- ANGUIANO EQUIHUA, ROBERTO. LAS FINANZAS DEL SECTOR PUBLI-
CO EN MEXICO.
México: Textos Universitarios, UNAM, 1967.

ORDENAMIENTOS JURIDICOS.

- 1.- CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.
- 2.- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. 1938.
- 3.- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.
- 4.- LEY FEDERAL DE IMPUESTOS SOBRE INGRESOS MERCANTILES.
- 5.- LEY DE IMPUESTOS Y FOMENTO A LA MINERIA.
- 7.- LEY DEL SEGURO SOCIAL.
- 8.- LEY DEL INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL DE LA VIVIENDA PARA TRABAJADORES.
- 9.- LEY FEDERAL DE IMPUESTOS SOBRE HERENCIA Y LEGADOS.
- 10.-LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 1988.
- 11.-LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 1989.
- 12.-LEY ADUANERA.
- 13.-LEY ORGANICA DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL.
- 14.-LEY SOBRE EL SERVICIO DE VIGILANCIA DE FONDOS Y VALORES DE LA FEDERACION.
- 15.-LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES.
- 16.-LEY SOBRE EL CONTRATO DEL SEGURO.
- 17.-LEY GENERAL DE INSTITUCIONES DE SEGUROS.
- 19.-LEY FEDERAL DE INSTITUCIONES DE FIANZAS.
- 20.-LEY SOBRE EL CONTRATO Y REGISTRO DE LA TRANSFERENCIA DE TECNOLOGIA Y REGISTRO DE LA TECNOLOGIA Y EL USO Y EXPORTACION DE PATENTES Y MARCHAS.
- 20.-CODIGO ADUANERO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.
- 21.-CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1967.
- 22.-CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1981.
- 23.-CODIGO CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL, EN MATERIA COMUN, Y PARA TODA LA REPUBLICA EN MATERIA FEDERAL.
- 24.-CODIGO DE COMERCIO.
- 25.-REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.
- 26.-REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.
- 27.-REGLAMENTO DE LA LEY SOBRE EL SERVICIO DE VIGILANCIA DE FONDOS Y VALORES.
- 28.-REGLAMENTO INTERIOR DE LA S.H.C.P.

OTROS DOCUMENTOS.

- 1.- Pina, Rafael De. DICCIONARIO DE DERECHO.
México: Porrúa, 1978.
- 2.- Abbagnano, Nicola. DICCIONARIO DE FILOSOFIA.
México: FONDO DE CULTURA ECONOMICA, 1974.
- 3.- 55 AÑOS. DE JURISPRUDENCIA MEXICANA DE Salvador Castro Za
valeta y Luis Muñoz.
México: Cárdenas Editor y Distribuidor, 1972.
- 4.- NUEVO DICCIONARIO ILUSTRADO SOPENA, de la Lengua Española.
Barcelona: Sopena, 1979.
- 5.- LEXIS 22, DICCIONARIO ENCICLOPEDICO.
Barcelona: Bibliograf, S.A. 1978.