

328
2ej

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES ACATLAN

"ANALISIS JURIDICO AL REGIMEN OPCIONAL EN LA LEY DEL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA"

TESIS PROFESIONAL PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :
JAVIER VARGAS ZEMPOALTECATL

ACATLAN, EDO. DE MEX. MAYO DE 1991.

TESIS CON
FALLA FE ORIGEN



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

	PAGINA
INTRODUCCION	1
CAPITULO PRIMERO	
I. ANTECEDENTES HISTORICOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MEXICO	
1. LEY DEL CENTENARIO DEL 20 DE JULIO DE 1921	
1.1. INTRODUCCION	6
1.2. ESTRUCTURA DE LA LEY	6
1.3. AUSENCIA DE DEFINICION LEGAL DE RENTA	7
1.4. OBJETO Y CALCULO DEL IMPUESTO	7
1.5. SUJETOS DEL IMPUESTO	8
1.6. SUJETOS EXENTOS	8
1.7. FIN ESPECIFICO DEL IMPUESTO	8
1.8. DECLARACION Y PAGO DEL IMPUESTO	8
1.9. DEL EJERCICIO DEL COMERCIO Y DE LA INDUSTRIA	9
1.10. FACULTADES DE LAS JUNTAS CALIFICADORAS	9
1.11. PROCEDIMIENTO DE INCONFORMIDAD	9
2. LEY DEL 21 DE FEBRERO DE 1924	
2.1. INTRODUCCION	10
2.2. ESTRUCTURA DE LA LEY	11
2.3. CONCEPTO DE RENTA	11
2.4. SUJETOS DEL IMPUESTO SOBRE UTILIDADES DE LAS SOCIEDADES Y EMPRESAS	11
2.5. BASE DEL IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES DE LAS SOCIEDADES Y EMPRESAS	12
2.6. INGRESOS QUE NO SE CONSIDERABAN COMO GANANCIAS EN EL IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES DE LAS SOCIEDADES Y EMPRESAS	12
2.7. SUJETOS EXENTOS DEL IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES DE LAS SOCIEDADES Y EMPRESAS	13
2.8. TASA Y PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES DE LAS SOCIEDADES Y EMPRESAS	13
3. LEY DEL 18 MARZO DE 1925	
3.1. INTRODUCCION	14
3.2. ESTRUCTURAS DE LA LEY	14
3.3. CONCEPTO DE INGRESO CLASIFICADO EN CEDULAS	15
3.4. SUJETOS DEL IMPUESTO	17

	PAGINA
3.5. SUJETOS EXENTOS	17
3.6. DESTINO DEL IMPUESTO	18
3.7. FORMA DE PAGO DEL IMPUESTO	18
3.8. CALCULO DEL IMPUESTO	18
3.9. TARIFA DEL IMPUESTO	18
3.10. DECLARACIONES Y OTRAS OBLIGACIONES	19
4. LEY DEL 31 DE DICIEMBRE DE 1941	
4.1. INTRODUCCION	20
4.2. ESTRUCTURA DE LA LEY	20
4.3. DEFINICION DE INGRESO	21
4.4. SUJETOS DEL IMPUESTO	21
4.5. SUJETOS EXENTOS	22
4.6. TARIFA DEL IMPUESTO	22
4.7. DECLARACIONES Y OTRAS OBLIGACIONES	23
4.8. CAUSANTES MENORES	23
4.8.1. INTRODUCCION	23
4.8.2. PAGO DEL IMPUESTO	24
4.8.3. PROCEDIMIENTO DE RECAUDACION	24
5. LEY DEL 30 DE DICIEMBRE DE 1953	
5.1. INTRODUCCION	24
5.2. ESTRUCTURA DE LA LEY	25
5.3. CONCEPTO DE INGRESO	27
5.4. CLASIFICACION POR CEDULAS	27
5.5. SUJETOS DEL IMPUESTO	28
5.6. SUJETOS EXENTOS	28
5.7. PAGO DEL IMPUESTO PARA ACTIVIDADES EMPRESARIALES	29
5.8. SUJETOS DE LA CEDULA I. "COMERCIO"	29
5.8.1. BASE DEL IMPUESTO	29
5.8.2. PAGO DEL IMPUESTO	30
5.8.3. OBLIGACIONES DE LOS CAUSANTES MAYORES	30
5.9. SUJETOS DE LA CEDULA II. "INDUSTRIA"	30
5.10. SUJETOS DE LA CEDULA III. "AGRICULTURA, GANADERIA Y PESCA"	30
5.11. CAUSANTES MENORES	31
5.11.1. SUJETOS	31
5.11.2. PAGO DEL IMPUESTO	31
5.12. DETERMINACION ESTIMATIVA	32
5.13. RECONSIDERACION ADMINISTRATIVA	32

PAGINA

6. LEY DEL 30 DE DICIEMBRE DE 1964

6.1. INTRODUCCION	32
6.2. ESTRUCTURA DE LA LEY	33
6.3. DEFINICION DE INGRESO	34
6.3.1. PERIODO DE 1964 A 1974	34
6.3.1.1. CONCEPTO RENTA PARA EL IMPUESTO AL INGRESO GLOBAL DE LAS EMPRESAS Y SUJETOS PASIVOS.	35
6.3.1.2. CONCEPTO DEL IMPUESTO SOBRE LA LA RENTA AL INGRESO DE LAS PERSONAS FISICAS	36
6.3.2. PERIODO DE 1975 A 1978	37
6.3.3. PERIODO DE 1979 A 1980	37
6.4. SUJETOS DEL IMPUESTO	40
6.5. SUJETOS EXENTOS	40
6.6. EL IMPUESTO AL INGRESO GLOBAL DE LAS EMPRESAS	
6.6.1. OBJETO DEL IMPUESTO	40
6.6.2. SUJETOS DEL IMPUESTO	41
6.7. CONTRIBUYENTES MAYORES	
6.7.1. BASE Y PAGO DEL IMPUESTO	42
6.7.2. OBLIGACIONES	42
6.8. CONTRIBUYENTES MENORES	
6.8.1. SUJETOS	42
6.8.2. BASE DEL IMPUESTO	42
6.8.3. CALCULO Y PAGO DEL IMPUESTO	43
6.8.4. OBLIGACIONES	43
6.8.5. BASE ESTIMATIVA	44

7. LEY DEL 30 DE DICIEMBRE DE 1980

7.1. INTRODUCCION	44
7.2. ETAPA DE 1981 A 1986	45
7.2.1. INTRODUCCION	45
7.2.2. ESTRUCTURA DE LA LEY	45
7.2.3. DEFINICION DE INGRESO	47
7.2.3.1. CONCEPTO DE RENTA PARA EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA AL INGRESO DE LAS PERSONAS MORALES.	47
7.2.3.2. CONCEPTO DE RENTA PARA EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA AL INGRESO DE LAS PERSONAS FISICAS.	49
7.3. ETAPA DE 1987 A 1989	
7.3.1. INTRODUCCION	52
7.3.2. ESTRUCTURA DE LA LEY	53

PAGINA

7.3.3. SISTEMA NUEVO EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	
7.3.3.1. INTRODUCCION	55
7.3.3.2. ESQUEMA GENERAL	56
7.3.3.2. DEFINICION DE INGRESO	57
7.3.4. SISTEMA TRADICIONAL EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	58
7.3.5. SISTEMA DE TRANSICION	
7.3.5.1. MECANISMO DE TRANSICION	58
7.3.5.2. EMPRESAS CON MEDIANA CAPACIDAD ADMINISTRATIVA	59
INDICE DE NOTAS DEL CAPITULO PRIMERO	61

CAPITULO SEGUNDO

II. CARACTERISTICAS ESTRUCTURALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

1. CONCEPTOS FUNDAMENTALES

1.1. IMPUESTOS	62
1.2. RESERA HISTORICA	65
1.3. CARACTERISTICAS DEL SISTEMA DEL ISR	
1.3.1. FINES DEL IMPUESTO	67
1.3.2. UBICACION EN EL CONTEXTO IMPOSITIVO FEDERAL	67
1.3.3. VIGENCIA DEL IMPUESTO	68
1.4. TENDENCIAS DEL ISR	
1.4.1. INGRESO PARA EL ESTADO	69
1.4.2. JUSTICIA FISCAL	69
1.4.3. EFECTOS EN EL CRECIMIENTO Y DESARROLLO DE UN PAIS	70
1.5. RENTA	70
1.6. DEFINICION DEL ISR	73

2. PRINCIPIOS GENERALES

2.1. ES DIRECTO	73
2.2. ES PERSONAL	74
2.3. ES PROGRESIVO	75
2.4. ES CEDULAR, GLOBAL O MIXTO	76
2.5. ES ELASTICO	81
2.6. ES AUTODETERMINABLE Y DETERMINABLE	82

3. ELEMENTOS ESENCIALES

3.1. SUJETO	
3.1.1. SUJETO ACTIVO Y SUJETO PASIVO	83

	PAGINA
3.1.2. SUJETOS DEL ISR	
3.1.2.1. INTRODUCCION	84
3.1.2.2. CRITERIOS DE VINCULACION	
3.1.2.2.1. INTRODUCCION	86
3.1.2.2.2. RESIDENCIA	86
3.1.2.2.3. ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	87
3.1.2.2.4. FUENTE DE RIQUEZA	91
3.1.3. SUJETOS DE LA LISR	92
3.2. OBJETO	93
3.3. BASE GRAVABLE	94
3.4. TARIFA, CUOTA O TASA	95
4. LEGISLACION VIGENTE	
4.1. INTRODUCCION	98
4.2. ESTRUCTURAS DE LA LEY	98
4.3. PERSONAS MORALES	
4.3.1. SUJETOS	100
4.3.2. CONCEPTO DE INGRESOS ACUMULABLES	101
4.3.3. OBJETO Y CALCULO DEL IMPUESTO	101
4.3.4. DEDUCCIONES	103
4.3.5. INVERSIONES	104
4.3.6. PERDIDAS FISCALES	106
4.3.7. OBLIGACIONES FISCALES	106
4.3.8. REGIMEN SIMPLIFICADO DE LAS PERSONAS MORALES	108
4.4. PERSONAS FISICAS	
4.4.1. INTRODUCCION	108
4.4.2. SUJETOS E INGRESOS GRAVADOS	108
4.4.3. INGRESOS POR SUELDOS Y SALARIOS	108
4.4.4. INGRESOS POR HONORARIOS	111
4.4.5. INGRESOS POR ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES	112
4.4.6. INGRESOS POR ENAJENACION DE BIENES	113
4.4.7. INGRESOS POR ADQUISICION DE BIENES	115
4.4.8. INGRESOS POR ACTIVIDADES EMPRESARIALES	115
4.4.9. INGRESOS POR DIVIDENDOS	116
4.4.10. INGRESOS POR INTERESES	117
4.4.11. INGRESOS POR PREMIOS	118
4.4.12. OTROS INGRESOS	119
4.4.13. DEDUCCIONES	119
4.4.14. DECLARACION ANUAL	120

PAGINA

INDICE DE NOTAS DEL CAPITULO SEGUNDO. 122

CAPITULO TERCERO

III. PRECEDENTES DEL REGIMEN OPCIONAL EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA A LAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES

1. RAZONES FUNDAMENTALES DEL REGIMEN OPCIONAL . . . 125

2. ESQUEMA DE TRIBUTACION ANTERIOR DE LOS CONTRIBUYENTES AFECTADOS POR LA REFORMA FISCAL PARA 1990

2.1. INTRODUCCION 128

2.2. BASES ESPECIALES DE TRIBUTACION

2.2.1. ACTIVIDADES AGRICOLAS, GANADERAS, AVICOLAS O DE PESCA. 130

2.2.2. AUTOTRANSPORTE 131

2.2.3. AEROFUMIGACION AGRICOLA. 131

2.2.4. CONTRIBUYENTES DIVERSOS. 132

2.3. CONTRIBUYENTES MENORES

2.3.1. INTRODUCCION 134

2.3.2. SUJETOS. 134

2.3.3. OBLIGACIONES 137

2.3.4. OPCION DE TRIBUTAR EN EL REGIMEN GENERAL DE LEY 138

2.3.5. BASES PARA LA ESTIMACION DE LOS INGRESOS DE LOS CONTRIBUYENTES MENORES. 138

2.3.6. INCREMENTO EN LOS INGRESOS 139

2.4. PERSONAS MORALES CON FINES NO LUCRATIVOS 140

INDICE DE NOTAS DEL CAPITULO TERCERO. 141

CAPITULO CUARTO

PAGINA

IV. EL REGIMEN OPCIONAL EN LA LEY DEL IMPUESTO
SOBRE LA RENTA A LAS ACTIVIDADES
EMPRESARIALES1. FORMAS DE TRIBUTACION DEL I.S.R. A LAS
ACTIVIDADES EMPRESARIALES A PARTIR DE
1990

1.1. INTRODUCCION	142
1.2. CONTRIBUYENTE MAYOR	143
1.3. CONTRIBUYENTE MENOR	145
1.4. CONTRIBUYENTE INTERMEDIO	149

2. MARCO JURIDICO DEL REGIMEN OPCIONAL
(SIMPLIFICADO)

2.1. SUJETOS DEL REGIMEN OPCIONAL A LAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES	151
2.2. INGRESO ACUMULABLE	153
2.3. ENTRADAS	158
2.4. SALIDAS	159
2.5. SALDO INICIAL DE ENTRADAS, SALIDAS Y CAPITAL	162
2.6. OPCION PARA EL CALCULO DEL IMPUESTO	163
2.7. INGRESOS ACCESORIOS DE LA ACTIVIDAD	164
2.8. BASE DE LA PTU	164
2.9. OBLIGACIONES FISCALES	165
2.10. REGLAS PARA DEJAR DE TRIBUTAR CONFORME AL REGIMEN OPCIONAL	167
2.11. REGLAS PARA APLICAR EL REGIMEN OPCIONAL	169
2.12. OPCION DE TRIBUTAR EN EL REGIMEN OPCIONAL DURANTE EL PERIODO DE 1990 A 1993 PARA QUIENES APLICARON BASES ESPECIALES DE TRIBUTACION EN 1989 EN 1989 Y OTROS CONTRIBUYENTES	170
2.13. DETERMINACION DEL IMPUESTO A PAGAR EN 1990	170
2.14. APLICACION DE SU ANTERIOR REGIMEN FISCAL A QUIENES NO TOMEN EL REGIMEN OPCIONAL ANTES DEL 30 DE SEPTIEMBRE DE 1990	175
2.15. ASESORIA Y SANCIONES Y RECARGOS MODERADOS PARA QUIENES YA NO APLIQUEN BASES ESPECIALES	176
2.16. REGIMEN SIMPLIFICADO DE LAS PERSONAS MORALES	
2.16.1. INTRODUCCION	177
2.16.2. SUJETOS	178
2.16.3. CALCULO DEL IMPUESTO	179
2.16.4. ENTRADAS Y SALIDAS	180

	PAGINA
2.16.5. SALDO INICIAL DE CAPITAL, ENTRADAS Y SALIDAS	181
2.16.6. OBLIGACIONES FISCALES	181
2.16.7. REGLAS PARA DEJAR DE TRIBUTAR CONFORME AL REGIMEN SIMPLIFICADO O EN CASO DE LIQUIDACION O FUSION	182
2.16.8. PAGOS PROVISIONALES	183
2.16.9. TRANSPORTE TERRESTRE DE CARGA O DE PASAJEROS	183
2.17. BENEFICIOS PARA ALGUNOS CONTRIBUYENTES DEL REGIMEN SIMPLIFICADO	184
3. OBLIGACIONES FISCALES	
3.1. INTRODUCCION	186
3.2. INSCRIPCION EN EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES	187
3.3. FORMULAR ESTADO DE POSICION FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE CADA AÑO CONFORME A LAS DISPOSICIONES REGLAMENTARIAS	188
3.4. LEVANTAR INVENTARIO FISICO DE EXISTENCIAS AL 31 DE DICIEMBRE DE CADA AÑO	189
3.5. FORMULAR ESTADO DE POSICION FINANCIERA A DETERMINADA FECHA	189
3.6. LLEVAR CONTABILIDAD SIMPLIFICADA DE CONFORMIDAD CON EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y SU REGLAMENTO	190
3.7. EXPEDIR Y CONSERVAR COMPROBANTES QUE ACREDITEN LOS INGRESOS QUE PERCIBAN	192
3.8. CONSERVAR LA CONTABILIDAD Y LOS COMPROBANTES DE HABER CUMPLIDO CON LAS OBLIGACIONES FISCALES	194
3.9. LLEVAR REGISTRO DE APORTACIONES DE CAPITAL A LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL	196
3.10. PRESENTAR DECLARACION TRIMESTRAL Y ANUAL INDICANDO EL INGRESO ACUMULABLE Y LA PTU	196
3.11. PRESENTAR DECLARACION DE LOS CINCUENTA PRINCIPALES CLIENTES Y DE LOS CINCUENTA PRINCIPALES PROVEEDORES	197
3.12. PRESENTAR DECLARACION ANUAL DE RETENCIONES DE SUELDOS Y SALARIOS	197
3.13. PRESENTAR DECLARACION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA RECAUDADO	197
3.14. EFECTUAR PAGOS PROVISIONALES	198
4. TRATAMIENTO ESPECIAL A DETERMINADOS CONTRIBUYENTES DEL REGIMEN SIMPLIFICADO	

	PAGINA
4.1. INTRODUCCION	200
4.2. SECTOR AGRICOLA, GANADERO, PESQUERO Y SILVICOLA	
4.2.1. INTRODUCCION	201
4.2.2. SUJETOS EXENTOS	203
4.2.3. SUJETOS DEL REGIMEN SIMPLIFICADO	204
4.2.4. BASE Y CALCULO DEL IMPUESTO	204
4.2.5. OBLIGACIONES	205
4.2.6. OTRAS FACILIDADES	206
4.2.7. OTRAS OBLIGACIONES	207
4.2.8. RELEVO DE OBLIGACIONES	207
4.3. SECTOR COMERCIAL	
4.3.1. INTRODUCCION	208
4.3.2. SUJETOS EXENTOS	208
4.3.3. SUJETOS DEL REGIMEN SIMPLIFICADO Y SUS OBLIGACIONES	209
4.3.4. CUADERNO DE ENTRADAS Y SALIDAS	209
4.3.5. CALCULO DEL IMPUESTO	209
4.4. AUTOTRANSPORTE DE PASAJEROS (TAXISTAS)	
4.4.1. INTRODUCCION	210
4.4.2. SUJETOS EXENTOS	210
4.4.3. SUJETOS DEL REGIMEN SIMPLIFICADO Y SUS OBLIGACIONES	211
4.4.4. CUADERNO DE ENTRADAS Y SALIDAS	211
4.4.5. CALCULO DEL IMPUESTO	212
4.5. ARTESANOS	
4.5.1. INTRODUCCION	212
4.5.2. SUJETOS EXENTOS	213
4.5.3. SUJETOS DEL REGIMEN SIMPLIFICADO	213
4.5.4. BASE Y CALCULO DEL IMPUESTO	213
4.5.5. OBLIGACIONES	214
4.5.6. RELEVO DE OBLIGACIONES	215
4.6. AUTOTRANSPORTE FEDERAL DE CARGA	
4.6.1. INTRODUCCION	215
4.6.2. BASE Y CALCULO DEL IMPUESTO	216
4.6.3. OBLIGACIONES	216
4.6.4. FACILIDADES DE COMPROBACION	218
4.6.5. OPCION PARA TRIBUTAR EN LO INDIVIDUAL	218
4.6.6. PTU	218
4.6.7. RELEVO DE OBLIGACIONES	219
4.7. AUTOTRANSPORTE DE CARGA Y DE PASAJEROS URBANO Y SUBURBANO	
4.7.1. INTRODUCCION	219
4.7.2. BASE Y CALCULO DEL IMPUESTO	219
4.7.3. OBLIGACIONES	220
4.7.4. FACILIDADES DE COMPROBACION	221
4.7.5. OPCION DE TRIBUTAR EN LO INDIVIDUAL	222
4.7.6. PTU	222
4.7.7. RELEVO DE OBLIGACIONES	222
INDICE DE NOTAS DEL CAPITULO CUARTO	223

CAPITULO QUINTO

V. EL IMPUESTO AL ACTIVO EN EL REGIMEN OPCIONAL

1. INTRODUCCION	225
2. EXPOSICION DE MOTIVOS DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO	225
3. LEGISLACION VIGENTE	
3.1. SUJETO	227
3.2. OBJETO	228
3.3. BASE	228
3.4. TASA	232
3.5. EXENCIONES	232
3.6. PAGOS PROVISIONALES	232
3.7. DECLARACION DEL EJERCICIO	235
3.8. ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	235
4. TRATAMIENTO A CONTRIBUYENTES DEL REGIMEN OPCIONAL	
4.1. INTRODUCCION	236
4.2. MARCO JURIDICO	
4.2.1. TRATAMIENTO GENERAL	236
4.2.2. TRATAMIENTO ESPECIAL	
4.2.2.1. SECTOR AGROPECUARIO	239
4.2.2.2. SECTOR COMERCIAL	241
4.2.2.3. AUTOTRANSPORTE DE PASAJEROS (TAXISTAS)	242
4.2.2.4. ARTESANOS	243
4.2.2.5. AUTOTRANSPORTE FEDERAL DE CARGA	243
4.2.2.6. AUTOTRANSPORTE DE CARGA Y DE PASAJEROS URBANO Y SUBURBANO	244
NOTAS DEL CAPITULO QUINTO	246

CAPITULO SEXTO

VI. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL REGIMEN OPCIONAL

1. INTRODUCCION	247
2. SISTEMAS DE IMPOSICION A LAS VENTAS	
2.1. INTRODUCCION	247
2.2. SISTEMA DE IMPOSICION UNICA	
2.2.1. INTRODUCCION	248
2.2.2. IMPUESTO A LAS VENTAS DE LOS PRODUCTORES	249
2.2.3. IMPUESTO A LAS VENTAS DE LOS MAYORISTAS	249

	PAGINA
2.2.4. IMPUESTO A LAS VENTAS DE LOS MINORISTAS	249
2.3. SISTEMA DE IMPOSICION MULTIPLE	
2.3.1. INTRODUCCION	249
2.3.2. IMPUESTO EN CASCADA	250
2.3.3. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	250
3. CARACTERISTICAS ESTRUCTURALES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	
3.1. CONCEPTO DEL IVA	252
3.2. PRINCIPIOS GENERALES DEL IVA	
3.2.1. IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS	253
3.2.2. IMPUESTO INDIRECTO	253
3.2.3. IMPUESTO NO ACUMULATIVO	254
3.2.4. DE CARACTER GENERAL	254
3.2.5. GRAVA TODAS LAS ETAPAS	255
3.2.6. LA NEUTRALIDAD DEL IMPUESTO	255
3.3. ELEMENTOS ESENCIALES	
3.3.1. SUJETO	255
3.3.2. OBJETO	257
3.3.3. BASE GRAVABLE	258
3.3.4. TARIFA, TASA O CUOTA	259
4. LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	
4.1. EXPOSICION DE MOTIVOS	260
4.2. ESTRUCTURA DE LA LEY	262
4.3. LEGISLACION VIGENTE	
4.3.1. SUJETOS	263
4.3.2. OBJETO	263
4.3.2.1. ENAJENACION DE BIENES	263
4.3.2.2. PRESTACION DE SERVICIOS INDEPENDIENTES	264
4.3.2.3. OTORGAMIENTO DE USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES	264
4.3.2.4. IMPORTACION DE BIENES Y SERVICIOS	265
4.3.3. TASA	266
4.3.4. TRASLACION DEL IMPUESTO	268
4.3.5. IMPUESTO A PAGAR	269
4.3.6. EXENCIONES A PEQUEÑAS EMPRESAS	270
4.3.7. OBLIGACIONES GENERALES	270
5. TRATAMIENTO A CONTRIBUYENTES DEL REGIMEN OPCIONAL	
5.1. INTRODUCCION	271
5.2. MARCO JURIDICO	
5.2.1. TRATAMIENTO GENERAL	272
5.2.2. TRATAMIENTO ESPECIAL	
5.2.2.1. SECTOR AGROPECUARIO	275
5.2.2.2. SECTOR COMERCIAL	277
5.2.2.3. ARTESANOS	278
5.2.2.4. AUTOTRANSPORTE FEDERAL DE CARGA	278
5.2.2.5. AUTOTRANSPORTE DE CARGA	279

	PAGINA
INDICE DE NOTAS DEL CAPITULO SEXTO	280
CONCLUSIONES	282
BIBLIOGRAFIA	297

INTRODUCCION

La existencia y sostenimiento del Estado Moderno, asi como el ejercicio de su soberania y el logro de sus fines, exigen la captación de medios económicos indispensables para cubrir sus erogaciones.

La principal fuente de financiamiento del Estado, la constituyen las contribuciones, aún cuando también puede acudir a los empréstitos, venta de sus bienes de dominio privado, creación o emisión de moneda respaldadas por reservas del Banco Central.

En México, las contribuciones se clasifican en impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones por mejoras.

Los impuestos, en consecuencia, pasan a ser una fuente normal de recursos económicos para el Estado, en donde actuando como poder público, determina mediante Ley, en forma obligatoria, las cantidades que los contribuyentes deben enterar por ejercicios fiscales para sufragar el gasto público.

La imposición más importante que se hace a través de los impuestos, esta basada en el ingreso, en la riqueza y en el consumo.

Los impuestos basados en los ingresos, son los llamados directos, ya que la percusión y la incidencia se dan en un sólo sujeto, y gravan los ingresos totales percibidos durante un ejercicio fiscal; lo que permite que la imposición sea progresiva, es decir, a mayor ingreso mayor impuesto. Un típico impuesto en México que grava el ingreso, es el que se regula en la Ley del Impuesto Sobre la renta.

El Estado a través de exenciones puede reducir su base gravable y el impuesto a pagar, pero será en relación a aquellas actividades que desea fomentar; también puede eximir ingresos bajos, porque es preferible no gravar para no reducir el nivel de vida de quienes lo reciben. Además por medio de deducciones se permite la sustracción de cantidades de la base gravable, que pueden ser tan específicos como son gastos, compras, donativos, honorarios a miembros del consejo, gastos de previsión social, depreciaciones, amortización, créditos incoables, o tan generales como gastos médicos o el salario mínimo.

Este impuesto es importante para el Estado, ya que sin necesidad de nuevos impuestos, disminuyendo las exenciones o deducciones, aumenta los ingresos tributarios.

En cuanto a las personas físicas, el impuesto sobre la renta se causa sobre los ingresos que obtengan, ya sea en efectivo, en bienes, en crédito, en servicios; por ello, el impuesto al ingreso de las personas físicas, puede ser sobre salarios, honorarios arrendamiento, enajenación o adquisición de bienes, dividendos, intereses, premios o actividades empresariales, por lo que su efecto es reducir el ingreso en manos de los particulares.

El impuesto sobre la renta al ingreso en las personas morales, generalmente es sobre el resultado fiscal, que se obtendrá restando a la utilidad fiscal, la pérdida que hubiere habido en ejercicios anteriores. La utilidad fiscal, se obtiene de restar a los ingresos acumulables, las deducciones permitidas por la ley. Su efecto en este tipo de contribuyentes puede ser contradictorio, pues evita el reparto de dividendos, pero también la reinversión de capital.

En cuanto a la tributación basada en el consumo, a ésta se le conoce también como impuesto al gasto, pero no en todo caso, quien en forma definitiva lo sufre en su patrimonio, no es el contribuyente sino el consumidor final, que es el adquirente del bien o del servicio; un impuesto típico es el impuesto al valor agregado.

Es por ello que a este impuesto se le llama indirecto, toda vez que consta de tres fases: la percusión o impacto inicial provisional, la traslación, que consiste en la facultad o en la obligación de trasladar ese gravamen; y la incidencia, que es el impacto final del impuesto en el patrimonio del sujeto quien por no poder trasladar a otro su cuantía, lo sufre definitivamente, por lo que se le considera un impuesto regresivo porque incide más severamente en las personas de escasos recursos, ya que su efecto doctrinario es reducir el consumo, lo cual evidentemente no se logra, ya que hay necesidades primarias que se encuentran gravadas, como serían las prendas de vestir, calzado, transporte, alimentación decorosa (carnes no en estado natural).

Se calcula sobre el importe de la venta, y puede ir incluido dentro del precio, permitiéndose en algunos casos el acreditamiento del que se pagó al proveedor.

Retomando el impuesto sobre la renta de las personas físicas, nuestras leyes impositivas tradicionalmente han considerado que pueden percibir rentas, tanto las

personas físicas como las personas morales, en donde se incluyen a las unidades económicas, aún cuando en otros países se hace una separación.

El concepto de renta es un concepto distinto al de capital. El capital no se encuentra definido en nuestras leyes, aún cuando existen leyes que lo gravan, como lo es el impuesto predial y el impuesto sobre uso y tenencia de vehículos. Se puede decir que el capital, es aquella parte de la riqueza de una persona, formado por bienes corpóreos (un terreno, una suma de dinero) o incorpóreos (una patente, una marca), que por tener un precio en dinero, se puede destinar a la producción de bienes y servicios futuros y por ende a proporcionar repetitivamente una ganancia monetaria o renta, sujeta al impuesto sobre la renta.

En la ciencia económica, la renta está estrechamente vinculada a la producción y creación de riqueza en forma de bienes y servicios, y su concepto varía según la doctrina o legislación de que se trate. El impuesto sobre la renta francés de 15 de julio de 1914, gravó principalmente la propiedad raíz, con mejoras o sin ellas; sobre el comercio, de modo particular sobre patentes y licencias; sobre la actividad profesional; sobre los bienes muebles y el anacrónico impuesto sobre puertas y ventanas.

El impuesto sobre la renta, es en la actualidad el de mayor importancia, ya que ejercicio con ejercicio, es el de mayor recaudación de acuerdo con la Ley de Ingresos de la Federación. Por ello su impacto económico es determinante tanto para el Gobierno, como para los contribuyentes que lo tienen que pagar, además de ser un factor importante en la redistribución equitativa de la riqueza, ya que su objetivo fiscal es la recaudación, y su objetivo extrafiscal es redistribuir la riqueza.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, dentro del marco de las contribuciones, ha ocupado un lugar de primordial importancia, toda vez que constituye para la Federación uno de los renglones de recaudación de mayor trascendencia. Es por ello, que el Gobierno Federal año con año realiza reformas a esta Ley, para ajustarla a las condiciones de nuestro tiempo, a los requerimientos del país, como instrumento de eficiencia económica, lo cual busca un justo equilibrio impositivo, de ser equitativo y proporcional a la capacidad de los contribuyentes; además de ser para la administración pública, una fuente sólida y continua de ingresos para cumplir con la prestación de servicios públicos.

En este orden de ideas, en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de vigencia para el año de 1990, se lleva a cabo una muy importante Reforma Fiscal, que tiene como fin primordial incrementar la recaudación fiscal y que permita adecuar el funcionamiento de esta ley impositiva al entorno económico de nuestro país. Para ello en las reformas se pretende revertir la tendencia decreciente que mostraba su recaudación.

Es por ello, que la reforma fiscal de 1990 y 1991, entre otros, elimina el régimen de bases especiales de tributación y el régimen de contribuyentes menores se limita únicamente a locatarios de mercados y vendedores ambulantes, persiguiendo con ello dar fin a las grandes distorsiones que en la economía provocaban esos tratamientos de tributación.

Por lo anterior, a partir de 1990, y en la parte relativa a las personas físicas con ingresos por actividades empresariales, se los divide en:

A) Régimen normal o contribuyentes no menores (artículos 107 a 114 LISR)

B) Contribuyentes menores, que son aquellos que realizan actividades al menudeo en puestos fijos o semifijos en la vía pública o vendedores ambulantes que enajenen productos agrícolas, ganaderos, de pesca o silvícolas, así como los locatarios de los mercados públicos que realicen ventas al menudeo, siempre que en 1989 o 1990 hubieren obtenido ingresos hasta por diez salarios mínimos elevados al año, que no tengan trabajadores, que la superficie de su local no sea superior a 20 metros cuadrados si es rentado o de 50 si es de su propiedad, entre otros (arts. 115 a 117).

C) Régimen simplificado, que son aquellos que en 1989 hayan obtenido hasta 500 millones de pesos y en 1990 hasta 600 millones. En este régimen de opción tenemos a: (artículos 119-A a 119-L)

a) Pequeños contribuyentes, que son aquellos que en 1989 obtuvieron hasta 200 millones de pesos y en 1990 hasta 300 millones de pesos.

b) Los normales del régimen simplificado o llamados "juveniles", con ingresos de 200 a 300 o de 300 a 600 millones en su caso.

El estudio del Régimen Opcional a las actividades empresariales como nuevo esquema de tributación para los contribuyentes que realizan actividades empresariales, es el objetivo principal de esta tesis profesional. Dicho estudio implicará un análisis de los

aspectos jurídicos del tratamiento opcional que se da a los contribuyentes exmenores y a los que estaban sujetos a bases especiales de tributación en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, en la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1990 y sus consecuencias en las leyes del Impuesto al Activo e Impuesto al Valor Agregado.

En el Capítulo Primero se hace un breve análisis de los antecedentes legislativos del Impuesto Sobre la Renta en México, en el cual se tratan los elementos esenciales del impuesto en cada una de ellas (sujeto, objeto, base, tasa), haciendo referencia sólo al gravámen relativo a las actividades empresariales.

En el Capítulo Segundo se pretende hacer un estudio del Impuesto Sobre la Renta, el cual incluye sus conceptos fundamentales, sus principios generales, sus elementos esenciales, terminando con una breve referencia a las disposiciones legales vigentes.

En el Capítulo Tercero se hace referencia a las razones fundamentales que posiblemente motivaron el establecimiento de este nuevo esquema de tributación.

El Capítulo Cuarto trata específicamente del Régimen Simplificado, iniciando con las formas de tributar el Impuesto Sobre la Renta a las actividades empresariales, para continuar con el análisis del marco jurídico del nuevo esquema fiscal, terminando con el estudio de las obligaciones fiscales que tienen que cumplir los contribuyentes del nuevo régimen.

Los Capítulos Quinto y Sexto se refieren a los impuestos al activo y al valor agregado, en los que se ven primeramente los aspectos generales de cada uno de estos impuestos y después el tratamiento que reciben los contribuyentes del nuevo régimen.

Esta tesis se terminó en los primeros meses de 1991, por lo que es posible que no contemple criterios que se publiquen en el Diario Oficial con posterioridad, máxime que como es sabido la legislación fiscal por su misma naturaleza, a diferencia de otras, se reforma constantemente, y a lo largo de todo el año se van dando continuamente resoluciones administrativas, las que intentan dar un mejor entendimiento de la ley para que estos contribuyentes puedan cumplir sus obligaciones fiscales aparentemente, sin aseverar que esto se pueda lograr.

A lo anterior hay que agregar, que en virtud de ser este Régimen Opcional una nueva figura dentro del campo jurídico mexicano, la doctrina al respecto es casi nula, contando sólo con algunas obras contables.

CAPITULO PRIMERO

I. ANTECEDENTES HISTORICOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MEXICO

1. LEY DEL CENTENARIO DEL 20 DE JULIO DE 1921

1.1. INTRODUCCION

Esta ley constituye en México el antecedente del impuesto sobre la renta y fue promulgada el 20 de julio de 1921 (1), durante la gestión presidencial del General Alvaro Obregón. En esta ley tributaria se establece un impuesto federal y extraordinario que se pagaba por una sola vez, coincidiendo su publicación con los cien años de la consumación de la Independencia Nacional, por lo que se llamó Ley del Centenario.

Este ordenamiento contenía un régimen cedular, ya que su estructura contenía diversos capítulos llamados cédulas, que gravaban en forma independiente cada uno de los tipos de ingresos que obtenían las personas físicas o morales por comercio, industria; los obtenidos por profesionistas, artistas, asalariados, así como los provenientes de la imposición de capitales en valores a crédito y participaciones o dividendos en las empresas.

De acuerdo con lo expuesto se puede aseverar, que las leyes tributarias estructuradas bajo un sistema cedular, gravan principalmente a la fuente de ingresos y a la clase de ingreso que se percibe, haciendo caso omiso del contribuyente que lo obtiene.

1.2. ESTRUCTURA DE LA LEY

La estructura de la Ley del Centenario, la integraban tres títulos:

a) Título I. Disposiciones Generales.
Artículos 1o. al 8o.

b) Título II. Disposiciones Especiales para cada Cédula.

- Capítulo I. Comercio e industria. Arts. 9o. y 10.
- Capítulo II. Profesiones liberales, literarias, artísticas e innominadas. Arts. 11 a 13.
- Capítulo III. Trabajo a sueldo o salario. Arts. 14 y 15.
- Capítulo IV. Colocaciones de Dinero o Valores a crédito, Intereses, Participación o Dividendo. Arts. 16 y 17.

c) Título III. Procedimientos y Sanciones.

- Capítulo I. Procedimiento de Recaudación. Arts. 18 al 24.
- Capítulo II. Sanciones. Arts. 25 al 27.

1.3. AUSENCIA DE DEFINICION LEGAL DE RENTA

Este ordenamiento carece de una definición legal de renta o de ingreso, ya que aludía a los ingresos o ganancias que los particulares percibían por comercio o industria; profesión liberal, literaria, artística o innominada; sueldo o salario; colocación de dinero o valores a rédito, participación de dividendos.

1.4. OBJETO Y CALCULO DEL IMPUESTO

Este gravamen tuvo como objeto los ingresos o ganancias de los contribuyentes del mes de agosto de 1921, consistentes en:

a) El importe de los ingresos o ganancias del mes de agosto, en el caso de sumas reducidas o cuotas fijas y percibidas periódicamente en términos no mayores de un mes.

b) La parte proporcional, correspondiente a un mes, de los ingresos obtenidos en el último periodo liquidado antes del 1.º de septiembre, cuando esos ingresos por ley, convenio o costumbre, deban hacerse efectivos en términos mayores de un mes.

c) La sexta parte del monto global de los ingresos percibidos de marzo a agosto, incluyendo los de 1921, si los ingresos no eran fijos y periódicos.

Estas reglas sirvieron para prorratear ingresos obtenidos en varios meses, de modo que sólo se gravaran los correspondientes a un mes.

El impuesto se calculaba sobre los ingresos o ganancias brutas percibidas en numerario, especie o valores, sin hacer deducción alguna por gastos, amortizaciones y demás conceptos similares.

1.5. SUJETOS DEL IMPUESTO

En esta ley se consideraron como sujetos pasivos del impuesto a:

a) Los mexicanos, tanto personas físicas como sociedades civiles o mercantiles, ya sea que estuvieran domiciliadas en México o en el extranjero; y

b) Los extranjeros domiciliados en el país o en el extranjero, respecto de sus ingresos o ganancias de giros mercantiles establecidos en la República o de algún acto u operación, gravado por la ley, ejecutado o que debía surtir efectos en el territorio nacional.

1.6. SUJETOS EXENTOS

Se exceptuaban del pago del impuesto a las personas con ingresos o ganancias que no excedieran de cien pesos anuales, los representantes diplomáticos de naciones extranjeras, acreditados ante el gobierno de la República, los cónsules extranjeros de carrera y los miembros de las delegaciones oficiales, que representaban a los países extranjeros con motivo de la celebración del "Centenario"; y las personas morales de interés público.

1.7. FIN ESPECIFICO DEL IMPUESTO

La recaudación de este impuesto, fue destinada para la adquisición de barcos para la marina mercante nacional y para la realización de obras de mejoramiento social.

1.8. DECLARACION Y PAGO DEL IMPUESTO

El sujeto del impuesto debía presentar manifestaciones por triplicado de ingresos o ganancias, antes del 15 de septiembre de 1921, en la Oficina de Correos inmediata o al Consulado Mexicano próximo, quienes las enviarían a la Secretaria de Hacienda y Crédito Público.

El pago se hacía bajo la forma de timbres, con estampillas especiales de diez centavos, y de uno, diez y cien pesos, que llevaban como leyenda distintiva la palabra: "Centenario".

A las tasas del gravamen, esta ley les llamó "categorías", y para la industria y el comercio las dividió en cuatro, a saber: si las ganancias en un mes no excedían de \$ 300.00 mensuales, la cuota era de 1X; sino excedían de \$ 600.00 mensuales, la cuota era de 2X; sino excedían de \$ 1,000.00 mensuales, la cuota era de 3X; si excedían de \$ 1,000.00 mensuales, la cuota era de 4X.

1.9 DEL EJERCICIO DEL COMERCIO Y DE LA INDUSTRIA

En su Capitulo Primero del Titulo Segundo se encontraba regulada la Cédula de comercio e industria, en la que estaban comprendidos:

a) Las sociedades en nombre colectivo, en comandita, anónimas y cooperativas, sin distinción alguna de la fuente u origen de sus ingresos.

b) Las personas o sociedades civiles que por su cuenta, habitual o accidentalmente, se ocupan de adquirir o alquilar artículos, muebles, valores o mercancías, fuera en estado natural o después de trabajadas o labradas, para revenderlos o realquilarlos.

c) Las personas o sociedades civiles que por su cuenta, habitual o accidentalmente, y a cambio de una retribución, precio o compensación, se ocupaban de alguna de las actividades gravadas por la ley.

d) Los comisionistas y corredores.

e) Las personas o sociedades civiles que, por su cuenta y habitualmente, celebran contratos de seguro con el propósito de retirar una ganancia de esas operaciones.

f) Los particulares o sociedades civiles que por su cuenta, accidental o habitualmente se dedicaban a: la cria o aprovechamiento de los productos de alguna especie animal o vegetal; la explotación de minerales y, en general, a cualquier industria sin distinción de nombre, que tenga por objeto la extracción, producción o transformación de algún artículo de uso o consumo, aunque tuviera el carácter agrícola.

1.10 FACULTADES DE LAS JUNTAS CALIFICADORAS

Estas juntas estaban facultadas para examinar y calificar las manifestaciones de los contribuyentes. Otra de las facultades que tenían, cuando el contribuyente no presentaba su manifestación, era la de fijar administrativamente, conforme a los datos que al efecto recogían, los ingresos o ganancias probables y sobre tal estimación se liquidaba y cobraba el impuesto omitido, más recargos y sanciones

1.11 PROCEDIMIENTO DE INCONFORMIDAD

Contra la cuota fijada estimativamente, el interesado sólo podía reclamar si probaba ante la Secretaría de Hacienda, que el importe de sus ingresos o ganancias reales era inferior a la mitad del monto total de los considerados de manera estimativa.

Dichas reclamaciones sólo suspendían el procedimiento de cobro, si el interesado depositaba en la Oficina de Timbre inmediata, el importe de la suma cobrada o fianza bastante para asegurar su pago.

2. LEY DEL 21 DE FEBRERO DE 1924

2.1 INTRODUCCION

Después de la efímera Ley del Centenario, Alberto J. Pani como Ministro de Hacienda, propuso al Presidente de la República General Alvaro Obregón, la aplicación de una ley tributaria semejante a aquélla. Esta fue la "Ley para la recaudación de los impuestos establecidos en los incisos c) y d) de la fracción XII del artículo 10. de la Ley de Ingresos" (2); los impuestos a que se referían las disposiciones señaladas eran sobre sueldos, salarios, emolumentos, honorarios y utilidades de las sociedades y empresas.

La Ley en comento se dividía en dos grandes capítulos que se referían a:

a) Los ingresos que obtuvieran las personas físicas con motivo de su trabajo mediante la percepción de sueldos, salarios, honorarios o emolumentos.

b) Las utilidades que obtuvieran las sociedades y empresas.

En cuanto al impuesto sobre utilidades de las sociedades y empresas no hacía distinción alguna del negocio al que se dedicaran. La base gravable de las sociedades y de las empresas para el cómputo del impuesto era la utilidad percibida en dinero o en especie durante el año.

Por lo anterior, se puede decir que esta Ley contempló de hecho un régimen global para las empresas, ya que el gravamen atendía al sujeto, a la utilidad del negocio, independientemente de la fuente de ingreso.

Por otra parte, esta Ley a diferencia de la Ley del Centenario, no gravaba los ingresos brutos de las sociedades y empresas, pues se permitió a éstas realizar una serie de deducciones para determinar la ganancia gravable.

Así, esta ley, con el carácter de permanente, tenía como finalidad gravar los ingresos personales provenientes de sueldos y salarios y las utilidades de las empresas. Desde luego, que únicamente se analizarán

brevemente los ingresos que se originan de las actividades empresariales, como son las industriales y las comerciales.

2.2. ESTRUCTURA DE LA LEY

La estructura de esta Ley fue por capítulos de la manera siguientes:

- a) Capítulo I. Impuesto sobre sueldos, salarios y emolumentos. Arts. 10. al 60.
- b) Capítulo II. Impuesto sobre utilidades de las sociedades y empresas. Arts. 70. al 19.
- c) Capítulo III. Manifestaciones, Recaudación y Disposiciones diversas. Arts. 20 al 32.
- d) Capítulo IV. Sanciones. Arts. 33 al 41.

2.3. CONCEPTO DE RENTA

En esta ley se gravan dos grupos especiales de renta. Por una parte, a los sueldos, salarios, emolumentos; y por la otra, las utilidades o ganancias de las sociedades o empresas, cualquiera que fuere el negocio al que se dedicarán, pudiendo tener las empresas la forma de sociedades mercantiles, sociedades en participación, sociedades civiles o sucursales y agencias de sociedades extranjeras.

Al gravar el aumento de valor de los bienes cuando proviniera de especulación, cuyo impuesto se pagaba hasta que se hiciera efectivo el aumento, y no considerar como ganancias la adquisición de patentes de invención, marcas de fábricas y propiedades artísticas o literarias, se estima que el concepto renta parte del concepto RENTA-PRODUCTO, con lo que considera que la riqueza puede ser considerada como capital o renta. Para este ordenamiento la renta es un producto, es decir, una riqueza nueva de naturaleza corporal o material, que está ingresando al patrimonio del contribuyente, y su fuente es el trabajo, el capital o la combinación de ambos.

2.4. SUJETOS DEL IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES DE LAS SOCIEDADES Y EMPRESAS.

Este impuesto se encontraba regulado en su Capítulo II, se establecía que eran sujetos de este gravamen:

- a) Las sociedades nacionales anónimas, colectivas, comanditarias y cooperativas.

- b) Las asociaciones momentáneas o en participación.
- c) Las sociedades civiles.
- d) Las sucursales y agencias de las sociedades extranjeras.
- e) Los particulares y empresas que ejercían el comercio.
- f) Todo individuo que aislada o colectivamente, tuviera o explotara con capital, propio o ajeno, algún negocio industrial, minero, de transportes, de banca, de espectáculos, de educación u otro en el que girara un capital, con excepción de los negocios agrícolas de particulares.

2.5. BASE DEL IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES DE LAS SOCIEDADES Y EMPRESAS

En esta Ley se establecía que las sociedades, asociaciones y empresas mexicanas, causaban el impuesto sobre la renta, sobre la totalidad de sus ganancias líquidas, obtenidas en la República o fuera de ella.

Las sociedades y empresas legalmente establecidas en la República, causaban el impuesto sobre las ganancias líquidas que se obtenían en ella.

Las ganancias gravadas por la Ley, eran aquellas que se percibían efectivamente durante el año, en dinero o en especie, no al momento en que se generaba la ganancia, sino a aquel en el que se había percibido efectivamente. Las ganancias líquidas se calculaban haciéndose las deducciones autorizadas.

2.6 INGRESOS QUE NO SE CONSIDERABAN COMO GANANCIAS EN EL IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES DE LAS SOCIEDADES Y EMPRESAS.

De conformidad con el artículo 11 de la citada Ley, no constituían ganancias para el Capítulo II de esta Ley, los siguientes conceptos:

- a) Las donaciones entre vivos.
- b) Los legados y herencias.
- c) Las ganancias procedentes de un don de la fortuna, de apuestas o loterías lícitas; de rifas permitidas por la Ley y del hallazgo de tesoros.

d) Los aumentos de valor de la propiedad mueble o inmueble, cualquiera que fuera su causa.

e) Los pagos que los asegurados hicieran a las aseguradoras por concepto de vencimiento de pólizas, anualidades, préstamos, rescisiones de contratos y dividendos sobre el importe de las primas; considerándose como ganancias las utilidades netas que las compañías de seguros obtuvieran después de constituida la reserva legal de sus pólizas.

f) La adquisición de patentes de invención, marcas de fábrica y propiedades artísticas y literarias.

2.7. SUJETOS EXENTOS DEL IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES DE LAS SOCIEDADES Y EMPRESAS.

Se exentaban del pago de este impuesto a:

a) Las sociedades y empresas cuyas ganancias no excedieran de \$ 2,400.00 anualmente;

b) Las negociaciones que pertenecían a particulares;

c) Las instituciones de beneficencia; y

d) En general, toda agrupación, asociación o corporación legalmente constituida que tuviera fines lucrativos;

e) Las empresas explotadas directa y especialmente por el Gobierno Federal, Local y Municipal;

f) Las sociedades cooperativas de producción y de consumo que sólo hicieran distribución de sus productos o ventas a los socios.

2.8. TASA Y PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES DE LAS SOCIEDADES Y EMPRESAS

El impuesto se pagaba en relación directa a las utilidades anuales, de acuerdo con lo siguiente: de \$ 0.01 a \$ 2,400.00, exentos, de \$ 2,400.00 a \$ 5,000.00 al 2%, de \$ 5,000.01 a \$ 10,000.00 el 2.25%, de \$ 10,000.01 a \$ 15,000.00 el 2.50%, de \$ 15,000.01 a \$ 20,000.00 al 2.75%, de \$ 20,000.00 a \$ 50,000.00 el 3%, de \$ 50,000.01 a \$ 100,000.00 al 3.5%, más de \$ 100,000.00 el 4%.

Los causantes del impuesto sobre ganancias de sociedades y empresas presentaban manifestaciones ante la Oficina Receptora inmediata a su domicilio, en el plazo y en la forma determinados en el Reglamento de la Ley,

siendo encomendada su calificación a las Juntas Calificadoras. Las oficinas receptoras de la Secretaría de Hacienda eran las Oficinas del Timbre y las Oficinas Recaudadoras Federales.

3. LEY DEL 18 DE MARZO DE 1925

3.1. INTRODUCCION

Siendo todavía Presidente de la República el General Plutarco Elías Calles, es promulgada el 18 de marzo de 1925 la Ley que por primera vez es denominada del Impuesto Sobre la Renta (3).

Esta Ley tiene como origen las modificaciones introducidas a la Ley de Ingresos de 1925, en donde los ingresos federales se clasificaron en impuestos, productos y aprovechamientos.

Aunque esta Ley del Impuesto Sobre la Renta inicia con siete cédulas, con las reformas que sufrió el 29 de diciembre de 1933, se redujo a cinco cédulas, quedando gravados en la Cédula I los ingresos emanados de la celebración habitual u ocasional de actos de comercio o de explotación de algún negocio industrial o agrícola, por lo que desde entonces la Cédula VI, que se refería a trabajo dependiente, pasa a ser la Cédula IV.

De igual forma, a partir del 29 de diciembre de 1933 (4), los contribuyentes de la Cédula I pagaron el impuesto sobre la renta sobre la diferencia entre los ingresos y las deducciones autorizadas en el Reglamento de la Ley, en donde se creó el Capítulo XI, destinado a regular el pago del impuesto de comerciantes, industriales y agricultores con ingresos menores de \$ 100,000.00 anuales.

3.2. ESTRUCTURAS DE LA LEY

La estructura inicial de esta Ley, se integró por las siguientes Cédulas:

a) Cédula I. Comercio. Asimilando a ellos las agencias y las comisiones, los transportes marítimos, los seguros y los actos accidentales de comercio.

b) Cédula II. Industria.

c) Cédula III. Agricultura.

d) Cédula IV. Imposiciones de capital.

e) Cédula V. Explotación del suelo o concesiones otorgadas por el Estado.

f) Cédula VI. Sueldos, salarios y emolumentos.

g) Cédula VII. Honorarios y profesiones.

Con la reforma del 29 de diciembre de 1933, se redujeron la cédulas a las siguientes:

a) Cédula I. Aludía a la celebración habitual u ocasional de actos de comercio o la explotación de algún negocio industrial o agrícola. Estos ingresos se encontraban regulados en las Cédulas I, II, III.

b) Cédula II. Se refiere a los ingresos derivados de inversiones de capital, anteriormente en la Cédula IV.

c) Cédula III. Que era la anterior Cédula V, al aludir a la explotación del suelo o concesiones otorgadas por el Estado.

d) Cédula IV. Que fue la anterior Cédula VI, al referirse a los ingresos por salarios, sueldos y emolumentos.

e) Cédula V. Que era la anterior Cédula VII, relativa a ingresos por trabajo independiente.

3.3. CONCEPTO DE INGRESO CLASIFICADO EN CEDULAS

Esta Ley es la primera en México que define lo que es el ingreso, al establecer su artículo 2o., que:

" por ingreso se entenderá para los efectos de esta Ley, toda percepción en efectivo, en valores, o en créditos que, por alguno de los conceptos especificados en los capítulos de esta Ley, modifique el patrimonio del causante y de la cual puede disponer sin obligación de restituir su importe. No se conceptuará como ingreso, las percepciones habidas por concepto de nuevas aportaciones de capital y siempre que estas aportaciones no procedan de las utilidades obtenidas en el año de la imposición"

Es importante precisar, que no se conceptuaba como ingreso, las percepciones habidas por concepto de nuevas aportaciones de capital, pero con el requisito de que dichas aportaciones no fueran procedentes de utilidades obtenidas en el año de la imposición

Por otra parte, el Gobierno Federal en las reformas del 28 de diciembre de 1933, crearon en el Reglamento el Capítulo IX destinado a regular el pago del impuesto de comerciantes, industriales y agricultores con ingresos

menores de \$ 100,000.00 anuales, en consonancia a la reforma que se le hizo a esa Ley del Impuesto Sobre la Renta, en donde por primera vez se alude al sistema del presunto rendimiento de los negocios para este grupo de contribuyentes (Cédulas I, II y III); contribuyentes que posteriormente se agruparon en la Cédula I.

A esto se le conoce como "ingresos determinados presuntivamente" o "determinación presuntiva" a los cuales para obtener la "renta presunta", se aplicaba el porcentaje de utilidad que correspondía a cada uno de sus giros o ramos a los que se dedicaban, es decir, la "determinación presuntiva de utilidad" era determinada aplicando a los ingresos brutos obtenidos el coeficiente de utilidad que correspondiera de acuerdo con su actividad, ahora llamada empresarial.

Sin embargo, el ingreso para que fuera objeto de la Ley, debía ser "percibido" por el contribuyente, y que "modifique su patrimonio". Por ello, diferencia esa Ley al "ingreso gravable" o "renta" de la "entrada" como sería un préstamo, el cual no modifica ni incrementa el patrimonio del sujeto pasivo, ya que existe obligación de restituir su importe.

Por lo que hace a las rentas derivadas del comercio, se eliminó el requisito de periodicidad, así como el de estabilidad de la fuente, ya que grava las utilidades de actos de comercio, ya fueran accidentales o habituales (las que realizan las empresas); y siguió la teoría del balance, de tal suerte que los resultados que se reflejaran en el mismo, aún cuando no emanaran de actos de las empresas, constituían impuesto gravable.

En esta Ley se precisó con exactitud el concepto de ingreso bruto indispensable para determinar la base gravable en cada una de las cédulas. En efecto, textualmente decía aquella Ley: "La ganancia se determina sobre la diferencia entre los ingresos percibidos y los gastos y deducciones y amortizaciones autorizados por el Reglamento".

Como se nota, esta Ley implantó definitivamente el Impuesto Sobre la Renta en México, e incorpora en sus preceptos, definiciones tan importantes, que aún perduran en nuestros días.

En relación a lo anteriormente expuesto se puede citar, la resolución del Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación de 31 de Octubre de 1938 (5):

" LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- Grava los ingresos realmente percibidos por el causante, que vengán a aumentar efectivamente su patrimonio, y no el mero

derecho adquirido por un individuo para que le sean entregadas ciertas cantidades que, una vez percibidas, serán para él ingresos.

- INGRESO.- Por tal debe entenderse la percepción real y no la virtual, que aumente el patrimonio del causante, por lo que la Ley del Impuesto sobre la materia la grava en el momento en que se obtiene."

3.4. SUJETOS DEL IMPUESTO

Los sujetos obligados al pago de este impuesto sobre la renta, eran los siguientes:

- a) Los mexicanos domiciliados o no en la República por sus ingresos, sin importar su procedencia.
- b) Los extranjeros domiciliados o no en la República, por los ingresos obtenidos en territorio nacional.
- c) Las sociedades civiles o mercantiles, las asociaciones, las fundaciones, las mancomunidades o copropiedades, las sucesiones y, en general, las corporaciones, en los casos anteriormente dispuestos para los individuos.

3.5. SUJETOS EXENTOS

Se exentaban del pago del impuesto a:

- a) Las corporaciones de beneficencia.
- b) Las corporaciones con fines literarios, científicos, políticos, religiosos, deportivos y de mutuo auxilio.
- c) Las Cámaras de Comercio, Agricultura, Industria, Minería y sus Confederaciones.
- d) Las cámaras, asociaciones o sindicatos profesionales o patronales y las corporaciones con fines puramente educativos.
- e) Las sociedades cooperativas de consumo que sólo hicieran ventas a sus socios y no repartieran dividendos o cuotas.
- f) Todas las empresas destinadas a un servicio público, pertenecientes al Gobierno Federal, Local y Municipal.

La exención no incluía los sueldos, salarios, emolumentos, honorarios o pensiones que pagaban las corporaciones, sociedades o empresas a los empleados, obreros, dependientes o profesionistas que tenían a su servicio.

3.6. DESTINO DEL IMPUESTO

El producto del impuesto, se aplicaba en la forma siguiente: un 10X al estado y otro 10X al Municipio donde se hubiere causado, a condición de que éstos no gravaren las mismas fuentes de ingreso a que se refería la Ley; o que si así fuere, los Estados o Municipios redujeran sus tarifas para que el producto del gravamen disminuyera aproximadamente el 10X, que era el porcentaje que se les otorgaba.

3.7. FORMA DE PAGO DEL IMPUESTO

El impuesto se pagaba en timbres, en efectivo o en cualquier otra forma que determinare el Reglamento.

3.8. CALCULO DEL IMPUESTO

Los contribuyentes de la Cédula I (ingresos derivados de comercio, negocio industrial o agrícola) calculaban el impuesto sobre la renta a su cargo sobre la diferencia que resultare entre los ingresos que percibían y los gastos, deducciones y amortizaciones que autorizaba el Reglamento de la ley. Estos gastos, deducciones y amortizaciones, serían solamente los destinados a los fines del negocio.

En relación a lo anterior existe una resolución del Tribunal Fiscal de la Federación (6), que confirma lo anterior:

"ARTICULO 30 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Al expresar que el impuesto se causa sobre ingresos totales, con ello indica que no se hará reducción alguna por gastos, a diferencia de lo que ocurre, por ejemplo, en los casos de la Cédula I, en los que el impuesto se calcula sobre la diferencia que resulta entre los ingresos percibidos y los gastos, deducciones y amortizaciones autorizados por el reglamento."

3.9. TARIFA DEL IMPUESTO

Las ganancias se gravaban anualmente, conforme al monto al que ascendían; pero si el monto de éstas no rebasaba la cantidad de \$ 2,500.00, se exentaba del pago del impuesto al sujeto.

Además se disponían porcentajes específicos para el pago del impuesto por parte de determinados sujetos: para agentes y comisionistas que compraban artículos para exportar, el 0.5X sobre el monto general de sus compras; para compañías navieras extranjeras que tomaban carga y pasajeros en puertos nacionales, el 2X sobre el producto de los ingresos obtenidos por fletes y pasajes; para las compañías extranjeras de seguros, no domiciliadas en el territorio nacional, el 2X sobre los premios o primas que recibieran por pólizas colocadas en la República.

Los causantes que ejecutaban accidentalmente actos de comercio el 4X sobre las ganancias gravables que obtenían en cada operación.

Los causantes que explotaban accidentalmente algún negocio industrial, pagaban un 4X sobre las ganancias gravables que obtenían en cada operación.

Los causantes que explotaban accidentalmente algún negocio agrícola, pagaban un 4X sobre las ganancias gravables que obtenían en cada operación.

3.10. DECLARACIONES Y OTRAS OBLIGACIONES

Se disponía que los causantes de este impuesto deberían llevar los libros de contabilidad, señalados en el Reglamento, pero se exceptuaba de esta obligación a los que obtenían ingresos por salarios.

Los causantes por ingresos de industria y agricultura debían llevar libros de contabilidad y practicar un balance anual.

Los causantes del impuesto sobre la renta tenían la obligación de presentar declaraciones por cada cédula.

Las declaraciones eran calificadas por Juntas Calificadoras, y una Junta Revisora conocía, en última instancia de las inconformidades de los causantes. Dichas Juntas estaban integradas por representantes oficiales y de los causantes.

Los causantes estaban obligados, a petición de las Juntas, a aclarar sus declaraciones y comprobar los datos discutibles que éstas contengan, con su documentación y contabilidad, sino lo hacían eran calificadas de oficio.

Las reclamaciones contra las resoluciones de las Juntas Calificadoras, sólo suspendían el procedimiento de cobro si el interesado depositaba, en efectivo, el valor del impuesto y garantizaba el pago de los recargos y multas.

4. LEY DEL 31 DE DICIEMBRE DE 1941.

4.1. INTRODUCCION

La Ley del Impuesto sobre la Renta del 31 de diciembre de 1941 (7), fue promulgada por el entonces Presidente de la República Don Manuel Avila Camacho y Ministro de Hacienda Don Eduardo Suárez. Esta ley entró en vigor el 10. de enero de 1942 y abrogó a la Ley del Impuesto sobre la Renta del 18 de marzo de 1925 y su objetivo fue la supresión del impuesto del superprovecho, ya que se estimó que no se debían limitar las utilidades legítimas para así impulsar a la empresa privada.

En términos generales, la Ley de 1925 se vació en la Ley de 1941, continuando con cinco cédulas, pero recogiendo las resoluciones jurisprudenciales tanto de la Suprema Corte de Justicia de la Nación como del Tribunal Fiscal de la Federación y aclarando preceptos que se habían venido prestando a dudas y confusiones.

Es en esta ley en donde se lleva a cabo la introducción del concepto de causantes menores, al establecerse un régimen especial de tributación a través de la transformación de su sistema de pago, implantándose una cuota fija en relación al monto de sus ingresos.

4.2. ESTRUCTURA DE LA LEY

La Ley de 1941 dividió las rentas de acuerdo con sus fuentes en cinco cédulas a saber:

a) Capitulo I.- Disposiciones Generales -. Arts. 1o. al 4o.

b) Capitulo II.- Cedula I -. Arts. 5o. al 14, referente a las rentas que derivan de los actos de comercio o a la explotación de algún negocio industrial o agrícola.

c) Capitulo III.- Cédula II -. Arts. 15 al 20, referente a las rentas derivadas de la inversión de capitales, tales como intereses, constitución de depósitos, otorgamiento de fianzas, dividendos de acciones, comanditas, participaciones, partes de fundador, arrendamiento de negocios comerciales, industriales o agrícolas, rentas, premios, regalías

derivados de la concesión del uso de bienes muebles, alquileres de material rodante, caballos, perros de carrera, máquinas jugadoras, explotación de juegos de azar y cualquier otra inversión de capital. (esto va más allá del concepto de renta-producto, al provenir el flujo de riqueza desde terceros.

d) Capítulo IV." Cédula III " . Arts. 21 al 22, referente a las rentas provenientes de la explotación del subsuelo o de concesiones otorgadas los gobiernos, aportación, enajenación o transmisión de la propiedad de una concesión otorgada por el gobierno, o dichas operaciones realizadas con los derechos de explotación de subsuelo.

e) Capítulo V." Cédula IV " . Arts. 23 al 25, referente a las rentas provenientes de salarios, emolumentos, pensiones, retiros, subsidios o rentas vitalicias, sobre sueldos, viáticos, gastos de representación, premios, gratificaciones o remuneraciones ordinarias o extraordinarias que reciban los miembros del Ejército, Armada y Fuerza Aérea.

f) Capítulo VI." Cédula V " . Arts. 26 al 27, referente a las rentas que deriven del ejercicio de profesiones liberales, artísticas o innominadas; ejercicio de un arte u oficio; deportes o espectáculos.

g) Capítulo VII. "Declaraciones, Recaudaciones y Disposiciones Diversas". Arts. 28 al 46

4.3. DEFINICION DE INGRESO

Esta Ley es prolija en el concepto ingreso, pues utiliza varias expresiones como: utilidad, ganancias, rentas, productos, provechos, además de cualquier ingreso que modifique el patrimonio del contribuyente.

En efecto, esta Ley dispone que el impuesto sobre la renta grava las utilidades, ganancias, rentas, productos, provechos, participaciones, y en general todas las percepciones en efectivo, en valores, en especie o en crédito que por alguno de los conceptos que especificaba esa ley, modificaran el patrimonio del causante.

4.4. SUJETOS DEL IMPUESTO

Estaban obligados al pago del Impuesto sobre la Renta los siguientes sujetos:

a) Los mexicanos domiciliados o no en la República. Si estaban en el extranjero, podían deducir el impuesto que pagaban a la nación donde residían y obtenían el ingreso.

b) Los extranjeros domiciliados o no en la República, por los ingresos que percibían en el territorio nacional.

c) Las sociedades civiles y mercantiles, las asociaciones, las fundaciones, las mancomunidades o copropiedades, las sucesiones y, en general, las corporaciones, en los casos anteriormente dispuestos para los individuos.

4.5. SUJETOS EXENTOS

Las exenciones tenían como condición que los ingresos se destinaren al objeto de su instituto y los sujetos que gozaban de este privilegio eran los siguientes:

a) Corporaciones de beneficencia.

b) Corporaciones con fines científicos, literarios, políticos, religiosos, deportivos y de mutuo auxilio.

c) Cámaras de Comercio, Industria, Minería y sus Confederaciones.

d) Cámaras, asociaciones o sindicatos profesionales o patronales y las corporaciones con fines puramente educativos.

e) Sociedades cooperativas de consumo, que sólo hicieran ventas a sus socios y no repartieran dividendos o cuotas.

f) Toda empresa destinada a un servicio público, pertenecientes al Gobierno Federal, Local y Municipal.

4.6. TARIFA DEL IMPUESTO

El impuesto se causaba conforme a una tarifa que señalaba una cantidad mínima y una máxima, y al límite le correspondía un determinado porcentaje que gravaba los ingresos de un año considerados en ese intervalo. Los ingresos anuales que no excedieran de \$ 2,000.00 estaban exentos.

Así se establecía lo siguiente:

a) Agentes y comisionistas que compraban artículos para exportar: 0.50% sobre el monto general de sus compras.

b) Compañías extranjeras de fianzas no domiciliadas en el territorio nacional: 4X sobre el monto total de los premios o primas que recibían por los reafinanciamientos que realizaren en el país.

c) Personas que ocasionalmente ejecutaban actos de comercio o explotaban algún negocio industrial o agrícola: 4X sobre las ganancias de cada operación.

4.7. DECLARACIONES Y OTRAS OBLIGACIONES

Los causantes de este impuesto, a excepción de los causantes menores, que eran los de la Cédula I con ingresos de hasta \$ 100,000.00 y de los que obtenían ingresos por salarios y honorarios, deberían llevar libros de contabilidad. Los causantes de la Cédula I tenían la obligación de practicar un balance anual.

Los causantes del impuesto sobre la renta, estaban obligados a presentar declaraciones, en los términos que fijaba el Reglamento. Las declaraciones de los causantes de la Cédula I con ingresos anuales mayores de \$ 100,000.00, y los de la Cédula II que percibían ingresos de arrendamiento de negociaciones comerciales, industriales o agrícolas, eran calificadas por la Junta Calificadora en el Distrito Federal.

Los sujetos pasivos estaban obligados a aclarar sus declaraciones y comprobar con su documentación los datos discutibles de las mismas, a petición de la Junta Calificadora en el Distrito Federal, del Departamento del Impuesto sobre la Renta o de las Oficinas Receptoras. La calificación estimativa, en los términos del Reglamento, procedía en los casos siguientes: no acudir a la petición de los organismos antes especificados; no presentar declaraciones; o llevar una contabilidad irregular.

4.8. CAUSANTES MENORES

4.8.1. INTRODUCCION

Es en esta Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1941 en donde se establece un tratamiento especial de tributación a los que se han denominado "causantes menores", pues legalmente aún no había sido introducido dicho concepto. Estos causantes estaban también comprendidos dentro de la cédula I, es decir, estos contribuyentes eran aquellas personas que habitual u ocasionalmente ejecutaban actos de comercio o explotaban algún negocio industrial o agrícola, cuyos ingresos percibidos por estas actividades fueran menores de \$ 100,000.00 anuales.

4.8.2. PAGO DEL IMPUESTO

El sistema de pago de los causantes menores, consistía en cubrir el impuesto mediante una cuota fija, la cual era establecida según la importancia del negocio y el giro de que se tratara, de conformidad con las tablas que se anexaban a esa ley.

4.8.3. PROCEDIMIENTO DE RECAUDACION

En cuanto al procedimiento de recaudación el régimen tributario de los causantes menores presentaba las siguientes modalidades en relación con el régimen general de tribulación:

a) No tenían la obligación de llevar libros de contabilidad.

b) No debían presentar declaraciones.

c) La Junta Calificadora en el Distrito Federal y las oficinas receptoras en los Estados y Territorios, según su jurisdicción, hacían la clasificación necesaria para aplicarles la cuota correspondiente. Esta clasificación se hacía teniendo en cuenta los ingresos que habían manifestado en su última declaración definitiva, que comprendiera doce meses. Dicha clasificación y las sucesivas tenían una duración de 2 años, después de la cual podían ser rectificadas o ratificadas, previa investigación de signos externos y de otros elementos utilizables a juicio de la Junta o de las oficinas receptoras.

5. LEY DEL 30 DE DICIEMBRE DE 1953

5.1. INTRODUCCION

El 30 de diciembre de 1953 (8) es expedida la Ley del Impuesto sobre la Renta por el Presidente de la República, Lic. Adolfo Ruiz Cortines, la cual entró en vigor el 1o. de enero de 1954 y derogó la Ley de la materia de 1941.

Esta Ley vuelve al sistema analítico de siete cédulas. Con esta Ley se pretendió recoger la experiencia ganada desde 1925, buscando que el nuevo ordenamiento sea claro, lógico, sin complicaciones e imprecisiones, razón por la cual la Cédula I, se convierte en tres, la comercial, la industrial y la agrícola, con el objeto de

normar con claridad y sencillez los problemas específicos de dichas actividades, para lo cual se tomó en cuenta las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación y del Poder Judicial Federal.

3.2. ESTRUCTURA DE LA LEY

La estructura que esta ley cedular contempló fue la siguiente:

a) Título I.- Disposiciones preliminares"

- Capítulo I.- "Del objeto". Arts. 1o. al 5o.
- Capítulo II.- "Del sujeto y del domicilio". Arts. 6o. al 9o.
- Capítulo III.- "Del pago". Arts. 10 al 17
- Capítulo IV.- "De las exenciones". Arts. 18 al 21

b) Título II.- "Cédula I. Comercio"

- Capítulo I.- "Del sujeto y de la fuente". Arts. 22 al 25
- Capítulo II.- "De la base y de las deducciones". Arts. 26 al 36
- Capítulo III.- "De la venta en abonos". Arts. 37 al 41
- Capítulo IV.- "De las instituciones de crédito, seguros y fianzas". Arts. 42 al 53
- Capítulo V.- "Del pago". Arts. 54 al 63
- Capítulo VI.- "De las obligaciones". Arts. 64 al 67

c) Título III. "Cédula II. Industria"

- Capítulo I.- "Del sujeto y de la fuente". Arts. 68 al 73
- Capítulo II. "De la base y de las deducciones". Arts. 74 al 80
- Capítulo III. "Del pago de las obligaciones". Arts. 81 al 82

d) Título IV.- "Cédula III. Agricultura, ganadería y pesca"

- Capítulo I.- "Del sujeto y de la fuente". Arts. 83 al 87
- Capítulo II.- "De la base, del costo y de las deducciones". Arts. 88 al 91
- Capítulo III.- "Del pago de las obligaciones". Arts. 92 al 94

e) Título V. "Cédula IV. De la Remuneración del trabajo personal"

- Capítulo I. "Del sujeto y de la fuente".
Arts. 95 al 98
- Capítulo II. "De la base". Arts. 99 al 105
- Capítulo III. "Del pago y de las obligaciones".
Arts. 106 al 110
- Capítulo IV. "De las exenciones". Art. 111

f) Título VI. "Cédula V. Honorarios de profesionistas, técnicos, artesanos y artistas"

- Capítulo I. "Del sujeto y de la fuente".
Arts. 112 al 113
- Capítulo II. "De la base y de las deducciones".
Arts. 114 al 124

g) Título VII. "Cédula VI. Imposición de capitales"

- Capítulo I. "Del sujeto y de la fuente".
Arts. 125 al 126
- Capítulo II. "De la base y de las deducciones".
Arts. 127 al 137
- Capítulo III. "De las ganancias distribuibles".
Arts. 138 al 140
- Capítulo IV. "Del pago y de las obligaciones".
Arts. 141 al 148
- Capítulo V. "De las exenciones".
Arts. 149 al 151

h) Título VIII. "Cédula VII. Regalías y enajenación de concesiones"

- Capítulo I. "Del sujeto y de la fuente".
Arts. 152 al 154
- Capítulo II. "De la base y de las deducciones".
Art. 155 al 163
- Capítulo III. "Del pago y de las obligaciones".
Arts. 164 al 169

i) Título IX. "Tasa sobre utilidades excedentes"

- Capítulo I. "Del objeto y del sujeto". Art. 170
- Capítulo II. "De la base y de las deducciones".
Arts. 171 al 176
- Capítulo III. "Del pago". Arts. 177 al 180

j) Título X. "De la calificación, de la clasificación y de la estimativa"

- Capítulo I. "De la calificación de las declaraciones". Arts. 181 al 185
- Capítulo II. "De la clasificación de las declaraciones". Arts. 186 al 188
- Capítulo III. "De la determinación estimativa del ingreso gravable". Arts. 189 al 196

k) Título XI. "De la reconsideración administrativa"

- Capítulo Único. "Del recurso administrativo de reconsideración". Arts. 197 al 200

l) Título XII. "De las obligaciones de terceros"

- Capítulo Único. Arts. 201 al 211

m) Título XIII. "Disposiciones diversas"

- Capítulo Único. Arts. 212 al 216

5.3. CONCEPTO DE INGRESO

Esta ley dispone que el impuesto sobre la renta grava los ingresos provenientes del capital, del trabajo o de la combinación de ambos, considerando como ingreso toda clase de utilidad, ganancia, renta, interés, producto, provecho, sueldo, honorario y, en general, cualquier percepción en efectivo, en valores, en especie o en crédito, que modificará el patrimonio del contribuyente.

A esta definición de ingreso, se le puede considerar como renta-producto, puesto que los ingresos en cuestión deben modificar o incrementar el patrimonio del contribuyente, desde luego que no hace distinción entre rentas y ganancias de capital, ya que estas últimas las engloba dentro del concepto renta y las somete al mismo tratamiento, aunque se trate de rentas de empresas.

Ya no reconoce como rentas los ingresos a título gratuito (herencias y donaciones), ni tampoco a las eventuales como los juegos de azar, lotería, hallazgo de tesoros, etc.

Se admiten tanto los ingresos reales como los presuntos, consistiendo estos ingresos gravables de los llamados causantes menores de las Cédulas I, II y III y los intereses presuntos al tipo del 6% anual para los préstamos en los que no se pactaran intereses o los

paqtaran en una tasa inferior al 6%, así como el sistema de calificación por categorías para los profesionistas y demás causantes de la Cédula V.

5.4. CLASIFICACION POR CEDULAS

En cada cédula se determina el ingreso gravable:

- a) Cédula I. Comercio
- b) Cédula II. Industria
- c) Cédula III. Agricultura, Ganadería y Pesca
- d) Cédula IV. Remuneración del Trabajo Personal
- e) Cédula V. Honorarios de Profesionales, Técnicos, Artesanos y Artistas
- f) Cédula VI. Imposición de Capitales
- g) Cédula VII. Regalías y Enajenación de Concesiones.

Como consecuencia de las reformas, que se hicieron a esta Ley en 1961, se amplía a nueve Cédulas, a través de las cuales se gravó los ingresos por arrendamiento, subarrendamiento, regalías entre particulares y las ganancias distribuíbles.

5.5. SUJETOS DEL IMPUESTO

Los sujetos de este impuesto eran:

- a) Los mexicanos domiciliados dentro o fuera del país.
- b) Los extranjeros domiciliados en la República, por ingresos provenientes de dentro o de fuera del país, y los extranjeros residentes en el extranjero, por ingresos procedentes del extranjero.
- c) Las sociedades civiles o mercantiles constituidas dentro o fuera del país, por ingresos provenientes del Territorio Nacional.
- d) Las asociaciones, las fundaciones, las mancomunidades o copropiedades, las sucesiones, las corporaciones u otras agrupaciones que se constituyeran en una unidad económica, aún cuando no tuvieran personalidad jurídica.

5.6. SUJETOS EXENTOS

Estaban exentos del pago del impuesto:

a) Todas las empresas destinadas a un servicio público, perteneciente al Gobierno Federal, Estatal o Municipal.

b) Las instituciones de beneficencia.

c) Las agrupaciones con fines científicos, políticos, religiosos, culturales o deportivos.

d) Las Cámaras de Comercio, Industria, Agricultura, Ganadería o Pesca.

e) Las asociaciones patronales o profesionales y los sindicatos obreros.

f) Las asociaciones y las sociedades locales de crédito agrícola y ejidal y los ejidatarios.

g) Los establecimientos de enseñanza pública o privados incorporados a la Secretaría de Educación o a las Universidades del país o reconocidos por el poder público.

h) Los propietarios de un sólo automóvil de alquiler destinado al transporte de pasajeros.

i) Las sociedades cooperativas de consumo y las sociedades mutualistas.

5.6. PAGO DEL IMPUESTO PARA ACTIVIDAD EMPRESARIAL

Los contribuyentes comprendidos en las cédulas I, II o III estaban obligados a realizar tres pagos provisionales, durante la primera quincena de los meses quinto, noveno y duodécimo de su ejercicio, de acuerdo con su utilidad gravable anual.

En el caso de los contribuyentes menores, sólo se obligaba a éstos a efectuar dos pagos provisionales iguales, uno en julio y otro en octubre.

5.8. SUJETOS DE LA CEDULA I. "COMERCIO"

Estaban obligados a contribuir conforme lo dispuesto en esta cédula las personas que ejecutaren, habitual o accidentalmente, actos de comercio.

5.8.1. BASE DEL IMPUESTO

La base del impuesto la constituía la utilidad gravable, que consistía en la diferencia que resultaba entre el ingreso que percibía el contribuyente durante un ejercicio y las deducciones que permitía esta ley.

Además, se disponía que el ejercicio regular abarcaría doce meses y el irregular un número inferior de meses y que ninguna declaración comprendería periodos mayores de doce meses.

5.8.2. PAGO DEL IMPUESTO

El pago del impuesto se realizaba con la presentación de la declaración, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que se hubiese practicado el balance, deduciendo el importe de los pagos provisionales efectuados.

Posteriormente la autoridad fiscal debía calificar las declaraciones del contribuyente; y una vez hecha la calificación el contribuyente debía liquidar la diferencia que resultara a su cargo o bien la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, le devolvería de oficio la cantidad pagada en exceso.

5.8.3. OBLIGACIONES DE LOS CAUSANTES MAYORES

Los causantes comprendidos en esta cédula con ingresos mayores de \$ 100,000.00 anuales debían llevar contabilidad y libros de factura, asimismo estaban obligados a practicar un balance anual, cuya fecha no podían cambiar sin previo permiso de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público.

Los libros de contabilidad y la documentación comprobatoria de las operaciones registradas debían conservarse en el domicilio de los causantes en tanto no prescribiera la acción fiscal, conforme a lo establecido en el Código Fiscal de la Federación de esa época.

5.9. SUJETOS DE LA CEDULA II. " INDUSTRIA "

Esta cédula comprendía a las personas que se dedicaban a alguna actividad industrial y se entendía por ésta: la extracción, conservación o transformación de materias primas; el acabado de productos; la elaboración de satisfactores y la prestación de servicios públicos de comunicaciones, de transporte y de suministro de agua, gas y electricidad, quienes tenían iguales obligaciones que las de la Cédula I.

5.10. SUJETOS DE LA CEDULA III. " ABRICULTURA, GANADERIA Y PESCA "

Estaban obligados a contribuir en esta cédula, aquellos sujetos que explotaban algún negocio agrícola, ganadero o de pesca, bajo los lineamientos siguientes:

a) Explotación agrícola. Se consideraba al conjunto de actividades encaminadas a la siembra, cultivo y cosecha; cría de animales y aves de corral y venta de primera mano de los productos obtenidos.

b) Explotación ganadera. La constituía el conjunto de actividades desarrolladas en la cría y engorda de ganado y la venta de primera mano de sus productos.

c) Explotación pesquera. Era la captura y extracción de toda clase de peces, ya sea en agua dulce o salada y la venta de primera mano de sus productos.

Sus obligaciones fiscales eran similares a las de los contribuyentes de la Cédula I.

5.11. CAUSANTES MENORES

5.11.1. SUJETOS

Bajo este rubro encontramos como sujetos a aquellos contribuyentes, que por el monto de sus ingresos anuales, recibían un tratamiento fiscal diferente dentro de las Cédulas I, II y III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, relativas al comercio, industria, agricultura, ganadería y pesca.

Así, dentro de cada una de las Cédulas mencionadas se encuentran diversas disposiciones que eran sólo aplicables a determinados contribuyentes, a los que se pueden denominar "causantes menores".

Los contribuyentes menores, eran los que obtenían ingresos anuales menores a \$ 100,000.00 y cubrían su impuesto por medio de una cuota fija según los ingresos del negocio y el giro de que se trataba; los contribuyentes de las Cédulas II y III para ser considerados menores, podían tener hasta \$ 200,000.00 anuales.

Estos causantes debían llevar por lo menos, un libro de ingresos y egresos que, junto con la documentación comprobatoria de las operaciones que en el mismo se registraran, debían conservar en su domicilio mientras no prescribiera la acción fiscal.

5.11.2 PAGO DEL IMPUESTO

Los contribuyentes menores, serian clasificados por el Departamento Técnico Calificador y las Delegaciones Calificadoras Fiscales y les fijarian la cuota que les correspondia pagar. En el caso de que estos causantes omitieran presentar su manifestación de ingresos, el Departamento Técnico Calificador y las Delegaciones Calificadoras Fiscales, los clasificaban determinando el ingreso gravable con los elementos de que pudieran disponer para tal efecto, es decir, de manera estimativa.

5.12. DETERMINACION ESTIMATIVA

Los contribuyentes podrian ser calificados estimativamente, es decir, las autoridades calificadoras determinaban los ingresos de los contribuyentes con los datos de su contabilidad y documentación, o través de los medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase.

En la determinación estimativa de los ingresos gravables de los causantes comprendidos en las Cédulas I, II y III, que no sean menores, se aplicaba a los ingresos brutos declarados, determinados o estimados, los porcentajes de utilidad que establecía el artículo 193.

5.11. RECONSIDERACION ADMINISTRATIVA

Esta ley presentó una innovación al contemplar el recurso administrativo de reconsideración, el cual podría ser interpuesto por el contribuyente de la manera siguiente: ocurriendo por escrito, dentro del término de quince días hábiles, contados a partir del día siguiente a aquel en que surtiera efectos la notificación ante el Director del Impuesto sobre la Renta, interponiendo el mencionado recurso contra las resoluciones dictadas por los organismos calificadores, por las que se les califique, clasifique o liquide el impuesto relativo.

6. LEY DEL 30 DE DICIEMBRE DE 1964

6.1. INTRODUCCION

Esta Ley del Impuesto Sobre la Renta (9) abandonó el sistema cedular o analítico, tanto para la renta de las empresas como para las rentas de las personas físicas, y emprende el camino hacia el sistema global o sintético del impuesto sobre la renta.

En esta nueva Ley se procuró simplificar el sistema, agrupar las disposiciones por materias, limitar el número de preceptos, imprimir la mayor claridad a fin de que su

interpretación estuviera al alcance de todos los contribuyentes sin la necesidad de consultar especialistas.

Esta Ley tuvo inicialmente cuatro títulos: el primero con las disposiciones preliminares aplicables a todos los contribuyentes de este gravamen, en donde se regula al objeto, sujeto, domicilio, exenciones, avisos, declaraciones, manifestaciones, pagos, devoluciones y compensaciones; las facultades de las autoridades para revisar y formular liquidaciones, así como para revocar resoluciones desfavorables a los contribuyentes.

En el Título II, los preceptos especiales relativos al impuesto al ingreso global de las empresas, donde se encontraban los contribuyentes mayores y menores; el Título III comprendía las normas sobre el impuesto a los ingresos de las personas físicas, y en el IV se establecía la forma en que causaban el impuesto las asociaciones, sociedades civiles y fondos de reserva para jubilación personal.

Al eliminarse las Cédulas I, II y III, los causantes con actividades empresariales deberían de acumular todas sus percepciones para determinar el ingreso gravable, el cual se determinaba una vez efectuadas las deducciones autorizadas, permitiéndose amortizar las pérdidas de ejercicios, con cargo de los cinco ejercicios siguientes; así como el importe de indemnizaciones por reajuste de personal; se mantiene un sistema de depreciación acelerado para empresas industriales, agrícolas, ganaderas y de pesca, estableciéndose una nueva tarifa con la tasa del 5X, alcanzando la marginal máxima del 42X. Se dió tratamiento preferencial a los agricultores, ganaderos y pescadores, ya que gozaban de una reducción del 40X sobre el impuesto causado.

Se incorporó un nuevo régimen, el llamado "impuesto sobre el ingreso global de las personas físicas", cuando obtuvieran ingresos anuales superiores a \$ 150,000.00 por rendimientos del capital o del trabajo o de ambas fuentes, cuyas características fueron: incluir o acumular todos los ingresos acumulables, o sea, los productos del trabajo, como son primas de antigüedad, retiros, indemnización por separación, los provenientes de enajenación de inmuebles urbanos o valores mobiliarios o de arrendamiento o subarrendamiento urbano. Se podían excluir \$ 6,000.00, más \$ 3,000.00 por la esposa y hasta \$ 1,500.00 por cada uno de los ascendentes o descendientes que dependieran económicamente del contribuyente; además los gastos médicos y funerales. La tarifa aplicable tenía como límite máximo el 35X que era inferior al 50X de la Ley derogada.

Es decir de 1965 a 1979, esta Ley gravó los ingresos de las empresas, ya sea que sus titulares fueran personas físicas o personas morales. las personas físicas, excepto las de actividades empresariales, las gravó separadamente por sus ingresos derivados de su trabajo o de su capital, pero si superaban los \$ 150,000.00 en el ejercicio los sujetaba a un régimen especial llamado "impuesto al ingreso global de las personas físicas".

6.2. ESTRUCTURA DE LA LEY

La estructura de la citada Ley fue la siguiente:

a) Título I." Disposiciones Preliminares"

- Capítulo Unico Art. 1o. al 15

b) Título II." Del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas"

- Capítulo I." Del Objeto y del Sujeto". Arts. 16-17
- Capítulo II." De la Base del Impuesto de los causantes mayores". Arts. 18-33
- Capítulo III. "Del pago de los causantes mayores". Arts. 34-41
- Capítulo IV. "De las obligaciones diversas de los causantes mayores". Arts. 42
- Capítulo V." De los causantes menores". Arts. 43-47

c) Título III." Del impuesto al ingreso de las personas físicas"

- Capítulo I. "Del impuesto sobre productos del trabajo". Arts. 48-59
- Capítulo II."Del impuesto sobre productos o rendimientos del capital". Arts. 60-74
- Capítulo III."Tarifa de los Capítulos I y II".Art. 75
- Capítulo IV."Del impuesto al Ingreso Global de las Personas Físicas". Arts. 76-85
- Capítulo V. "De la Tarifa y de las declaraciones". Arts. 86-88

d) Título IV. "Del Impuesto al Ingreso de las Asociaciones, Sociedades Civiles y de los Fondos de Reserva para Jubilaciones"

- Capítulo Unico. Art. 89.

6.3. DEFINICION DE INGRESO

En cuanto a la definición del concepto renta, como ingreso gravable, se estima que esta ley tuvo tres periodos.

6.3.1. PERIODO DE 1964 A 1974

En esta etapa esta Ley gravaba los ingresos en efectivo, en especie o en crédito, que modificaban el patrimonio del contribuyente, provenientes de productos o rendimientos del capital, del trabajo o de la combinación de ambos. En los preceptos de la propia Ley se determina el ingreso gravable en cada caso.

Por otra parte en el artículo 20. se reconocen los ingresos en efectivo, pero además, en otros bienes, en cuyo caso se toma en consideración el valor de éstos en moneda nacional en la fecha de la percepción, según las cotizaciones o valores en el mercado, o en defecto de ambos, el de avalúo.

Cuando el ingreso lo obtuviere en moneda extranjera, los causantes deberían registrar en su contabilidad las operaciones de ingresos haciendo la conversión a moneda nacional al tipo de cambio vigente en la fecha de la operación. Los créditos en moneda extranjera se registraban en la contabilidad al tipo de cambio oficial en la fecha de cierre del ejercicio.

Es por ello que aún cuando se abandonó el sistema cédular, en esta etapa sigue un concepto renta-producto, pero acepta que la renta puede ser un flujo de riqueza proveniente de terceros, y en materia de las empresas, sigue la que tenía del balance, pues considera como ingresos o renta gravable, la utilidad que refleje el balance de la empresa, aún cuando no proviniera de las operaciones normales y propias del contribuyente.

6.3.1.1. CONCEPTO DE RENTA PARA EL IMPUESTO AL INGRESO GLOBAL DE LAS EMPRESAS Y SUJETOS PASIVOS

Los ingresos gravables para esta actividad serían los ingresos en efectivo, en especie o en crédito, que provengan de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, provenientes de los factores de la producción, capital y trabajo que modifiquen el patrimonio del contribuyente

Los sujetos pasivos de este impuesto fueron los causantes mayores y menores.

Los causantes menores.- Fueron las personas físicas que tuvieran ingresos acumulables en un ejercicio regular hasta \$ 150,000.00 y a partir de 1972 \$ 500,000.00.

Los causantes "enanos".- Fueron las personas físicas con ingresos acumulables de más de \$ 500,000.00, pero no más de \$ 1'500,000.00, quienes podían optar por determinar como base del impuesto la cantidad que resultare de multiplicar sus ingresos brutos obtenidos, por el coeficiente de utilidad para la determinación estimativa del ingreso gravable que les correspondiera de acuerdo con el artículo 33 de esa Ley.

Los causantes mayores.- Fueron las personas físicas con ingresos superiores a \$ 500,000.00 o a \$ 1'500,000.00 según el caso, y todas las personas morales, independientemente de sus ingresos.

6.3.1.2. CONCEPTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LAS PERSONAS FÍSICAS

Las personas físicas que obtuvieran ingresos por actividades empresariales no debían acumularlos a sus demás ingresos, y por otra parte tributaban sobre las rentas de trabajo y de capital a veces separadamente, como residuo del sistema cedular, ya que las podían acumular a una sola base en el impuesto al ingreso global de las empresas.

Los productos del Trabajo dependiente, eran gravados por el impuesto sobre productos del trabajo, ya que eran ingresos en efectivo o en especie que percibía el contribuyente en concepto de remuneración del trabajo personal realizado bajo la dirección y dependencia de un tercero, ya fuera en virtud de contrato de trabajo, de nombramiento para empleo público, o por servir a instituciones armadas. La renta gravable, era el ingreso bruto, es decir, sin deducción alguna.

Desde luego había exenciones como era el salario mínimo, las indemnizaciones por cese o separación, las primas dominicales, gratificación de fin de año, jubilaciones, gastos funerarios

Los productos del Trabajo independiente, también eran gravados por el impuesto sobre la renta a productos del trabajo, ya que eran ingresos, percibidos por el ejercicio libre de una profesión, arte, oficio, actividad técnica, deportiva o cultural.

La base gravable fue la diferencia entre los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas por la Ley.

El impuesto sobre productos o rendimientos de Capital gravaba los ingresos procedentes de intereses, de inversiones, de explotación de derechos de autor, de enajenación de inmuebles urbanos, de dividendos, entre otros.

El Impuesto al ingreso global de las Personas Físicas, gravaba los mismos ingresos de los impuestos a productos del trabajo y a los rendimientos de capital, con algunas excepciones, pero los gravaba cuando en forma acumulada excedieran de \$ 150,000.00.

6.3.2. PERIODO DE 1975 A 1978

En noviembre de 1974 (10), se reformó el artículo 10. y la fracción I del artículo 60 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, agregándose nuevas fuentes de renta.

Hasta esa fecha, las fuentes tradicionales eran: el trabajo, el capital y la empresa. Sin embargo, al artículo 10. se agregan " otras situaciones jurídicas o de hecho que esta Ley señala", como incrementos al patrimonio, para que queden comprendidas las ganancias de capital que no son renta en sentido estricto de la teoría de la fuente, pero que si deben constituir ingresos gravables.

Por ello se agrega en el artículo 60 fracción I inciso i) lo referente a productos de capital, que es objeto de este impuesto los ingresos de tesoros, accesorios, adquisiciones por prescripción, liberación de obligación por el transcurso del tiempo, intereses moratorios, indemnizaciones por perjuicios y cláusulas penales y convencionales.

6.3.3. PERIODO DE 1979 A 1980

Con las reformas que se efectuaron en diciembre de 1978 (11) a la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1964, se incorporó un nuevo concepto de ingresos y se modificó todo el Título III, del impuesto al ingreso de las personas físicas.

En efecto a partir de 1979, se dispone que el impuesto sobre la renta grava los ingresos en efectivo o en crédito:

a) Que provengan de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca.

b) Que obtengan las personas físicas.

c) Que perciban las asociaciones y sociedades de carácter civil.

Se establece que el impuesto se causa sobre los siguientes ingresos:

a) Ingresos reales determinados por el contribuyente conforme al procedimiento establecido en la Ley (ingreso acumulable - deducciones = base gravable).

b) Ingresos brutos determinados o estimados presuntivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (art. 19 fracción IV) a los contribuyentes mayores o menores omisos en contabilidad o declaraciones.

c) Ingreso gravable determinado estimativamente a los contribuyentes menores.

En los supuestos b) y c) los ingresos determinados en forma estimada, pueden o no coincidir con los reales, razón por la cual inclusive se pagará el impuesto en caso de que el contribuyente opere con pérdida, pero no puede demostrarlo por falta de documentación y contabilidad.

d) Ingresos estimados para las personas físicas que en un año de calendario realicen erogaciones superiores a sus ingresos, y en relación a la discrepancia, el contribuyente no hubiere comprobado su origen.

Por lo que hace a los contribuyentes con actividad empresarial, el concepto renta no sufrió ninguna alteración y subsistió la distinción entre causantes mayores y menores, excepto que la Ley ya no alude a que modifique el patrimonio del contribuyente.

En cambio, el concepto renta de las personas físicas, derivada del trabajo o del capital, si se modificó.

En efecto, en sus nuevo Título III del artículo 48 al 99, dentro de las disposiciones generales se especifica que están obligados al pago del impuesto al ingreso de las personas físicas, las personas físicas que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, o en crédito.

Además clasifica los ingresos de las personas físicas en nueve diferentes capítulos, a diferencia de los dos que se venían aplicando.

El capítulo I del Título III se denominó de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, y consideró como ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la

participación de utilidades, así como las remuneraciones que perciban los trabajadores del Estado y de las fuerzas armadas.

El capítulo II del Título III, contempló los ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente, que son los ingresos que se obtienen por la prestación de un servicio, así como los que reciben los agentes de instituciones de crédito, de seguros, de fianza o de valores y los que se reciben mediante una patente aduanal. Los ingresos en crédito que percibieran los declaraban hasta el año en que fueran cobrados.

Su capítulo III gravó los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles, como son los ingresos provenientes por arrendamiento o subarrendamiento, los rendimientos de certificados de participación inmobiliaria no amortizables, así como los provenientes de permitir a título honoroso el uso o goce temporal de bienes inmuebles, en cualquier forma. Los ingresos en crédito se declaraban hasta el año en que fueran cobrados.

En el capítulo IV, se gravó los ingresos por enajenación de bienes, como lo es la transmisión de bienes, salvo por causa de muerte, donación o fusión de sociedades; asimismo se gravó la venta en la que el vendedor se reserve la propiedad del bien vendido, las adjudicaciones cuando se realicen en favor del acreedor, la aportación de bienes a una sociedad o asociación, la cesión o aportación total a una sociedad o asociación, la cesión o aportación total o parcial de derechos sobre concesiones, permisos, autorizaciones o contratos, el fideicomiso y la expropiación.

En el capítulo V se gravó el ingreso por adquisición de bienes, como son por donación, tesoros, adquisiciones por prescripción, entre otros; sin que se incluyan a los donativos entre los cónyuges cualquiera que sea su monto, o entre terceros cuando no exceda de tres veces el salario mínimo; los que se reciben por herencia o legado; los percibidos por concepto de alimentos.

En el capítulo VI, por primera vez en el rubro de las personas físicas, se gravaron los ingresos por actividades empresariales, como son las comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca.

En el capítulo VII se gravó el ingreso por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por empresas, como son la ganancia decretada en favor de socios o accionistas, entre otros.

En el capítulo VIII se gravaron los intereses provenientes de bonos, certificados, obligaciones, cédulas hipotecarias, de títulos de crédito, entre otros.

Por último, en el capítulo IX se gravaron los otros ingresos que obtuvieran las personas físicas que incrementaban el patrimonio del contribuyente.

6.4. SUJETOS DEL IMPUESTO

Los sujetos de este gravamen eran los siguientes:

a) Respecto de todos sus ingresos gravables, sin importar la ubicación de la fuente de la que procedían: las personas físicas y morales de nacionalidad mexicana, los extranjeros residentes en México y las personas morales de nacionalidad extranjera establecidas en el país, y las agencias o sucursales de empresas extranjeras establecidas en la República.

b) Los extranjeros residentes en el extranjero y las personas morales de nacionalidad extranjera no comprendidos en la fracción anterior, respecto de sus ingresos gravables procedentes de fuentes de riqueza en el territorio nacional.

c) Las unidades económicas sin personalidad jurídica.

6.5. SUJETOS EXENTOS

Los sujetos exentos del pago del impuesto eran los siguientes:

a) Toda empresa destinada a un servicio público, perteneciente al Gobierno Federal, Local o Municipal.

b) Cámaras de Comercio, Industria, Agricultura, Ganadería o Pesca y los organismos que las agrupen, siempre que destinen sus ingresos sólo a los fines de su constitución.

c) Partidos políticos, las asociaciones patronales o profesionales y los sindicatos obreros.

d) Sujetos a quienes la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hubiera autorizado para gozar de la exención.

6.6. EL IMPUESTO AL INGRESO GLOBAL DE LAS EMPRESAS

6.6.1. OBJETO DEL IMPUESTO

El Impuesto al Ingreso Global de las Empresas se regulaba en el Título II de esa Ley, estableciéndose que el objeto del impuesto eran los ingresos en efectivo, en especie o en crédito, que procedieran de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, las que definía de la siguiente manera:

a) Comerciales. Las que tuvieran ese carácter conforme a las leyes federales y no estaban comprendidas en las demás fracciones.

b) Industriales. La extracción, conservación o transformación de materias primas, el acabado de productos, la elaboración de satisfactores y los servicios públicos.

c) Agrícolas. El conjunto de las encaminadas a la siembra, cultivo, cosecha y venta de primera mano de los productos obtenidos, que no hayan sufrido transformación industrial.

d) Ganaderas. El conjunto de las desarrolladas en la cría y engorda de ganado, la cría de animales y aves de corral y la venta de primera mano de sus productos, que no hayan sufrido transformación industrial.

e) De pesca. La captura y extracción de toda clase de peces y mariscos, de agua dulce o salada, y la venta de primera mano de sus productos, que no hayan sufrido transformación industrial.

La base del impuesto era el ingreso global gravable de la empresa, que era la diferencia entre los ingresos acumulables durante el ejercicio y las deducciones autorizadas por la Ley.

6.6.2. SUJETOS DEL IMPUESTO

Los sujetos de este impuesto eran las personas físicas y las morales, así como las unidades económicas sin personalidad jurídica, que realizaran actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, los cuales podían ser:

a) Causantes mayores. Eran todas las personas morales y las personas físicas que tenían percepciones acumulables en un ejercicio regular que excedían de \$ 1'500,000.00, o percepciones menores en un ejercicio irregular si dividido el monto de las mismas entre el número de días del ejercicio y multiplicado por 365, el resultado era superior a la cantidad citada.

b) Causantes menores. Eran las personas físicas cuyas percepciones acumulables, determinadas, en la forma antes indicada, eran hasta de \$ 1'500,000.00.

6.7. CONTRIBUYENTES MAYORES

6.7.1. BASE Y PAGO DEL IMPUESTO DE LOS CONTRIBUYENTES MAYORES

La base del impuesto de los causantes mayores era el ingreso global de la empresa, que se constituía con la diferencia entre los ingresos acumulables durante un ejercicio y las deducciones autorizadas por la Ley.

El impuesto se calculaba aplicando al ingreso global gravable del ejercicio la tarifa del artículo 34 y debía quedar totalmente pagado dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que terminara el ejercicio, además debían efectuar tres pagos provisionales en los meses quinto, noveno y doceavo de su ejercicio.

6.7.2. OBLIGACIONES

Entre otras obligaciones, los causantes mayores tenían las siguientes:

- a) Llevar contabilidad.
- b) Expedir documentos comprobatorios de ventas y conservar una copia de los mismos.
- c) Practicar balance e inventario de existencias.
- d) Presentar declaración.
- e) Las demás señaladas en la Ley (art. 42).

6.8. CONTRIBUYENTES MENORES

6.8.1. SUJETOS

Eran las personas cuyas percepciones acumulables, determinadas, en la forma antes indicada, eran hasta de \$ 1'500,000.00, excepto si sus ingresos eran por comisiones, mediaciones, enajenación de inmuebles u arrendamiento, caso en el cual siempre eran mayores.

6.8.2. BASE DEL IMPUESTO

La base del impuesto para los causantes menores era la que resultaba de multiplicar sus ingresos brutos obtenidos en un año de calendario, por el coeficiente de utilidad de acuerdo con el giro del contribuyente.

6.8.3. CALCULO Y PAGO DEL IMPUESTO

El cálculo del impuesto a cargo de los causantes menores se hacía aplicando al ingreso global gravable estimado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la Tarifa General para actividades empresariales y debía quedar pagado a más tardar en el mes de febrero siguiente al año del que se trataba. A cuenta de este impuesto el causante hacía un pago provisional en el mes de julio del ejercicio respectivo, que era igual al 50% del impuesto anual correspondiente al año anterior. En caso de iniciación de operaciones no se hacía pago provisional en el primer ejercicio.

En el caso de que al término del ejercicio las percepciones acumulables de un causante que con anterioridad hubiera sido menor, excedían de \$ 1'500,000.00, el impuesto correspondiente a ese ejercicio, se determinaba conforme al régimen aplicable a los causantes menores, pero dentro de los quince días siguientes a la presentación de la declaración anual, el causante debía cumplir las obligaciones que, en materia de registros contables, correspondía a los causantes mayores. El nuevo ejercicio se consideraba iniciado el primero de enero y durante el año se debían hacer tres pagos provisionales, que era la obligación de los mayores.

Los causantes que hubieran presentado declaración como mayores, debían continuar haciéndolo, aún cuando sus ingresos brutos fueran inferiores a \$ 1'500,000.00 en el año de calendario, salvo previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

6.8.4. OBLIGACIONES

Los causantes menores del impuesto al ingreso global de las empresas, tenían las siguientes:

a) Llevar los registros simplificados de sus operaciones que determinara la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

b) Presentar en la Oficina Federal de Hacienda de su domicilio, en el mes de febrero siguiente al ejercicio del que se tratare, una declaración en la que se determinara la base del impuesto y el monto de éste.

c) Presentar una declaración, dentro de los quince días siguientes a la clausura, suspensión de operaciones o traspaso y pagar el impuesto que correspondiera al periodo respectivo.

d) Expedir comprobantes de ventas y conservar la facturación de compras.

6.8.5. BASE ESTIMATIVA

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público estaba facultada para estimar los ingresos brutos de los contribuyentes menores cuando se dieran cualquiera de las siguientes causas:

a) Omitían presentar declaración o llevar registros de operaciones a los que estaban obligados, o conservar la documentación respectiva.

b) Los ingresos brutos declarados no eran suficientes para cubrir el costo de los gastos normales del negocio.

c) La intervención temporal de caja que se mandaba practicar durante periodos normales, o las informaciones que se obtenían de clientes o proveedores, ponían de manifiesto la percepción de un promedio de ingresos brutos mayor al declarado.

Para llevar a cabo las anteriores estimaciones se reunían informes y se practicaban estudios, sobre el costo de los mismos, importes de renta del local que ocupaba el contribuyente, número de personas que trabajaban en el negocio, sueldos pagados, etc. En base a estas diferencias se emitía la liquidación de impuestos respectiva.

7. LEY DEL 30 DICIEMBRE DE 1980

7.1. INTRODUCCION

Durante el mandato del Presidente José López Portillo es expedida la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, concretamente el 30 de diciembre de 1980 (12), la que entró en vigor a partir del 1o. de enero de 1981. Esta Ley es la que actualmente rige, no sin haber sido modificada en diversas ocasiones destacando las reformas para 1987 y 1990.

El estudio de este nuevo ordenamiento se dividirá en dos etapas, la primera de ellas comprenderá el periodo de 1981 a 1986; la segunda etapa incluirá los años de 1987 a 1989. El periodo relativo a 1990 y 1991 será estudiado a partir del segundo capítulo de esta tesis.

7.2. ETAPA DE 1981 A 1986

7.2.1. INTRODUCCION

La nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta del 30 de diciembre de 1980 trató de incentivar ciertas actividades, así como facilitar la interpretación y aplicación de disposiciones que habían resultado confusas.

En efecto, el mencionado ordenamiento recoge la mayoría de las disposiciones del que le antecedió, pero agrupando y ordenando integralmente su contenido para darle una mayor congruencia e introduciéndole variantes tendientes a actualizar y modernizar sus conceptos.

Así se introducen nuevos términos que pretenden ser más lógicos, sencillos y congruentes, denominados resultado fiscal, utilidad fiscal y pérdida fiscal, abandonando los antiguos términos de ingreso global gravable y de pérdida de operación que eran los utilizados en la Ley anterior.

En esta Ley se dió un gran avance en el proceso de globalización de los ingresos al incorporar al impuesto de las personas físicas los ingresos de carácter mercantil que con anterioridad se gravaban aisladamente.

7.2.2. ESTRUCTURA DE LA LEY

a) Título I. " Disposiciones generales". Arts. 10.-90.

b) Título II. " De las sociedades mercantiles".

- "Disposiciones generales". Arts. 10-14

- Capítulo I. " De los ingresos". Arts. 15-21

- Capítulo II. " De las deducciones".

 * Sección I. "De las deducciones en general".
 Arts. 22-28

 * Sección II. "Del costo". Arts. 29-40

 * Sección III. "De las inversiones". Arts. 41-51

 * Sección IV. "De las deducciones para instituciones de crédito, de seguros y de fianzas". Arts. 52-54

- Capítulo III. " De las pérdidas". Arts. 55-57

- Capítulo IV. "De las obligaciones de las sociedades mercantiles". Arts. 58 a 60
- Capítulo V. "De las facultades de las autoridades fiscales". Arts. 61-67

c) Título III. "De las personas morales con fines no lucrativos". Arts. 68-73

d) Título IV. "De las personas físicas".

- "Disposiciones generales". Arts. 74-77
- Capítulo I. "De los ingresos por salarios". Arts. 78-83
- Capítulo II. "De los ingresos por honorarios". Arts. 84-88
- Capítulo III. "De los ingresos por arrendamiento". Arts. 89-94
- Capítulo IV. "De los ingresos por enajenación de bienes". Arts. 95-103
- Capítulo V. "De los ingresos por adquisición de bienes". Arts. 104-106
- Capítulo VI. "De los ingresos por actividades empresariales". Arts. 107-119
- Capítulo VII. "De los ingresos por dividendos". Arts. 120-124
- Capítulo VIII. "De los ingresos por intereses". Arts. 125-128
- Capítulo IX. "De los ingresos por obtención de premios". Arts. 129-131
- Capítulo X. "De los demás ingresos de las personas físicas". Arts. 132-135
- Capítulo XI. "De los requisitos de las deducciones". Arts. 136-138
- Capítulo XII. "De la declaración anual". Arts. 139-143

- e) Título V. "De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en el territorio nacional".
Arts. 144-162

7.2.3. DEFINICION DE INGRESO

La Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir del 1o. de enero de 1981, a diferencia de las leyes que la antecederon, no define dentro de sus disposiciones generales lo que considera como renta o ingreso gravable, sino que lo da al tratar cada uno de los distintos títulos.

Esta nueva ley da un tratamiento distinto en cuanto a la determinación de la renta o ingreso gravable, según se trate de personas morales o personas físicas. En relación a las primeras, su regulación se establece en el Título II de la Ley, denominado "De las sociedades mercantiles", por lo que toca a las personas físicas, éstas encuentran la regulación para el pago del impuesto sobre la renta por todos sus ingresos en el Título IV, el cual se subdivide en doce capítulos, de los cuales los primeros nueve se refieren a un tipo de ingreso, tal y como lo contemplaba la anterior Ley, pero con la diferencia de que las personas físicas que obtengan ingresos por la realización de actividades empresariales causarán el impuesto sobre la renta conforme a las disposiciones del Capítulo VI del mencionado Título IV, es decir, las personas físicas que actúan empresarialmente a nombre propio o en copropiedad, se incorporan a un sistema de acumulación de todos sus ingresos, causando el impuesto con base en una tarifa diferente.

7.2.3.1. CONCEPTO DE RENTA PARA EL IMPUESTO AL INGRESO DE LAS PERSONAS MORALES

En el caso de las personas morales, tratándose de sociedades mercantiles y de los organismos descentralizados que realicen actividades empresariales, el impuesto sobre la renta se causa sobre el resultado fiscal, dicho resultado se obtiene disminuyendo de la utilidad fiscal en el ejercicio las pérdidas fiscales de otros ejercicios, la deducción adicional, así como la ganancia derivada de la enajenación de terrenos y construcciones que formen parte del activo fijo, si el importe de la enajenación se invierte en regiones de desarrollo, los dividendos o utilidades pagados por toda clase de sociedades mercantiles residentes en México, los estímulos fiscales.

La utilidad fiscal del ejercicio se determina disminuyendo de la totalidad de ingresos acumulables obtenidos en el mismo, las deducciones autorizadas por esa Ley, salvo la deducción adicional.

La pérdida fiscal es la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por esa Ley, cuando el monto de aquellos sea inferior al de éstas.

El término utilidad fiscal tuvo como único fin resolver el problema de la determinación de la base para el cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

Al utilizar las nuevas disposiciones un nuevo término era necesario precisar su alcance para efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades a que se refiere la Constitución Política, la Ley Federal del Trabajo y la Resolución de la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, ya que en estos ordenamientos se utiliza el término renta gravable como base para el cálculo del reparto de utilidades a los trabajadores.

A partir de 1981 esa renta gravable corresponderá al término utilidad fiscal.

Esta Ley en cuanto a los ingresos acumulables contempla cambios importantes en comparación con las disposiciones del impuesto sobre la renta que estuvieron en vigor hasta 1980, dichos cambios son los siguientes:

a) En la Ley anterior sólo se gravaban los ingresos en efectivo, en especie o en crédito. Se introduce un nuevo concepto de gravar los ingresos en servicio para prever las distorsiones que se puedan dar en el impuesto por aquellos servicios que recibe la empresa pero que no le son facturados o cobrados.

b) Se precisa por primera vez en la Ley cuales conceptos no se consideraran ingresos, siendo tales los que el contribuyente obtenga por:

- Aumento de capital
- Pago por pérdidas por los socios o accionistas
- Primas en colocación de acciones
- Los que se registren con motivo de la revaluación de bienes del activo o de su capital.

Hubiera sido deseable que se adicionara otro concepto, referente a los demás ingresos que no modifiquen el patrimonio del contribuyente, con el objeto de no caer en el absurdo de pretender gravar los

anticipos de los clientes, los préstamos, los cobros a clientes, las recuperaciones de créditos y, en general, cualquier entrada en efectivo que en ninguna forma modifica el patrimonio sino que significa la conversión en efectivo de algunos activos o el registro de los pasivos adquiridos. Por lo anterior, es un error considerar la palabra ingreso como sinónimo de entrada en efectivo.

7.2.3.2. CONCEPTO DE RENTA PARA EL IMPUESTO AL INGRESO DE LAS PERSONAS FISICAS

Tratándose de las personas físicas residentes en México, el impuesto sobre la renta grava los ingresos en efectivo, en bienes o en crédito, quedando excluidos los ingresos en servicio.

Además se precisa que las personas físicas que tengan utilidades derivadas de la fluctuación de monedas extranjeras, deberán acumularlas junto con los demás ingresos obtenidos.

En cuanto a los ingresos que reciben las personas físicas residentes en México provenientes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, deben acumularse para fines del impuesto sobre la renta en los términos y con las deducciones que en cada capítulo se indican, según la naturaleza del ingreso.

Por otra parte, como ya se comentó al tratar la Ley anterior, a partir de 1979 se inició el proceso de globalización de los ingresos, el que sólo se aplicó a algunas actividades.

En efecto, se estableció en la antigua ley un capítulo especial que gravaba los ingresos por actividades empresariales, pero en las exenciones generales se estableció que quedaban exceptuados del pago del impuesto los ingresos obtenidos por la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, con excepción de los ingresos por la enajenación de inmuebles, el uso o goce temporal de bienes y la comisión y mediación mercantil. Consecuentemente sólo estas actividades comerciales enunciadas fueron las únicas que quedaron gravadas en los años de 1979 y 1980.

A partir de 1981 los ingresos que obtengan las personas físicas por la realización de actividades empresariales (comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca) causan el impuesto sobre la renta conforme a las disposiciones del capítulo VI del Título IV. Estas nuevas disposiciones contribuyeron a lograr un

proceso de globalización integral, no parcial como ocurrió en 1979 y 1980, siendo la excepción a este proceso las bases especiales de tributación que emite la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a las personas físicas que se dedican a la agricultura, ganadería y pesca, así como a los permisionarios y concesionarios de autotransporte de carga y pasajeros y a las personas que se dediquen a la construcción de obras. Asimismo constituyen otra excepción al proceso de globalización los ingresos por los que se pague impuesto con carácter de definitivo (contribuyentes menores, intereses por valores de renta fija, dividendos y premios).

De acuerdo con la Ley anterior las personas físicas que realizaban actividades empresariales se podían clasificar como causantes menores o mayores, cuando el importe de sus ingresos fuera menor o mayor a \$ 1'500,000.00 en el año, respectivamente. A partir de 1981 desaparece tal denominación, haciéndose únicamente la distinción de contribuyentes menores, que son aquellos que en el año de calendario anterior obtengan ingresos provenientes de la realización de actividades empresariales que no excedan de \$ 1'500,000.00.

Las personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales, de acuerdo con la Ley vigente a partir de 1981, pueden efectuar las deducciones autorizadas, cuyo resultado constituye la utilidad fiscal. Dicha utilidad es la renta gravable para efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

En cuanto a la pérdida fiscal, se establece que es la diferencia entre los ingresos por actividades empresariales obtenidos en un año de calendario y las deducciones autorizadas por el Capítulo VI, cuando el monto de aquellos sea inferior al de éstas.

A la utilidad fiscal se pueden restar las pérdidas fiscales; la ganancia en la enajenación de inmuebles que formen parte del activo fijo; el importe de los estímulos fiscales y la deducción adicional.

Como se observa se establecen una serie de disposiciones aplicables a las sociedades mercantiles; unas se refieren a ingresos que no deben acumularse y otras a deducciones adicionales o pérdidas por ejercicios anteriores.

Por otra parte, en relación a los contribuyentes menores, éstos son las personas físicas que las autoridades fiscales les estimen el monto de sus ingresos o a quienes teniendo este tipo de ingresos no rebasen la cantidad de \$ 1'500,000.00 en el año de calendario.

caso en el cual deben "autoestimar" el monto de sus ingresos y la cuota bimestral a partir de 1981, de la cantidad que resulte de dividir el impuesto sobre la renta pagado en 1980 entre el número de bimestres que haya comprendido el pago efectuado por el citado año, cuotas que pueden ser rectificadas por las autoridades fiscales.

Como ha sido expuesto, el límite de \$ 1'500,000.00 para los contribuyentes menores ha tenido la siguiente evolución:

a) De 1965 a 1971: \$ 150,000.00

b) De 1972 a 1976: \$ 500,000.00, existiendo la opción de tributar también como causantes "juveniles" a las personas físicas que obtuvieran ingresos superiores de \$ 500,000.00 sin exceder de \$ 1'500,000.00

c) De 1976 a la Ley de 1980: \$ 1'500,000.00

Con la inflación registrada de 1976 a 1980, se puede decir que se ha ido reduciendo implícitamente el límite establecido, hecho que resultaba positivo para que paulatinamente vayan desapareciendo las diferencias entre un contribuyente menor y otro mayor.

El sistema que para los contribuyentes menores establece la nueva Ley, elimina automáticamente el régimen establecido en la Ley anterior, mediante el cual los causantes menores que no estuvieran sujetos a cuota fija determinaban la base del impuesto del resultado de multiplicar sus ingresos brutos obtenidos en el año de calendario, por la tasa para la determinación estimativa del ingreso global gravable que correspondiera a su actividad, aplicando la tarifa correspondiente a las empresas para determinar el impuesto causado.

La discriminación que se hace en el sentido de que no podrán considerarse contribuyentes menores a quienes en el año de calendario anterior obtuvieron más del 25% de sus ingresos por concepto de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación, distribución, u otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles se debe básicamente a que las autoridades consideraron que el impuesto se distorsionaba (rompiéndose el proceso de globalización de los ingresos) y además, a que en dichos servicios o arrendamientos si se tienen elementos objetivos para la determinación del impuesto en los términos normales de Ley.

7.3. ETAPA DE 1987 A 1989

7.3.1. INTRODUCCION

A partir de 1973 se manifiesta en México un proceso inflacionario que se traduce en incrementos anuales de dos dígitos en los precios. Situación que se pensó que podía ser manejada y soportada por la economía. Sin embargo, a partir de 1982 el país sufrió una de las más graves crisis económicas.

La estrategia fundamental de política económica consistió en disminuir el déficit del sector público a través de reducir la emisión de dinero y racionalizar el gasto público y a aumentar los ingresos del erario federal.

Por el lado de los ingresos públicos, los precios y tarifas aumentaron, de esta manera, la disminución del gasto y el incremento de los ingresos públicos conllevaron a una reducción del déficit público. Sin embargo, la inflación continuó y el saneamiento de las finanzas públicas se vio frenado, generándose una serie de escollos que obstaculizaban la reducción del déficit fiscal.

El primero consiste en que la inflación provoca un aumento en las tasas de interés con objeto de ofrecer tasas de interés reales positivas para el ahorrador, lo que se traduce en mayores erogaciones para el gobierno y en mayores costos financieros para la empresa y, en consecuencia, en una mayor inflación.

El segundo, es el que se produce por el deslíz cambiario, el cual al acelerarse con objeto de mantener la competitividad de la economía mexicana afecta las operaciones de costo y gasto de las empresas y del sector público, generándose con ello una mayor inflación.

El tercero, se crea por los efectos de la inflación en los precios relativos, que altera las expectativas de los empresarios en cuanto a los costos de producción y la evolución de los precios de los bienes ofrecidos, induciéndolos a ajustar de manera abrupta y desordenada los precios de sus productos, lo que causa a su vez una mayor inflación. Este punto es el que está íntimamente relacionado con la reforma fiscal de 1987.

La reducción de los ingresos tributarios es consecuencia principalmente de dos hechos importantes: la reducción de la base gravable de las empresas y la pérdida del valor real del entero de los impuestos.

La base gravable de las empresas se determinaba a través de la deducción de ciertos conceptos nominales que permitían calcular la utilidad fiscal de las mismas.

Lo que ocurría, de acuerdo con la Ley vigente hasta diciembre de 1986, fue que las empresas podían deducir la totalidad de los intereses nominales, monto que en épocas inflacionarias crece a la par con la inflación. Esto provocó que de manera creciente las empresas fueran deduciendo más y más, de tal forma que la base gravable del impuesto se iba reduciendo. Conforme aumentaba la inflación se reducía la base gravable, lo mismo que los ingresos tributarios provenientes de esa fuente, por lo que aumentaba el déficit.

Las reformas fiscales de 1987 contemplan, en lo fundamental, un programa económico orientado al crecimiento y fortalecimiento de las finanzas públicas.

En el Impuesto Sobre la Renta, dada la importancia de las modificaciones, se consideró pertinente establecer un periodo de transición de cuatro años durante el cual el contribuyente podrá adaptarse a las nuevas circunstancias fiscales.

Durante este periodo, se establece un mecanismo de impuesto combinado en el cual coexistirá un impuesto calculado sobre tasa y base tradicional, que se pagará en un porcentaje cada vez menor, conjuntamente con un impuesto determinado ya con las modificaciones y la nueva tasa que se pagará en un porcentaje creciente.

El objeto de esta reforma es el aumento de la recaudación de los ingresos tributarios no petroleros, mediante ajustes a la base gravable de las empresas y el combate a la evasión fiscal.

El Sistema Tributario Mexicano estaba diseñado para operar en una economía estable, por lo que al surgir el fenómeno inflacionario se establecieron paulatinamente ajustes en la base gravable para el cálculo del impuesto sobre la renta, llegándose a una distorsión de la situación real, ya que se deducían pérdidas inexistentes y se regulaban utilidades ficticias.

7.3.2. ESTRUCTURA DE LA LEY

Las reformas a la Ley implicaron una reestructuración para quedar como sigue:

- a) Título I. "Disposiciones generales". Arts. 1o.-9o.

- b) Título II. "De las sociedades mercantiles". Arts. 10-67.
- c) Título III. "De las personas morales con fines no lucrativos". Arts. 68-73.
- d) Título IV. "De las personas físicas". Arts. 74-143.
- e) Título V. "De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional". Arts. 144-162.
- f) Título VI. "De los estímulos fiscales". Arts. 163-165.
- g) Título VII. "Del sistema tradicional de impuesto sobre la renta a las actividades empresariales". Arts. 10 bis-67 bis; 107 bis-119-bis.
- h) Título VIII. "Del mecanismo de transición del impuesto sobre la renta a las actividades empresariales". Arts. 801-817.

Los Títulos VII y VIII, tienen vigencia de 1987 a 1990, y a partir de 1991 quedará contenida la materia que regula el Título II en lo referente a sociedades mercantiles y en el Título IV, Capítulo VI, las personas físicas que realicen actividades empresariales.

Las "Disposiciones generales" contenidas en los primeros nueve artículos, son aplicables a todos los conceptos de Ley, excepto los artículos 6, 7, 7A y 7B, que no son aplicables al Título VII que regula el sistema tradicional.

El Título II contiene en forma expresa el reconocimiento de la inflación para la determinación de la base nueva, tratándose de sociedades mercantiles, y en el Título IV, Capítulo VI, cuando se trate de personas físicas con actividades empresariales.

Para el cálculo de la base tradicional es aplicable el Título VII, en la determinación de esta base se manejan datos o cifras históricas.

El Título VIII regula el periodo de transición en el que coexisten los sistemas de base nueva y base tradicional.

7.3.3. SISTEMA NUEVO EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

7.3.3.1. INTRODUCCION

El nuevo sistema tributario contenido en las reformas fiscales a la Ley del Impuesto Sobre la Renta publicadas el 31 de diciembre de 1986 (13), consiste principalmente en lo siguiente:

a) El ISR se calcula sobre una utilidad fiscal de ejercicios determinados, pero deben efectuarse pagos provisionales cada mes, calculados en base a cifras del ejercicio anterior, combinadas con algunas cifras del ejercicio al que corresponden dichos pagos.

b) Dentro de la definición de ingresos acumulables, además de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio o en crédito, se incluyen los ingresos "de cualquier otro tipo".

c) Se abandona la idea de una tarifa progresiva del ISR, estableciéndose una tasa fija del 35%.

d) Se establece el uso del INPC (índice nacional de precios al consumidor) que publicará mensualmente el Banco de México en el Diario Oficial de la Federación y éste se utilizará para determinar factores de ajuste y factores de actualización para ciertas cifras fiscales.

e) Se amplía el concepto de intereses y se establece la obligación de determinar el "componente inflacionario" de las deudas o créditos. Dichas deudas o créditos no equivalen a lo que contablemente son pasivos y activos monetarios.

f) La depreciación y amortización deducible se calcula a pesos constantes de la mitad del ejercicio, sin que se incluya algún reconocimiento para los activos totalmente depreciados. Se incluye una opción para deducir de inmediato una porción de las inversiones nuevas de activo fijo.

g) Establece la deducibilidad de las erogaciones por compras, en lugar de deducir el costo de lo vendido. Se elimina la obligación de controlar y valorar los inventarios. Las compras no se actualizarán por efectos de la inflación.

h) Establece una actualización parcial por inflación, sobre las pérdidas fiscales.

i) Se conserva el tratamiento de deducción y acumulación de dividendos.

j) El sistema nuevo no se usa para calcular la PTU de cada ejercicio y ésta continúa siendo no deducible para efectos del ISR.

7.3.3.2. ESQUEMA GENERAL

La determinación del ISR de las empresas conforme al nuevo sistema se desarrolla bajo el siguiente esquema general:

Ingresos en efectivo, en bienes, en servicio (excepto personas físicas) y en crédito, excluidos los conceptos que fiscalmente se consideran ingresos por intereses.

Más: ingresos por intereses a favor, en la porción que en su caso sea superior al componente inflacionario de los créditos considerados por la Ley.

Más: ganancia inflacionaria, o sea ingresos por componente inflacionario de las deudas, en la porción que en su caso exceda respecto al monto de los intereses a cargo del contribuyente

« Ingresos acumulables

Menos: deducciones por devoluciones, descuentos o bonificaciones, por compras de mercancías, materias primas, productos semiterminados y por gastos, sin incluir intereses.

Menos: deducción de inversiones, actualizada o inmediata, en los términos de la Ley.

Menos: deducción por dividendos o utilidades distribuidos (sólo en el caso de sociedades mercantiles).

Menos: créditos incobrables, pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes que no correspondan a compras.

Menos: aportaciones para fondos de investigación y desarrollo de tecnología y para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, en los casos aplicables.

Menos: disminución de inventarios en el caso de contribuyentes dedicados a la ganadería.

Menos: intereses a cargo, en la porción que en su caso exceda al componente inflacionario de las deudas.

Menos: pérdida inflacionaria, o sea diferencia resultante de restar el componente inflacionario de los créditos, el monto de los intereses a favor cuando éstos son inferiores.

= Utilidad (pérdida) fiscal

Menos: pérdidas fiscales pendientes de aplicar de otros ejercicios, actualizadas.

= Resultado fiscal.

7.3.3.2. DEFINICION DE INGRESO

Las diferencias que en materia de ingresos acumulables se tienen, respecto al sistema tradicional, son las siguientes:

a) En lugar de acumularse la totalidad de los intereses devengados sobre créditos otorgados por el contribuyente, ahora se acumula sólo el diferencial, cuando sea positivo, de restar a los intereses nominales devengados en cada mes del ejercicio, el importe correspondiente a un nuevo concepto denominado "componente inflacionario" de los créditos considerados por la Ley.

b) Adicionalmente se acumula también un nuevo concepto denominado "ganancia inflacionaria", el cual equivale a la diferencia, cuando sea positiva, de restar al componente inflacionario de las deudas consideradas por la Ley, el importe de los intereses devengados a cargo del contribuyente.

La inclusión de este último concepto de ingresos, se establece en la Ley del ISR al modificar el primer párrafo del artículo 15, para adicionar como concepto de ingresos acumulables los "de cualquier otro tipo".

El mismo párrafo mencionado, pero en forma independiente, señala que "La ganancia inflacionaria es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas."

Dicho concepto se desprende de la aceptación de que en época inflacionaria, al tener deudas liquidables a su valor nominal genera un ingreso para el deudor, por el deterioro del poder adquisitivo de la moneda.

Desde el punto de vista financiero, puede considerarse que tal ganancia sólo es real cuando el importe de las deudas se ha invertido en activos que conserven su poder adquisitivo, ya que si éstas se

inviertieron en activos que no conservan dicho poder de compra, no se realiza efectivamente una ganancia inflacionaria.

Los conceptos de ingresos descritos son aplicables tanto para sociedades mercantiles como para personas físicas que realicen actividades empresariales.

7.3.4. SISTEMA TRADICIONAL EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Como se ha expuesto, los cambios a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, originan un nuevo sistema para la determinación del resultado fiscal de las sociedades mercantiles en general, así como para la obtención de los ingresos acumulables de las personas físicas por la realización de actividades empresariales. Dicho sistema entró en vigor el 1o. de enero de 1987; sin embargo, y en virtud de que es imposible que los contribuyentes afectados pasen de inmediato de un sistema fiscal a otro, durante el periodo comprendido del 1o. de enero de 1987 al 31 de diciembre de 1990 se aplican en forma paralela lo que se ha llamado sistema nuevo y el sistema que tradicionalmente había venido operando.

El sistema que desaparecerá, para efectos de su aplicación fiscal, queda incluido en el Título VII que se adiciona a la LISR a partir de 1987 denominado "Del sistema tradicional del impuesto sobre la renta a las actividades empresariales", y su vigencia termina el 31 de diciembre de 1990.

Dicho Título se integra con el mismo texto de los artículos que componen el Título II y el Capítulo VI del Título IV de la LISR vigente al 31 de diciembre de 1986, con las modificaciones y adiciones a algunos de sus artículos, las cuales entraron en vigor a partir del 1o. de enero de 1987.

7.3.5. SISTEMA DE TRANSICION

7.3.5.1. MECANISMO DE TRANSICION

El efectuar un cambio brusco de un año a otro pudo provocar efectos negativos, por lo que se eligió un sistema de transición en el cual coexisten los dos sistemas, aplicándose la tasa de la base nueva en forma total en 1991. Este proceso de transición se contempla en el Título VIII.

La determinación de la nueva base entra en vigor desde el primer año (1987) y lo que no se aplica totalmente es la nueva tasa del impuesto sobre la renta que regirá en 1991 (35%) para sociedades mercantiles ya que se aplica a partir de un 7% hasta alcanzar su definitividad en cuatro años.

Se precisa que las sociedades mercantiles aplicarán por separado, las disposiciones contenidas en los Títulos II y VIII 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 las siguientes proporciones:

Año	Título II	Título VIII
1987	20%	80%
1988	40%	60%
1989	60%	40%
1990	80%	20%

En cuanto a las personas físicas que efectúan actividades empresariales también aplicarán, por separado, las disposiciones del Capítulo VI del Título IV y el Capítulo VII del Título VIII. De las utilidades fiscales y las utilidades fiscales ajustadas determinadas por cada Título, se tomarán las siguientes proporciones:

Año	Capítulo VI del Título IV	Capítulo VII del Título VIII
1987	20%	80%
1988	40%	60%
1989	60%	40%
1990	80%	20%

La suma de ambos montos será la utilidad fiscal conjunta que en su caso se acumulará a los demás ingresos comprendidos en el Título IV.

7.3.5.2. EMPRESAS CON MEDIANA CAPACIDAD ADMINISTRATIVA

A partir de 1987 se introduce en la LISR un nuevo concepto de contribuyente, el cual se denomina "Empresas con mediana capacidad administrativa", entendiéndose como tales aquellas sociedades mercantiles residentes en México que reúnan los requisitos siguientes:

a) Que sus ingresos del ejercicio inmediato anterior no hubieran excedido de 250 millones de pesos.

b) Que no tengan las características de sociedades que puedan ser sociedades controladoras.

c) Que su capital social no sea propiedad en más de un 10%, en forma directa o indirecta, de otra sociedad mercantil.

d) Que sus deducciones por intereses en el ejercicio inmediato anterior no excedan del 20% de las deducciones del mismo ejercicio.

e) Que sus ingresos por intereses del ejercicio inmediato anterior no excedan del 20% de los ingresos del mismo ejercicio.

f) Que no hayan acumulado o disminuido los intereses y la ganancia o pérdida inflacionaria conforme al artículo 70.-B.

También se consideran empresas con mediana capacidad administrativa, a las personas residentes en México que realicen actividades empresariales y reúnan los requisitos mencionados en los incisos a), d), e) y f).

Los contribuyentes antes mencionados, para efectos de determinar su resultado fiscal conforme a los lineamientos del sistema nuevo, podrán optar por lo siguiente:

a) Acumular o deducir únicamente la parte de los intereses que resulte conforme a la proporción que calcule la SHCP, en vez de aplicar el artículo 70.-B, siempre que no acumulen ni deduzcan la ganancia o pérdida inflacionaria.

b) Aumentar la deducción de inversiones multiplicándola por el factor correspondiente al número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y el inicio del ejercicio, conforme a la tabla de ajuste que anualmente establezca el Congreso de la Unión en vez de aplicar el artículo 41.-A.

Conforme a lo anterior se crea un procedimiento opcional para que ciertos contribuyentes determinen su resultado fiscal. La finalidad de hacer esa clasificación de contribuyentes puede ser que es con la idea de que existen empresas (y personas físicas) cuyo aparato administrativo tendrá dificultades para interpretar y cumplir adecuadamente con las disposiciones fiscales vigentes a partir de 1987. Sin embargo, no se establecen reglas para que cuando se adopte el citado procedimiento, se deba continuar con él, por lo tanto existe la flexibilidad de adoptarlo en una año y dejarlo en otro y volverlo a tomar en el siguiente.

INDICE DE NOTAS DEL CAPITULO PRIMERO

- (1) Diario Oficial de la Federación del 28 de julio de 1921.
- (2) D.O.F. del 25 de febrero de 1924.
- (3) D.O.F. del 25 de marzo de 1925.
- (4) D.O.F. del 31 de diciembre de 1933.
- (5) Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tesis del Pleno de 1937 a 1948, T.F.F., México, 1949, p. 135.
- (6) *Ibídem*, p. 136.
- (7) D.O.F. del 31 de diciembre de 1941.
- (8) D.O.F. del 31 de diciembre de 1953.
- (9) D.O.F. del 31 de diciembre de 1964.
- (10) D.O.F. del 28 de noviembre de 1974.
- (11) D.O.F. del 31 de diciembre de 1978.
- (12) D.O.F. del 31 de diciembre de 1980.
- (13) D.O.F. del 31 de diciembre de 1986.

CAPITULO SEGUNDO

II. CARACTERISTICAS ESTRUCTURALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

En el presente capítulo se hará un estudio de todos los aspectos esenciales del Impuesto Sobre la Renta (ISR), dicho estudio comprenderá diversos rubros como son: conceptos fundamentales, principios generales, elementos que lo integran, entre otros, asimismo se tratarán las principales disposiciones legales vigentes en materia del impuesto estudiado.

1. CONCEPTOS FUNDAMENTALES

1.1. IMPUESTOS

Antes de profundizar en el concepto específico del ISR se considera necesario hacer un breve estudio, de carácter general, relativo a los impuestos para así obtener una mejor comprensión acerca de los mismos.

Se dará inicio citando las principales definiciones que en relación a los impuestos han dado los principales tratadistas en la materia, así encontramos que el vocablo impuesto viene del latín "impositus", que significa tributo, carga.

El Diccionario Jurídico Mexicano, retomando el concepto de Fritz Neumark y el de Fuentes Quintana, lo define diciendo que: "Es la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos (casi siempre es dinero) a favor del Estado, y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en una ley, siendo fijadas las condiciones de la prestación en forma autoritaria y unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria." (1)

Por otra parte, se encuentran diversas definiciones de impuestos, citadas por el Maestro Flores Zavala (2), de las que sólo se hará referencia a las que se consideren más relevantes.

Para Eheberg "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 determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas."

E. R. A. Seligman afirma que: "Un impuesto es una contribución forzada de una persona para el Gobierno para costear los gastos realizados en intereses comunes sin referencia a los beneficios especiales prestados."

Por su lado, el Maestro Sergio Francisco De la Garza (3), al tratar el tema de los impuestos, cita también diversas definiciones doctrinales de éstos, destacando la dada por A. D. Giannini, quien define al impuesto como: "La prestación pecuniaria que el Estado u otro ente público tiene el derecho de exigir en virtud de su potestad de imperio originaria o derivada, en los casos, en la medida y en el modo establecido por la ley con el fin de conseguir una entrada."

El Maestro De la Garza expresa su propia definición diciendo que: "El impuesto es una prestación en dinero o en especie de naturaleza tributaria, ex-lege, cuyo presupuesto es un hecho o una situación jurídica que no constituye una actividad del Estado referido al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos".

El Maestro Raúl Rodríguez Lobato define al impuesto diciendo que: "Es la prestación en dinero o en especie que establece el estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de las personas físicas o morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato." (4).

Por su parte el Maestro Serra Rojas nos dice que: "El impuesto es una obligación unilateral de derecho público, sin contraprestación y destinada al sostenimiento del Estado." (5).

Por último, se citará la definición que, de impuestos, manifiesta el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2o., al clasificar las contribuciones, diciendo que: "Impuestos son las contribuciones establecidas en 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, III y IV (Aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos) de este artículo."

La anterior disposición se deriva del artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución, en el que se establece la obligación para los mexicanos de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De lo anterior se deduce que nuestra Carta Magna no habla de tributos sino de contribuciones, las que, de acuerdo con el citado artículo 20. del Código Fiscal de la Federación, se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Se considera importante citar la definición que de tributos o contribuciones, manifiesta el Maestro Luis Humberto Delgadillo, la cual dice que: "Los tributos son aportaciones económicas que de acuerdo con la ley, exige el Estado de manera proporcional y equitativa a los particulares sujetos a su potestad soberana, y que se destinan a cubrir el gasto público." (6).

Ahora con todas las anteriores definiciones, que tienen determinados elementos comunes, se pueden establecer como esenciales del impuesto los siguientes:

a) Es una contribución o tributo, con base constitucional, que debe reunir las características de ser establecido por el Estado mediante ley y de una forma proporcional y equitativa.

b) Es una prestación en dinero o en especie. Esto quiere decir, primeramente que el pago del impuesto no lleva consigo una contraprestación, esto es, que a cambio de la cantidad que el particular entregue al Estado, para cubrir el impuesto, no percibirá algo concreto. En segundo término se deriva que el pago del impuesto no puede ser con servicios personales, sino con dinero y excepcionalmente en especie.

c) Es establecido unilateralmente por el Estado mediante ley, es decir, que la obligación de pagar el impuesto tiene como fuente la voluntad del Estado, expresada a través de una Ley, por lo tanto, no se requiere para su establecimiento el acuerdo previo de los sujetos obligados al pago del impuesto, ni su opinión respecto de que si están conformes o no, pues el Estado lo establece a través de sus órganos, facultados constitucionalmente para ello, no habiendo otra vía para su establecimiento, que a través de un acto legislativo, material y formalmente hablando, pues se trata de una prestación ex-lege.

d) Debe ser pagado por las personas físicas o morales que realicen el hecho imponible, o sea, que todas aquellas personas que se coloquen en la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que al ser realizada por el sujeto de lugar a una obligación tributaria (hecho generador).

e) Es obligatorio. Lo que significa que el pago del impuesto no depende de la voluntad del particular, pues es el Estado, unilateralmente, el que le impone la obligación de contribuir a sus gastos y en caso de que el particular no lo haga, el Estado puede ejercer la coacción que sea necesaria para constreñirlo a que cumpla con su obligación.

f) Se destina a cubrir los gastos públicos. El producto de los impuestos, como todo ingreso público, se destinará a cubrir los gastos que requiera la actividad del Estado.

Con los anteriores elementos se puede concluir diciendo que, el impuesto es la contribución que consiste en una prestación, en dinero o en especie, establecida unilateralmente por el Estado, mediante ley, pagada, de manera obligatoria, por las personas físicas o morales que realicen el hecho imponible y que se destina a cubrir los gastos públicos.

1.2. RESEÑA HISTORICA

Ahora se pasará al estudio particular del Impuesto Sobre la Renta, para lo cual es importante hacer una breve reseña histórica de su aparición, evolución y estructuración en diversos países del mundo.

El Impuesto Sobre la Renta nace y se estructura en Inglaterra hacia fines del siglo XVIII, no obstante algunos autores hacen referencia al impuesto denominado "Estima" establecido en Florencia, que gravaba los beneficios presuntos de los comerciantes con una tasa del 5%, el cual con el tiempo se hizo progresivo bajo el nombre de "Scala" y que se aplicó a la industria Textil Florentina.

El ISR se establece en Inglaterra en 1798 por el Primer Ministro William Pitt, con la finalidad de recaudar fondos para hacer frente a la amenaza napoleónica de invadir la isla, pues los impuestos ingleses, que consistían principalmente en derechos aduanales y gravámenes sobre el té, la sal, las sucesiones y el llamado "landa-tax", eran insuficientes para solventar los gastos de guerra.

El impuesto se conoció como la Triple Contribución, en virtud de que los causantes quedaron organizados en tres categorías, calculándose el impuesto sobre una relación entre el consumo y la renta de cada contribuyente. Terminada la guerra, al firmarse la paz de Amiens, se abrogó el impuesto, sustituyéndose los ingresos que producía con una elevación de los impuestos aduanales.

Addington, sucesor de Pitt, al reanudarse la guerra con Napoleón en 1803, establece de nueva cuenta el impuesto con la promesa de que sería suprimido una vez alcanzada nuevamente la paz, lo cual sucedió en 1806, determinándose que se causaría por tres años más con la denominación de "Property and Income Tax".

Actualmente en Inglaterra se ha abandonado el sistema cédular y se ha adoptado el sistema global de tributación en materia de renta.

Por otra parte, en Francia la reforma fiscal da inicio con motivo de la revolución de 1848 que triunfa en 1887, siendo discutido en el Parlamento Francés el proyecto de Poincaré y aprobado definitivamente, entrando en vigor una forma específica del ISR en 1895. El actual Impuesto Francés se estableció en 1914, hasta entonces la política fiscal de Francia se orientaba hacia los impuestos indirectos, ahora el ISR es cédular y global.

En Alemania hacia 1893 se implantó en Prusia, Baviera, Baden y otras regiones el ISR, que gravaba la renta global sin tener en cuenta las fuentes de donde procedían los ingresos.

En los Estados Unidos, el ISR fue establecido en 1913 y se reconoce como antecedente la ley de 1894 que fue declarada inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia, en virtud de las disposiciones que regulaban las facultades del gobierno central y de los Estados en materia tributaria, consistiendo la polémica impositiva en considerar si el ISR era un impuesto directo o indirecto.

En el caso de México, ya han sido analizados los principales antecedentes del ISR, los cuales parten de la Ley del Centenario del 20 de julio de 1921 y concluyen con la Ley del ISR del 28 de diciembre de 1980, la que más adelante se analizará

En consecuencia, el ISR ha tenido toda una evolución desde su aparición en Inglaterra, en el año de 1798, hasta nuestros días, pues surge con la sola finalidad de obtener ingresos para el Estado y ahora se ha convertido en un importante instrumento para la política económica y fiscal de los Estados.

Por lo tanto, se pueden considerar dos etapas en el desarrollo histórico del ISR:

a) La Primera Etapa. El ISR constituye un instrumento para la obtención de recursos, se grava en función al patrimonio del individuo en razón a la actividad que

desarrolla, se habla de leyes de carácter cédular que gravan al contribuyente con el único fin de recaudar ingresos para el Estado.

b) La Segunda Etapa. El ISR, junto con otros impuestos, constituye no sólo una fuente de ingresos para el Estado, sino también un instrumento de controles económicos como la inflación y la redistribución de la riqueza.

1.3. CARACTERISTICAS DEL SISTEMA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Siguiendo la teoría del Maestro Johnson, las principales características de un sistema de ISR son las siguientes:

1.3.1. FINES DEL IMPUESTO

La teología del ISR va a variar según las necesidades y evolución económica de un país, del momento económico y social en que se implemente, pues no se tendrán las mismas finalidades con el ISR en un país desarrollado que en uno en vías de desarrollo, o en un sistema capitalista que en uno socialista, pues las situaciones económico-sociales son totalmente diferentes.

En consecuencia la teología del impuesto dependerá de una serie de factores, tales como la importancia del ingreso para el Estado, nivel cultural del país, conciencia del sujeto frente al pago del ISR, nivel económico del contribuyente, etc.

En el caso de México, resulta difícil establecer un sistema fiscal del ISR perfecto, pues en virtud de ser un país en vías de desarrollo, no puede hacer a un lado sus necesidades reales de sus carencias económicas para buscar la justicia fiscal que existe en otros países, por lo cual no se tiene una LISR lo suficientemente justa que lleve consigo una racional redistribución de la riqueza, ya que debido a las grandes carencias económicas con que cuenta, se sacrificará justicia fiscal por inversión, por crecimiento.

1.3.2. UBICACION EN EL CONTEXTO IMPOSITIVO FEDERAL

El ISR es el impuesto más importante de ingresos tributarios para el Fisco, es de carácter federal y es administrado, legislado y controlado por la Federación, a excepción de los contribuyentes menores, los que mediante convenio con la Federación, los administran los gobiernos locales.

Al respecto, el Maestro Johnson dice que: "Los Estados no legislan sobre la LISR porque así lo creen conveniente ya que se autolimitan con la Federación sobre la legislación de esta materia, a cambio de ser partícipes de los ingresos federales similares, es por esto que los Estados Únicamente Administran, a los contribuyentes menores". (7).

1.3.3. VIGENCIA DEL IMPUESTO

El ISR se ha estructurado tradicionalmente de tal manera que el impuesto sea aplicado a los ingresos que se perciban en un ejercicio fiscal, el que comprende un año de calendario o un periodo de 365 días aún cuando no coincida con el año de calendario, esto es en virtud de que con ello:

- Se facilita la administración del impuesto.
- Se acopla a los sistemas fiscales en relación al presupuesto de ingresos.
- Control fiscal.
- Seguridad jurídica.
- Facilidad de entendimiento del impuesto por los contribuyentes.

No obstante lo anterior, algunos autores, entre ellos el multicitado Johnson, opinan que el periodo sobre el que se paga el ISR debería ser ampliado, pues: "El factor principal que se debe analizar para justificar el periodo sobre el cual se aplica el ISR será el lapso en que se considere el causante incrementa su patrimonio en forma tal que se grave con el impuesto aplicando una tasa progresiva".

Y agrega que es: "injusto que el legislador utilice un ejercicio fiscal para aplicar el gravamen de Renta, debido a que la riqueza del individuo se verá incrementada en forma artificial en un periodo tan corto, de 365 días, quizás si se observan los ingresos que percibió en un ámbito de mayor tiempo se vería que dicha riqueza resultó ser mayor o menor de la registrada para efectos del gravamen."

Johnson propone un sistema con un periodo de 5 años, en el que "se manejarán las mismas leyes de ISR que existen a la fecha, teniendo los mismos gravámenes y las mismas deducciones, periodos de pago, obligaciones fiscales, etc., y en el periodo que se quiera hacer el ajuste (5o. año) se manejará una tasa global sobre ingreso global de los cinco años". (8)

Se considera que el sistema propuesto por Johnson resultaría muy complejo, puesto que hay que tener en cuenta una serie de factores que dificultarían el cálculo del impuesto, tales como inflación, muerte, donaciones, etc. Además, el establecimiento de un periodo mayor de un año haría que no existiera concordancia con el principio de anualidad que rige al presupuesto de ingresos del Estado.

1.4. TEORIAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Otro punto importante a tratar es lo que la doctrina denomina Teorías del ISR; en las que se analizan los factores cuya armonía darán como resultado una Ley tendiente a la perfección, esos factores son los siguientes:

1.4.1. INGRESO PARA EL ESTADO

En este rubro se comprende la importancia que el ISR tendrá en el contexto nacional tributario, es decir, si será el más importante, en cuanto a recaudación, o si sólo será un apoyo a otros impuestos como un control administrativo en la cadena fiscal nacional.

En el caso de México, el ISR es el impuesto más importante, en cuanto al aspecto recaudatorio y en cuanto a ser un instrumento económico.

1.4.2. JUSTICIA FISCAL

Para Johnson es: "la distribución de los impuestos de acuerdo con el sistema jurídico vigente entre las personas llamadas a pagarlos, por medio de su respectiva capacidad contributiva, la cual está constituida por la renta neta, exención de un mínimo de subsistencia, discriminación de ciertos ingresos, atención a las circunstancias personales del contribuyente y un cierto grado de progresión." (9).

Por lo tanto, todo contribuyente bajo las mismas circunstancias de ingreso, temporalidad, necesidades, etc., pagará el mismo impuesto que el contribuyente que las tenga.

1.4.3. EFECTOS EN EL CRECIMIENTO Y DESARROLLO DE UN PAIS

La LISR produce siempre un impacto que se verá reflejado inmediatamente en el área económica en la que se establezca, pues a través de la estructura de la Ley se podrá fomentar la producción o la inversión en determinadas actividades necesarias para el desarrollo nacional, lo cual se hará a través de estímulos fiscales, a fin de que ciertos sectores económicos participen en la economía del país.

Asimismo, el impacto puede ser negativo, ya que puede establecerse un gravamen que afecte un determinado sector de la economía nacional y en vez de fomentarlo haga que los contribuyentes de ese ámbito busquen la forma de eludir el pago del impuesto.

1.5. RENTA

La actual Ley del ISR no da un concepto específico de renta y sólo se limita a enunciar a los sujetos que están obligados al pago del ISR. (art. 10.).

Sin embargo, revisando las Leyes que antecedieron a la Ley actual encontramos lo siguiente:

a) La Ley del ISR del 31 de diciembre de 1941, en su artículo 10. señalaba: " El ISR grava las utilidades, ganancias, rentas, productos, provechos, participaciones y, en general, todas las percepciones en efectivo, valores, en especie o en crédito que, por alguno de los conceptos especificados en esta ley, modifiquen el patrimonio del causante."

b) La Ley del ISR del 31 de diciembre de 1953, expresaba en su artículo 10. que: "El ISR grava los ingresos provenientes del capital, del trabajo o de la combinación de ambos, en los términos de este ordenamiento."

c) La Ley del ISR del 31 de diciembre de 1964, establecía, en su artículo 10., que: "El ISR grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito, que modifiquen el patrimonio del contribuyente, provenientes de productos o rendimientos del capital, del trabajo o de la combinación de ambos. En los preceptos de esta ley se determina el ingreso gravable en cada caso."

Como se ve el tercer precepto es una síntesis de los dos anteriores, para una mejor comprensión de lo que la ley pudiera considerar como ingresos, citaremos el artículo 20. de la Ley del ISR del 31 de diciembre de 1953, el que señalaba que: "Se considera ingreso, toda clase de rendimiento, utilidad, ganancia, renta, interés, producto, provecho, participación, sueldo, honorario y en general cualquier percepción en efectivo, en valores, en especie o en crédito, que modifique el patrimonio del contribuyente. En cada cédula se determina el ingreso gravable."

Ahora se verán los conceptos que de renta dan los principales estudiosos en la materia, así se tiene que el Maestro Flores Zavala manifiesta que: "Se llama renta, al producto del capital, del trabajo o de la combinación del capital y del trabajo." (10).

Si se observa la anterior definición se nota que coincide con lo expuesto por el artículo 10, ya citado, de la Ley del ISR de 1953.

En otro capítulo la define diciendo que: "La renta está constituida esencialmente por los ingresos, en moneda o en especie, que provengan del patrimonio personal o de las actividades propias del contribuyente, o de la combinación de ambos, como el ejercicio de una profesión. Tiene los siguientes caracteres:

"1o. Es susceptible de renovarse, porque proviene de una fuente normalmente productora, como el capital o la actividad personal, aun cuando hay casos en los que no tiene periodicidad.

"2o. Se encuentra económica y jurídicamente a disposición del beneficiario, que puede disponer libremente de ella." (11) .

El Maestro Sergio Francisco De la Garza expresa que: "La renta está constituida esencialmente por los ingresos del contribuyente, ya sea que provengan de su trabajo, de su capital o de la combinación de ambos." (12). Esta definición es coincidente con la anterior.

El Diccionario Jurídico Mexicano (13) da el significado etimológico, diciendo que proviene del latín "redita", utilidad o beneficio que rinde anualmente una cosa, o lo que de ella se cobra.

Más adelante, en el propio Diccionario, siguiendo a Haig y Simmons, se dice que: "El concepto personal de renta se puede definir como la suma algebraica del consumo de una persona, más el incremento de valor de su patrimonio durante un periodo determinado de tiempo."

Asimismo diferencia los conceptos de renta y de ingreso, pues el primero es genérico y el segundo es una especie de aquél, por lo tanto, renta es la suma de todos los ingresos, es decir, la renta de una persona es global y puede estar integrada por la suma de ingresos que provienen de fuentes diferentes. Por lo cual, cuando se utiliza el concepto de renta como sinónimo del de ingreso y en virtud de que éste forma parte de aquél, debe aclararse que el sinónimo correcto de renta es ingreso global.

Los anteriores conceptos de renta son muy genéricos, pues hablan de la renta desde un punto de vista general, sin embargo, para efectos impositivos, es necesario distinguir la renta sobre la que se va a efectuar el pago del impuesto, esto es la base gravable sobre la que se calculará el impuesto a pagar.

Así, en un intento de clasificación de la renta se puede proponer la siguiente:

a) Renta Bruta. Es el ingreso total percibido sin deducción de los gastos efectuados para su obtención.

b) Renta Neta. Es el ingreso del que se han deducido los gastos que se erogaron en su obtención.

c) Renta Libre. Es aquella que queda después de deducir los gastos necesarios para su obtención y toda clase de cargas que puedan recaer sobre ella.

d) Renta Legal. Es aquella que resulta de efectuar al ingreso total percibido sólo las deducciones señaladas en la ley.

Después de ver que la renta puede tener diferentes significaciones, en cuanto al monto de ingresos que va a ser gravado por la ley, se puede decir que la base para el cálculo del impuesto será la renta legal, puesto que ésta va diferir según el tratamiento que el legislador dé a cada caso.

Así, la renta legal puede coincidir o aproximarse con la renta bruta, como es el caso en que el impuesto grava los ingresos derivados del trabajo prestado en condiciones de dependencia o los derivados del capital en forma de intereses, o bien, el impuesto que pagan los contribuyentes menores que realizan actividades empresariales.

También, la renta legal puede ser coincidente con la renta neta, como es el caso del ingreso gravable del impuesto al ingreso de las personas físicas. En el caso de las personas morales, la renta legal se aproxima a la renta neta, pues la base del impuesto es la utilidad fiscal.

1.6. DEFINICION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Por último, dentro de este primer subcapítulo, se intentará dar, en base a todo lo expuesto, una definición del ISR, antes de lo cual se citarán algunas

El Diccionario Jurídico Mexicano dice que el ISR es la: "Contribución impuesta por la ley fiscal del mismo nombre sobre los ingresos percibidos por las personas físicas y morales residentes en México, y las residentes en el extranjero cuando la fuente de riqueza de los ingresos mencionados se encuentra en territorio nacional." (14).

Por su parte, el Maestro Johnson manifiesta que: "El ISR en un sistema fiscal moderno será el gravamen que tiene el Estado sobre el incremento patrimonial del individuo medido en ingresos y percibido durante un período determinado." (15).

En nuestra opinión, consideramos que el ISR: Es la contribución, consistente en una prestación en dinero, a favor del Estado, que grava los ingresos percibidos por las personas físicas o morales en un período determinado, de los cuales se han restado las deducciones autorizadas por la ley, en su caso.

2. PRINCIPIOS GENERALES

En este rubro tratarán lo que se ha denominado principios generales del ISR, entendiendo como tales aquellas características o peculiaridades que identifican al ISR y lo distinguen de los otros impuestos.

2.1. ES DIRECTO

De una manera tradicional los impuestos han sido clasificados en directos e indirectos, el ISR es un impuesto que ha sido clasificado como directo.

Dos han sido los criterios que los autores han seguido para establecer la división de impuestos en directos e indirectos. El primero se basa en la repercusión y el otro ha sido denominado administrativo.

Atendiendo a la repercusión o incidencia, son impuestos directos aquellos en los que el legislador se propone alcanzar inmediatamente al verdadero contribuyente; suprime a todo intermediario entre el pagador y el fisco, de tal manera que una misma persona reúne las calidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto, es decir, se grava directamente al sujeto pasivo, que es quien tiene a su cargo el pago del impuesto.

En los impuestos directos no ocurre la traslación del impuesto a un tercero, pues el sujeto percutido es también el sujeto incidido, o sea, que el sujeto pasivo no puede trasladar el impuesto a otras personas, sino que incide finalmente en su propio patrimonio.

Son impuestos indirectos aquellos en los que el legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión, por lo que las calidades de sujeto del impuesto y pagador son distintas. El legislador grava al sujeto sabiendo que éste trasladará el impuesto al pagador.

En los impuestos indirectos el sujeto pasivo, que es el sujeto obligado legalmente a pagar el impuesto, lo traslada a un tercero, llamado sujeto pagador, quien es el que verdaderamente lo paga.

En cuanto al criterio administrativo, son impuestos directos los que recaen sobre las personas, la posesión o el disfrute de la riqueza, gravan situaciones normales y permanentes, son relativamente estables y pueden recaudarse según listas nominativas conocidas como padrones de contribuyentes. Por lo que hace a los indirectos, son aquellos impuestos que se perciben en ocasión de un hecho, de un acto, de un cambio aislado, o accidental, por lo que no pueden formarse listas nominativas de los contribuyentes.

2.2. ES PERSONAL

Otra clasificación de los impuestos es aquella que los divide en personales y reales, dentro de esta clasificación el ISR se sitúa entre los impuestos personales.

Son impuestos personales aquellos en los que se toma en consideración las condiciones de la persona con la calidad de sujeto pasivo, recaen en principio sobre el total de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, tomando en cuenta su particular situación.

Son impuestos reales aquellos que recaen sobre la cosa objeto del gravamen, se prescinde de las condiciones personales del sujeto del impuesto o contribuyente y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuesto sólo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva.

2.3. ES PROGRESIVO

Atendiendo a la tasa, cuota o alicuota los impuestos se clasifican en proporcionales, progresivos y regresivos, por lo que el tipo impositivo, respectivamente, es constante, creciente o decreciente, en su relación con la base imponible. Al ISR se le coloca dentro de los progresivos.

Es proporcional aquel impuesto en que se mantiene una relación constante entre su cuantía (tasa) y el valor de la riqueza gravada (base), es decir, que la imposición es proporcional cuando la tasa del impuesto es constante a la base del mismo, de tal manera que la tasa se mantendrá constante aunque la base vaya en aumento.

El Maestro De la Garza al respecto dice: "Es la que permanece constante al variar la base imponible, de tal suerte que la cuantía de la obligación tributaria aumenta en proporción constante al aumentar la tasa imponible." (16).

Es progresivo aquel impuesto en que la relación de la cuantía del impuesto (tasa) con respecto al valor de la riqueza gravada (base) aumenta a medida que aumenta el valor de ésta, es decir, la tasa del impuesto aumenta también al aumentar la base del impuesto, pero no de una manera proporcional o constante sino creciente, de tal manera que la tasa va creciendo conforme lo va haciendo la base.

"La alicuota progresiva aumenta al aumentar la base imponible, de tal suerte que a unos aumentos sucesivos e iguales de la base corresponden aumentos más que proporcionales en la cuantía de la obligación tributaria." (17).

Es regresivo aquel impuesto en el que la tasa disminuye al aumentar la base imponible, de manera tal que a los aumentos sucesivos e iguales de la base corresponden aumentos menos que proporcionales en la cuantía de la obligación tributaria.

2.4. ES CEDULAR, GLOBAL O MIXTO

El ISR a lo largo de su evolución histórica formal ha pasado por tres etapas:

- a) Cedular o analítico.
- b) Sintético o global.
- c) Mixto.

"Esta clasificación se funda, según Mehl, en enfrentar los impuestos que recaen sobre un valor o sobre una situación económica estimada globalmente, a los que, por el contrario, no gravan más que un elemento de la misma. Los primeros se llaman impuestos sintéticos, generales o universales; los segundos se llaman analíticos, parciales o particulares." (18).

El sistema cedular "será aquél que gravará al causante en base a ingresos dependiendo de la fuente de actividad de su obtención, siendo acumulables únicamente aquellos ingresos que provengan de una misma fuente, teniendo deducciones asignadas al origen del ingreso, o en ocasiones gravará a estos aunque provengan de una misma fuente, sin acumulación alguna estableciendo una tasa fija independiente del total de ingresos que obtenga en un ejercicio fiscal." (19).

El Maestro Armando Porras expresa que: "El Impuesto Sobre la Renta es analítico cuando se reglamenta el gravamen atendiendo a los diferentes orígenes, fuentes o causas que producen esa utilidad gravable. La forma concreta que adopta el sistema es por medio de cédulas, de tal modo que serían tantas cédulas cuantas sean las causas que determinan la utilidad. Naturalmente cada cédula por atender a diversas causas, tiene un tratamiento diferente con características específicas que determinen diferencias entre unas cédulas y otras." (20).

El Maestro Dr. la Garza dice que: "Un impuesto cedular sobre la renta (como el que existió en México hasta 1964), que distingue el concepto de renta según su fuente y que establece reglas para cada categoría de renta, es un impuesto analítico, porque la analiza." (21).

Durante el período en que México sigue una tendencia por el régimen cedular (20 de julio de 1921 al 31 de diciembre de 1964) se tiene la existencia de diferentes disposiciones legales tendentes a la creación de una Ley del ISR, durante el mencionado período se encuentran las siguientes:

a) Ley del Centenario del 20 de julio de 1921, la que establecía 4 cédulas: comercio e industria; profesiones liberales, literarias, artísticas e innominadas; trabajo a sueldo o salario; colocaciones de dinero o valores a rédito, intereses, participación o dividendo.

b) Ley del 21 de febrero de 1924, ésta distinguía dos cédulas: sueldos, salarios y emolumentos; utilidades de las sociedades y empresas.

c) Ley del 18 de marzo de 1925, la que se divide en siete cédulas: actos de comercio; negocio industrial; negocio agrícola; etcétera.

d) Ley del 31 de diciembre de 1941, en ésta las cédulas se redujeron a cinco.

e) Ley del 30 de diciembre de 1953, en la que nuevamente se constituyen siete cédulas: comercio; industria; agricultura, ganadería y pesca; remuneración del trabajo personal; honorarios de profesionistas, técnicos, artesanos y artistas; imposición de capitales, regalías y enajenación de concesiones.

Todas las leyes mencionadas gravaban al contribuyente no como un objeto del ingreso, sino por la actividad (medida en ingreso), convirtiéndose, de esta manera, en leyes cedulares, cuyo sistema atiende a la fuente de ingresos.

En 1965, durante el periodo del Presidente Gustavo Díaz Ordaz, se reformó la Ley que había venido funcionando desde 1954, la que contenía una estructura cédular. Expresándose en la exposición de motivos lo siguiente: "...Las modificaciones hechas en los años inmediatos anteriores al impuesto sobre la renta han representado diversas etapas de un solo proceso y ahora, al elaborar el proyecto de una nueva ley, especialmente se ha procurado simplificar el sistema, agrupar las disposiciones por materias, limitar el número de preceptos, imprimirles la mayor claridad, a fin de que su interpretación esté al alcance de todos los interesados sin la intervención de especialistas..."

Más adelante se dijo: "La presente iniciativa que se somete a la Representación Nacional para una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, transforma sustancialmente el sistema, abandonando la clasificación de ingresos por cédulas, tanto en lo que se refiere a las empresas como a las personas físicas."

Seguendo al Maestro Johnson Okhuysen, se entiende que una Ley de ISR de carácter global "Es aquella que grava los ingresos del contribuyente en base a un patrimonio universal único, esto naturalmente en función a una tarifa progresiva." (22).

Para Dominguez Mota y Calvo Nicolau: "Una ley estructurada bajo un sistema global, atiende fundamentalmente para fines del gravamen, al sujeto que recibe el ingreso independientemente de la fuente que le dió origen. Esto significa, por ejemplo, que al legislador no le interesa para determinar el crédito fiscal, si el ingreso fue sueldo u honorario, sino que atendiendo al ingreso total que recibió el causante y que modificó su patrimonio." (23).

Retomando la opinión del Maestro Johnson Okhuysen, el hablar de ingresos sobre un universo único implica lo siguiente:

- Se acumulará la totalidad de los ingresos obtenidos por el contribuyente en un ejercicio fiscal, acumulación independiente de la fuente de ingreso.

- Se deberán utilizar las deducciones autorizadas en la Base Gravable como universales, es decir, deberán integrarse en su totalidad y no por áreas de actividad.

- Acumulación total de ingresos sin importar si la fuente de riqueza se encuentra en el país o no." (24).

El establecimiento de un sistema de ISR global es imposible de llevarlo en su totalidad a la práctica, pues es una realización más bien teórica, utópica, ya que la creación de éste se verá deformado por:

a) Aspectos políticos. Las presiones políticas internas, aunadas en los sistemas democráticos al hecho de que para la obtención del poder político los partidos o representantes tienen que dar concesiones en diversas áreas de justicia social y económica, afectarán un sistema global en su esencia misma.

b) Competencia internacional impositiva. Al estructurar un sistema impositivo también se debe analizar el orden internacional en materia tributaria, no pudiendo México establecer un sistema impositivo independiente de los factores económicos y fiscales que existen en otros países, ya que hay necesidad de captación de inversión extranjera y nacional en el país, siendo el impuesto uno de los factores esenciales que motivarán dicha inversión, con lo cual México deberá sacrificar en la estructuración del sistema fiscal el

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

concepto de justicia fiscal en mayor medida que en un país desarrollado, pues requiere de una mayor captación de capitales.

El Creación de estímulos fiscales y regímenes especiales de tributación. Esto es una necesidad primordial para el desarrollo de la política-fiscal y económica, pues a través de ellos el Estado motiva la inversión o desarrollo de áreas primordiales para la economía del país.

Con la Ley del ISR del 30 de diciembre de 1964 se da un cambio en el sistema fiscal de nuestro país, pues implicó un importante paso para la creación de una Ley de Renta Global, el cual no ha sido en su totalidad consolidado, por las cuestiones anteriormente expuestas, pues "Bajo un sistema global perfecto no existirían distinciones en el gravámen ya que todos los ingresos serán gravados en su totalidad, no importando de donde provienen, es decir, se tendría una ley de ISR justa, ya que se gravaría sobre el incremento en el Patrimonio neto que tuvo la persona en un ejercicio fiscal, y no sobre ciertas áreas de riqueza del individuo." (25).

La anterior situación es más frecuente en los países en vías de desarrollo, como México, en los que para atraer inversiones se sacrifican sistemas globales, viéndose obligados a ceder en sus disposiciones de redistribución de la riqueza para ver incrementada su posibilidad de crecimiento en la captación de inversión tanto nacional como extranjera.

Si a lo expuesto se agrega "una carencia de técnica legislativa, podemos afirmar que en México tenemos una ley del ISR de carácter semicircular, es decir, que en algunos casos se acumulará en su totalidad el ingreso del contribuyente y en otras situaciones no se tendrá un ingreso total gravable." (26).

En resumen, en México se deforma el sistema global debido a que la ley del ISR permite:

- a) La no transparencia fiscal. La que consiste en considerar a las personas morales como sujetos del ISR independientes y definitivos, gravando por separado a los accionistas por los dividendos que les distribuya la sociedad.
- b) Sistema fraccionado de deducciones. La LISR autoriza diversos tipos de deducciones dependiendo de la fuente de ingresos que se tenga.

c) Acto civil y acto mercantil. (Título IV) Lo que produce un sintoma cédular al establecer diferencias entre acto civil y mercantil, considerando la ley que los actos provenientes de actividades empresariales producen mayor incremento patrimonial que los ingresos provenientes de actividades civiles, otorgando mayores deducciones para éstos últimos.

d) Ingresos exentos (no acumulables). La exención de ingresos provoca un desajuste directo en la finalidad primordial del ISR que sería la distribución de la riqueza, ya que afecta en forma directa el que una persona que recibe un ingreso exento se enriquezca más que el ingreso que perciba una persona que no se tipifique como exenta.

e) No acumulación de ingresos. Se da con aquellos ingresos que sino son considerados como exentos, si tienen incentivos para motivar se invierta en las áreas promovidas, lo cual se da en los ingresos por dividendos, intereses y obtención de premios (cap. VII-IX del Título IV). Lo cual afecta a un sistema global, ya que además de crear una base gravable total menor, se crea una tarifa independiente y no acumulativa.

f) Tasas fijas del impuesto. Existe en la ley mexicana la diferenciación en el cobro del impuesto entre tres ingresos: exentos, los tasados en base a una tarifa progresiva y los tasados en función de una tarifa fija. Lo cual trae consigo un sistema semicédular, ya que infringe el principio de Unidad que tendría una Ley Global: "Todos los ingresos que incrementen al patrimonio de un individuo deberán ser acumulables y gravados en base a una sola tarifa."

g) Regímenes especiales de tributación. Son aquellos en los que los contribuyentes tasarán un impuesto suplente al tipificado por la LISR, y que al adoptar éste se verán exceptuados del pago del ISR. Lo cual representa acabar con un sistema impositivo equitativo, ya que se verá privilegiada alguna actividad económica.

h) Estimulos fiscales. Son aquellos que tienen como finalidad el motivar la inversión en ciertas áreas de la economía que el Ejecutivo considera primordiales para el país. Los contribuyentes acreedores a estimulos fiscales están sujetos al régimen de la LISR, pero el ISR que les corresponde pagar se verá disminuido.

1) Diferenciación de sujetos en base a residencia. Se gravan del extranjero únicamente los ingresos que perciba de fuente nacional.

El 30 de diciembre de 1980 se expidió una nueva Ley del ISR, también de tendencia global, quedando completamente reestructurada, la que ha sido modificada en diversas ocasiones y es la que actualmente rige.

Por último, "El sistema mixto del impuesto sobre la renta es una combinación de los sistemas cedulares y globales." (27).

2.5. ES ELASTICO

En relación a esta característica citaremos la opinión del Maestro De la Garza: "Se dice que el impuesto es estable si no se siguen todas las oscilaciones de la coyuntura: su rendimiento no aumenta cuando la producción y las rentas aumenten, en período de prosperidad, pero tampoco bajará si, en período de crisis, aquéllas descienden. Los impuestos inestables siguen más de cerca las oscilaciones de la coyuntura.

" El impuesto es elástico cuando una elevación de la alícuota impositiva no provoca una contracción de la materia imponible que anule los efectos del aumento producido." (28).

Por su parte, el Maestro Armando Porras comenta: "...la elasticidad facilita la adaptación de las cargas tributarias a la situación económica de un país, y concretamente en las épocas de crisis, la elasticidad de los impuestos es a manera de amortiguador de los momentos más agudos de las crisis económicas

" La elasticidad es otra de las características del impuesto sobre la renta, que lo hace tan aceptable para la mayor parte de los hacendistas; la elasticidad radica en que el impuesto sobre la renta no es rígido, ya que grava las utilidades y siendo éstas fluctuantes según el panorama económico-social, aquél va operando de acuerdo con el grado de utilidad alcanzado" (29).

El Maestro Flores Zavala nos dice que: "El principio de elasticidad o de la movilidad significa que los impuestos deben ser adaptables a las variaciones de las necesidades financieras, de manera que en un sistema deben existir uno o varios impuestos, que con un simple cambio de tarifas y sin provocar trastornos, produzcan, en casos de crisis, los recursos necesarios." (30).

Conforme a lo anterior, se puede decir que la elasticidad consiste en que aumentará la recaudación del impuesto cuando las rentas aumenten y disminuirá cuando aquéllas lo hagan, es decir, se dará un proporcionalidad entre la renta percibida y el gravamen del impuesto.

2.6. ES AUTODETERMINABLE Y DETERMINABLE.

En cuanto a la estructura de los impuestos, no sólo del ISR, existen diversas técnicas para el pago y administración de los mismos, entre las que se encuentran las técnicas impositivas de la autodeterminación y de la determinación, de donde resultará, según sea el caso, que se trate de un impuesto autodeterminable o determinable.

El impuesto autodeterminable "consiste en permitir (u obligar) al contribuyente a que determine su Base Gravable y por lo tanto el impuesto que le corresponde pagar." (31).

En el impuesto autodeterminable el contribuyente elaborará su propia declaración impositiva, determinando las deducciones correspondientes, la tarifa sobre la cual deberá calcular el pago, su acreditamiento, etc. El contribuyente, de esta manera, se convertirá en el interprete de la ley para los efectos del pago del impuesto.

El impuesto determinable es aquel gravamen en el que la autoridad será la encargada de indicar al contribuyente la cantidad que pagar de impuesto.

El Maestro Johnson distingue una tercer técnica, en la administración impositivas, que es la pagadora, "que es aquella en la cual se obliga al pagador del ingreso a determinar el impuesto que le corresponde pagar al contribuyente y enterarlo a cuenta de él." (32).

En conclusión, todas las técnicas mencionadas para el cobro y administración del impuesto tienen como finalidad el buscar y lograr la mejor eficiencia del cobro de los impuestos.

En México, la Ley del ISR contempla un sistema mixto, pues dicho ordenamiento contiene los tres métodos de recaudación expuestos: el autodeterminable (declaración anual de Sociedades Mercantiles y de personas físicas), determinable (estimativa de ingresos art. 62) y el pagador (ingresos por intereses, ingresos por salario y residentes en el extranjero).

3. ELEMENTOS ESENCIALES

3.1. SUJETO

3.1.1. SUJETO ACTIVO Y SUJETO PASIVO

En la relación jurídico-tributaria intervienen dos sujetos: un sujeto activo y un sujeto pasivo. El primero, es aquél que tiene el derecho de exigir el pago del tributo, es el titular de un derecho de contenido económico denominado contribución, que debe ser cubierto por el sujeto pasivo, es el encargado de vigilar el pago espontáneo de la obligación, y en caso de que éste no se realice, exigirlo en forma coactiva.

En México, el sujeto activo lo constituyen la Federación, las Entidades Federativas, el Distrito Federal y los municipios. En el caso del ISR el sujeto activo lo constituye la Federación.

Para Flores Zavala "Sujeto pasivo es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto." (33).

El Código Fiscal de la Federación de 1938, en su artículo 20, expresaba que: "Sujeto o deudor de un crédito fiscal es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes, está obligada de una manera directa al pago de una prestación determinada al Fisco Federal." El artículo 13 del CFF de 1966 decía: "Sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al Fisco Federal." El CFF de 1981 no contiene definición.

De acuerdo con el criterio de la Tercera Sala del Tribunal Fiscal de la Federación al fallar el juicio 1748/40, establece que es sujeto pasivo del impuesto el individuo cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, el individuo que realiza el acto o produce o es dueño del objeto que la ley toma en consideración al establecer el gravamen, etc., pero también el individuo a quien la ley le impone la obligación de pago en sustitución o conjuntamente con aquél. (34).

De lo anterior se distingue el sujeto pasivo del impuesto del sujeto pasivo pagador del impuesto, éste "es aquél que, en virtud de diversos fenómenos a que están sometidos los impuestos, paga en realidad el gravamen porque será su economía la que resulte afectada con el pago" (35). La situación descrita ocurre en los impuestos indirectos, por lo que en el caso del ISR, que es directo, no tiene mayor relevancia.

Por otra parte, el Maestro Johnson Okhuysen distingue además del sujeto pasivo, al que él llama sujeto del impuesto y lo define expresando que: "es la persona física o moral que está obligada al pago del ISR, aquella persona tipificada dentro del objeto del impuesto a realizar el pago", el sujeto de la LISR con el cual amplía el concepto anterior "incluyendo en el mencionado aquellos sujetos que sin estar obligados al pago del ISR estarán obligados al cumplimiento de diversas obligaciones emanadas de la LISR." (36).

3.1.2. SUJETOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

3.1.2.1. INTRODUCCION

El sujeto pasivo o sujeto del impuesto es la persona que legalmente está obligada a pagar el impuesto, atendiendo al criterio de impuesto directo, y no al sujeto que está obligado (sujeto retenedor) a enterar el pago.

Así será sujeto o contribuyente del ISR la persona física o moral que está obligada a su pago, de conformidad con el artículo 10. de la LISR, en los casos siguientes:

a) Las residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan. Carece de importancia si las personas de que se traten son de nacionalidad mexicana o extranjera.

b) Las residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento. En este caso tampoco tiene importancia si las personas de referencia son de nacionalidad mexicana o extranjera.

c) 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. También en este supuesto carece de importancia si la persona tiene nacionalidad mexicana o extranjera.

En base a lo anterior se puede sostener que los supuestos bajo los cuales una persona se convierte en sujeto del impuesto sobre la renta, se derivan de tres conceptos esenciales que condicionan que la percepción de un ingreso origine la causación de este impuesto en

México, éstos, llamados por la doctrina criterios de vinculación, son los siguientes: a) la residencia, b) el establecimiento permanente y c) la fuente de riqueza.

Por ello, el concepto de nacionalidad mexicana ha dejado de ser el elemento determinante para la causación del impuesto sobre la renta en México.

Desde la creación del impuesto sobre la renta en nuestro país en la Ley del 21 de febrero de 1924 hasta la Ley del Impuesto Sobre la Renta del 31 de diciembre de 1984, la nacionalidad mexicana constituyó un aspecto determinante para ser sujeto de ese impuesto.

De esta manera durante el periodo indicado se dispuso, entre otros casos, que eran contribuyentes del impuesto sobre la renta las personas físicas y morales de nacionalidad mexicana, respecto de todos los ingresos que obtuvieran, independientemente del lugar en donde se encontrara ubicada la fuente de riqueza de tales ingresos. Para lo cual, carecía de importancia el lugar en el que la persona radicara, o el lugar en el que estuviere localizada la fuente de sus ingresos, lo trascendente era su nacionalidad.

Lo anterior implicaba que un mexicano se convertía en sujeto del ISR aún cuando su residencia y su fuente de riqueza estuvieran localizadas en el extranjero. De tal manera que esa persona tendría que pagar también el ISR en el país en que se encontraba tanto su residencia como su fuente de riqueza. Sin embargo, para evitar la múltiple tributación, la Ley mexicana preveía la posibilidad de acreditar, bajo ciertos lineamientos, el ISR que se pagara en el extranjero.

Acorde a lo expuesto, se puede manifestar que la nueva fórmula que abandona el concepto de nacionalidad mexicana como aspecto determinante de la relación tributaria, va más de acuerdo con lo establecido en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que impone la obligación a todos los mexicanos de contribuir a los gastos públicos de la Federación, del estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Así en el supuesto de que un mexicano reside en el extranjero, no estará obligado al pago de los impuestos mexicanos por razón de su nacionalidad únicamente.

3.1.2.2. CRITERIOS DE VINCULACION

3.1.2.2.1. INTRODUCCION

Los criterios de vinculación o de sujeción son "aquellos elementos o principios de conformidad con los cuales un fenómeno económico o supuesto normativo se encuentra sometido a la soberanía tributaria de un estado determinado." (37)

En la Ley del Impuesto Sobre la Renta se disponen tres criterios de vinculación conforme a los cuales cualquier persona se encuentra sometida a la soberanía tributaria del Estado Mexicano.

Los criterios de sujeción a que alude la legislación impositiva de la materia en México son tres: a) la residencia, b) el establecimiento permanente y c) la fuente de riqueza.

3.1.2.2.2. RESIDENCIA

El primer criterio de vinculación es el de residencia, por el cual los residentes en México por todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan, estarán obligados a pagar el impuesto sobre la renta.

Para establecer si un sujeto está o no obligado al pago del ISR en México, conforme a este primer principio, se debe determinar si es o no residente dentro del territorio mexicano.

El concepto de residencia se define para efectos fiscales por el Código Fiscal de la Federación en el artículo 9o, de cuyo texto se puede sustraer lo siguiente:

a) Las personas físicas de nacionalidad mexicana se consideran residentes en territorio nacional, excepto que:

- Hayan permanecido en otro país por más de 183 días en el año de calendario; y

- Que hayan adquirido la residencia fiscal en ese otro país en el que hayan permanecido por más de 183 días.

b) Las personas morales de nacionalidad mexicana se consideran residentes en territorio nacional, excepto que hayan establecido la administración principal de su negocio en otro país.

c) Los funcionarios del estado, de nacionalidad mexicana, se consideran residentes en territorio nacional, sin excepción alguna.

d) Las personas físicas extranjeras se consideran residentes en México cuando establezcan su casa-habitación en el país, salvo que se presenten las dos circunstancias descritas en el inciso a).

De la manera expuesta, según el principio de residencia, la persona física o moral residente en territorio nacional estará obligada al pago del impuesto sobre la renta por la totalidad de los ingresos que perciba, sin importar el lugar donde se encuentre ubicada la fuente de riqueza de donde deriven. Esto se conoce en la doctrina como renta mundial, concepto que implica, como ya se dijo, que se gravará por el impuesto sobre la renta la totalidad del ingreso percibido por el residente dentro del territorio nacional, sin atender al lugar donde sean percibidos.

3.1.2.2.3. ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

El concepto de establecimiento permanente constituye otro de los criterios de vinculación contemplado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta de México, concepto, que según lo visto en capítulos anteriores, no tiene precedente alguno en la legislación mexicana de la materia. Sin embargo, lo anterior no implica que dicho concepto sea una institución autóctona atribuida al legislador mexicano, sino que es producto de toda un complejo proceso a nivel internacional, el que tiene su origen en el seno de la Sociedad de Naciones, a través de su comité fiscal y que va desarrollándose hasta formar parte de la doctrina y de la legislación de diversos países.

El principio de establecimiento permanente tiene como finalidad la de proporcionar el presupuesto para sujetar la actividad económica de un extranjero en un país, esto es, gravar las utilidades que obtienen los residentes en el extranjero.

El concepto de establecimiento permanente excluye la ejecución de actos aislados que no implican el propósito de permanencia implícita en la idea de crear esta institución. Por lo tanto, debe referirse a una instalación fija y permanente de negocios, es decir, que dicha instalación debe encontrarse establecida en un lugar determinado y con un cierto grado de permanencia. Tal situación coincide, en cierta forma, con el criterio de habitualidad y establecimiento contemplado por el Derecho mercantil, para reputar a una persona como comerciante.

La idea de establecimiento permanente surge a partir del momento en que las actividades de una entidad van más allá de las fronteras de su país de origen, lo cual implica la concurrencia de soberanías tributarias, ya que por una parte el país de origen de la mencionada entidad pretenderá gravar los ingresos que obtenga, siguiendo el concepto de renta mundial; por la otra, los países en donde esa misma entidad obtenga ingresos sin ser residente pretenderá hacer lo mismo.

Así la creación del concepto en estudio tiene como objetivo que el Estado Mexicano obtenga el rendimiento que a través del impuesto le corresponde, sobre la renta de que un residente en el extranjero genera en territorio nacional, situación que resulta equitativa, pues si es en México en donde se encuentra ubicado el establecimiento al que se le atribuye la obtención del ingreso, debe pagar impuesto en México como lo hace toda persona que, residiendo en el país, obtiene también ingresos.

Del precepto legal relativo se desprende que el legislador dispuso para la tipificación de esta figura, como criterio de sujeción de un residente en el extranjero a la Ley del Impuesto Sobre la Renta mexicana, la realización de los siguientes supuestos:

a) Que se trate, obviamente, de un residente en el extranjero.

b) Que tenga en México un establecimiento permanente.

c) Que dicha persona perciba ingresos que sean atribuibles al mencionado establecimiento permanente.

En cuanto al primer inciso, ya se expusieron las situaciones en las que una persona es considerada como residente en territorio nacional, por lo tanto, a "contrario sensu" serán residentes en el extranjero:

- Las personas físicas de nacionalidad mexicana que hayan permanecido en otro país por más de 183 días en el año de calendario y que hayan adquirido la residencia fiscal en ese otro país en el que hayan permanecido por más de 183 días.

- Las personas morales de nacionalidad mexicana que hayan establecido la administración principal de su negocio en otro país.

- Las personas físicas y morales de nacionalidad extranjera y residencia fuera de México.

Por lo que hace al establecimiento permanente, éste es definido por la LISR, en su artículo 2o., como "cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales".

Enseguida la Ley hace mención, enunciativa más no limitativa, de lo que debe entenderse por establecimiento permanente, menciona entre otros: las sucursales, las agencias, las oficinas, las fábricas, los talleres, las instalaciones, las minas, las canteras o cualquier lugar de exploración o extracción de recursos naturales.

De esta manera, el establecimiento permanente es el sitio en el cual se lleva a cabo la realización de actividades empresariales, entendiéndose por tales las comerciales, las industriales, las agrícolas, las ganaderas, las de pesca y las silvícolas. Estas actividades tradicionalmente se definían en la propia Ley del ISR, sin embargo, actualmente son definidas por el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación, de la manera siguiente:

a) Comerciales. Son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y no están comprendidas en las fracciones siguientes.

b) Industriales. Comprenden la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.

c) Agrícolas. Constituyen las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

d) Ganaderas. Consisten en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

e) Pesqueras. Incluyen cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, así como la captura y extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

f) Silvícolas. Son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

En el numeral mencionado también se define el concepto de establecimiento permanente, dicha definición coincide con la que da la LISR: "Se considerará empresa la persona física o moral que realice las actividades a que se refiere este artículo y por establecimiento se entenderá cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, las citadas actividades empresariales".

Por último, en relación al tercer supuesto normativo, para que un residente en el extranjero se convierta en sujeto del impuesto sobre la renta mexicano, se requiere que exista un ingreso atribuible al establecimiento permanente en el país.

La Ley sólo considera como ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los que provengan de la actividad empresarial que se desarrolla en dicho establecimiento, así como los que deriven de enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles en territorio nacional, efectuadas por la oficina central de la sociedad, por otro establecimiento de ésta o directamente por la persona física residente en el extranjero, según sea el caso. Por lo tanto, no se considerarán ingresos gravables para el establecimiento permanente en el país otros ingresos que pudiera estar obteniendo el residente en el extranjero, y que no se encuentren vinculados con la actividad que desarrolla en el establecimiento permanente.

Por otra parte, resulta trascendente la excepción que la propia Ley hace a la definición que da de que el establecimiento permanente es un lugar de negocios, pues en el párrafo segundo del artículo 2o. de la LISR se establece la presunción de la existencia de un establecimiento permanente, aun no teniendo en México un lugar de negocios el residente en el extranjero. Esta excepción tiene su realización al darse los siguientes supuestos:

a) La actuación en México por un residente en el extranjero.

b) Dicha actuación debe realizarse a través de una persona física o moral, que tenga y ejerza poderes para celebrar contratos a nombre del residente en el extranjero.

c) Dichos contratos celebrados por el representante, deben ser para la realización de actividades empresariales en México por el residente en el extranjero.

Lo anterior obedece a que aún cuando no exista una determinada porción de espacio que pertenezca en propiedad o en uso o goce al residente en el extranjero, si efectúa, por conducto de su representante en México, actividades empresariales.

En el caso de asociación en participación se considera que existe establecimiento permanente para el asociado residente en el extranjero, cuando el asociante, sea o no residente en México, desarrolle sus actividades en lo que sería establecimiento permanente, si fuera residente en el extranjero.

Tratándose de servicios de construcción de obra, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, o por actividades de inspección relacionadas con ellos, se considerará que existe establecimiento permanente sólo cuando los mismos tengan una duración de más de 365 días naturales.

Así de lo analizado se deduce que la concepción de establecimiento permanente ubicado en el país, como factor para convertir en sujeto del ISR mexicano a un residente en el extranjero, consiste en que se obtenga un ingreso por actividad empresarial. Por lo cual no se consideran establecimientos permanentes en el país los que a continuación se mencionan, ya en dichos establecimientos no se obtiene un ingreso que derive de una actividad empresarial:

- a) Almacenes o exhibidores.
- b) Conservación de bienes o mercancías.
- c) Agencias de compras o informativas.
- d) Agencias de propaganda, información, investigación o financiamiento.
- e) Bienes o mercancías en depósito fiscal.

3.1.2.2.4. FUENTE DE RIQUEZA

El tercer criterio de vinculación que maneja la LISR en México es el denominado fuente de riqueza, este principio resuelve la situación tributaria de un ente no residente en territorio mexicano, que obtuviese rentas en él, o sea, provenientes del mismo y obtenidas no a través de la actividad empresarial de un establecimiento permanente, y, por lo tanto, no atribuibles a este último, precisamente por no tenerlo en el país.

Conforme a este criterio de sujeción estarán obligadas a pagar el impuesto sobre la renta las personas físicas o morales que obtengan ingresos de fuente de riqueza situada en territorio nacional; así se dispone, en el artículo 10. fracción III, que serán sujetos del ISR:

"Los 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".

Así se pueden sintetizar los criterios de vinculación diciendo que una persona física o moral está obligada al pago del impuesto sobre la renta en México, en los supuestos siguientes:

a) Ser residente en territorio nacional y en relación a todos sus ingresos que obtengan sin importar la ubicación de la fuente. (Residencia)

b) Ser residente en el extranjero, por los ingresos obtenidos a través de un establecimiento permanente situado en el país y que tales ingresos sean atribuibles a dicho establecimiento permanente. (Establecimiento permanente)

c) Ser residente en el extranjero, por los ingresos de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional no atribuibles a un establecimiento permanente. (Fuente de riqueza)

3.1.3. SUJETOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

En cuanto al sujeto de la LISR, es decir, los considerados como sujetos al cumplimiento de las disposiciones de la LISR, además de los sujetos obligados al pago del impuesto se encuentran a los siguientes:

- a) Sujetos exentos.
- b) Personas morales con fines no lucrativos.
- c) Sujetos retenedores del ISR.
- d) Representantes de residentes en el extranjero.

Estos sujetos aún cuando no están obligados al pago del impuesto, están obligados a cumplir con diversas disposiciones de la LISR, las que consisten, entre otras, en llevar contabilidad, comprobar que los ingresos están exentos, retener impuesto, etc.

3.2 OBJETO

"El objeto del impuesto es lo que la ley pretende gravar, es el supuesto jurídico que da nacimiento a la obligación del pago del impuesto." (38).

Para el Maestro Flores Zavala "El objeto del impuesto es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal." (39).

En el caso del ISR el objeto será tan variado como el legislador conceptúe lo que quiere gravar mediante esta ley, el objeto cambiará en función al tiempo y espacio para el cual será vigente una ley, teniendo conceptos diferentes de lo que quiere gravar un sistema fiscal por medio del ISR según las necesidades del gravamen.

En México el objeto de la LISR se ha ido modificando en relación a lo que quiere gravar, pues el objeto del impuesto ha tenido su principal cambio en relación a que había venido definiéndolo como la fuente del ingreso, siendo que en la legislación vigente "podríamos definir al objeto de la ley como el incremento patrimonial del contribuyente medido en ingresos." (40). De esta manera se gravan todos los ingresos independientemente de la fuente.

Para una mejor comprensión de la situación del actual objeto de la LISR se reproducirá el esquema dado por el Maestro Johnson Okhuysen (41), el que señala que a partir de 1982 se establecen cinco objetos de la Ley dependiendo del sujeto que se tipifique a la obligación fiscal, teniendo:

a) Los que tengan residencia fiscal en el país y sean Sociedades Mercantiles, Sociedades Nacionales de Crédito y los Organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales:

* Resultado Fiscal = ingresos - deducciones

b) Personas físicas residentes en el país:

* Acto no empresarial. Todos los ingresos acumulables - deducciones y exentas.

* Acto empresarial Ingresos - deducciones - pérdidas fiscales.

c) Personas morales y físicas residentes en el extranjero:

* Grava ingresos provenientes de fuentes de riqueza situada en el país.

d) Personas morales residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país:

* Resultado fiscal = ingresos atribuibles art. 4o. - deducciones.

e) Personas físicas residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país:

* Ingresos - deducciones - pérdidas fiscales

A lo anterior se puede agregar un sexto tipo de objeto del ISR a partir de la Reforma Fiscal para el año de 1990, en relación a las personas físicas y morales que opten por tributar en el nuevo régimen simplificado del ISR a las actividades empresariales, el que tiene por objeto gravar la diferencia que se obtenga de restar a las entradas de recursos las salidas de los mismos:

* Ingreso acumulable = entradas - salidas

3.3 BASE GRAVABLE

Para el Maestro Flores Zavala la base del impuesto "Es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto." (42).

Por su parte el tratadista Benjamín Reitchkiman nos dice que la "Base del impuesto es la cantidad sobre la que éste se determina, o sobre la que cae el tributo." (43).

A la base del gravamen se llega partiendo del sujeto, cuya obligación es disminuida al restarle las exenciones y deducciones permitidas por la ley. Las exenciones se refieren a personas o transacciones que por diversas razones la ley tributaria considera que no deben pagar el gravamen de que se trata. Las deducciones son disminuciones a la base del impuesto otorgadas por la ley.

La base gravable estará determinada en función al tiempo y al espacio en que el legislador elabore una Ley, estará determinada en relación directa al concepto que tenga el legislador o que pretenda dar sobre el incremento patrimonial.

La base gravable es la modificación del concepto económico de ingreso, pues mediante la definición de la base gravable la Ley cambiará el concepto de ingreso, ya que definirá lo que para efectos de la propia ley se entiende por ingreso, lo que se gravará, lo que se deducirá, lo que se exentará, etc.

La Ley mexicana no contempla un concepto de base gravable único, sino que existen diversas bases gravables en función a:

a) Tipo de sujeto (personas físicas)

- Residentes en el país. (Título IV)
- Residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país.
- Residentes en el extranjero. (Título V) En este caso, la Ley se convierte definitivamente en una Ley cedular, distinguiendo tanto bases gravables como tipos de ingreso a tributar.

b) Fuente de ingreso (actividad). En el sujeto residente en el país se establecen dos tipos genéricos de base gravable radicalmente diferentes que consisten en:

- Se grava el ingreso bruto que obtenga el contribuyente sin acumulación alguna, debiendo pagar por éstos una tasa impositiva fija (ingresos por: dividendos, intereses y obtención de premios).

- Se grava el ingreso neto que obtenga el contribuyente acumulados todos los ingresos que se determinen en el artículo 141

- A partir de 1990, se puede diferenciar un tercer tipo de base gravable en relación a las actividades empresariales, establecido en el nuevo régimen opcional, en el cual se determinará el ingreso acumulable, sobre el que se calculará el ISR, restando a las entradas de recursos las salidas de los mismos.

3.4 TARIFA, CUOTA O TASA

El Maestro Flores Zavala define a las tarifas diciendo que: "Son las listas de unidades y de cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría." (44).

Para el Dr. Johnson Okuysen la tarifa consiste en: "el porcentaje que se aplicará a la base gravable para obtener el impuesto a pagar." (45).

El Diccionario Jurídico Mexicano dice que: "La tasa o cuota es el porcentaje o cantidad fija en dinero, que la ley fiscal establece a cargo del sujeto pasivo sobre los ingresos gravables percibidos por éste y que deberá entregar al fisco como contribución."

La tasa o cuota es el monto del impuesto -usualmente expresado como porcentaje- que es pagado por unidad de base. Las tasas pueden ser:

- a) Regresiva. Es aquella que decrece mientras la base se incrementa.
- b) Proporcional. Es la que permanece constante cuando la base se incrementa.
- c) Progresiva. Es la que se incrementa cuando la base se incrementa.

La LISR tipifica diversos tipos de tarifa, siendo los siguientes:

a) Residentes en el país:

- Tarifa del art. 141. Las personas físicas calcularán su impuesto anual sumando, después de efectuar las deducciones autorizadas por el Título IV, todos sus ingresos, salvo aquellos por los que no esté obligado al pago del impuesto y por los que ya se pago impuesto definitivo. Al resultado se la aplicará la tarifa mencionada. La que concuerda con la característica principal de la LISR que consiste en mantener una tarifa progresiva en base al incremento de ingresos.

- Tarifa fija. En el caso de los ingresos por: dividendos, intereses y premios se dispone el pago de una tarifa fija en forma definitiva del ISR, la cual no sigue la regla general de la progresividad contemplada por la tarifa del citado artículo 141.

- Tarifa del art. 10. Las personas morales calcularán el impuesto a pagar aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 35%, dicha tasa varía desde 1980, año en que inicia el periodo de transición del sistema tradicional al sistema nuevo y que concluye en 1990. Se trata de una tarifa fija.

- Tarifa del art. 80. La cual será aplicable para el pago del ISR correspondiente al periodo de octubre a diciembre de 1990. para los contribuyentes que tomen el régimen opcional del ISR a las actividades empresariales.

Para 1991 (46) se ajusta la tarifa para calcular el impuesto anual (art. 141), así como su correlativa para el cálculo de los pagos provisionales mensuales (art. 80), además se adiciona la disposición relativa a la actualización trimestral de la propia tarifa del artículo 80, en los términos del artículo 7-C de la LISR, es decir, con índices de inflación, señalándose que la SHCP,

publicará la Tarifa actualizada en el Diario Oficial de la Federación; en cuanto a la tarifa del artículo 141, ésta se actualizará sumando la tarifa del artículo 80, que hubiera correspondido a cada uno de los doce meses. La SHCP publicará en el Diario Oficial de la Federación la Tarifa actualizada.

Las cantidades correspondientes a los renglones de la tarifa se ajustaron sólo en un 18%, que es el porcentaje en que se incrementó el salario mínimo durante 1990, que es inferior a la inflación real de dicho año que fue de más del 26%.

En este sentido, se adicionan los artículos 80-A y 141-A, que contienen un subsidio fiscal que se acredita contra el impuesto que se cause en el año.

Para determinar el subsidio se considerará el ingreso y el impuesto determinado conforme a la tarifa del artículo 80 de la LISR, aplicando la tabla del artículo 80-A, la cual contiene 4 columnas: límite inferior, límite superior, X de subsidio sobre la cuota fija y X de subsidio sobre el impuesto marginal. Las dos primeras se van a actualizar trimestralmente, tomando en consideración los índices de inflación. La SHCP publicará en el Diario Oficial de la Federación la tarifa actualizada.

La aplicación del subsidio del impuesto del ejercicio, en términos generales, es igual a la del artículo 80-A; sin embargo, la actualización de la tabla del artículo 141 se efectuará sumando la tabla del artículo 80-A, que hubiera correspondido a cada uno de los 12 meses del año.

Tratándose de ingresos por salarios, al subsidio que resulte se le aplica la proporción que determine el empleador, la que se calcula para todos los trabajadores, dividiendo el monto total de los pagos efectuados en el periodo base del impuesto entre el total de las erogaciones efectuadas en el mismo por todos los conceptos relacionados con la prestación de servicios subordinados, inclusive las prestaciones de previsión social aun cuando no sean deducibles y/o exentas para el trabajador; se exceptúan los útiles, instrumentos y materiales de trabajo, así como los viáticos.

También gozarán de este subsidio las personas físicas que obtengan ingresos por honorarios, arrendamiento de inmuebles y actividades empresariales, excepto los autores que cuentan con un sistema especial de reducción (art. 141-B) y los que gozan de las reducciones específicas a que se refiere el artículo 143, tales como agricultores, ganaderos, pescadores, silvicultores y editores de libros. En el caso de actividades

empresariales el subsidio beneficia tanto a los que tributan en el régimen general como los que lo hacen en el régimen simplificado.

En el caso de los contribuyentes que reciben ingresos de diversos Capítulos, sólo aplicarán el subsidio a los pagos provisionales efectuados en uno de ellos.

b) Residentes en el extranjero:

- Tarifa de los residentes en el extranjero. Se establecen tarifas diferentes dependiendo de la actividad por la cual se origina el ingreso, tarifas fijas sobre ingresos brutos. Por lo que se puede decir que la ley grava a los extranjeros en base a un sistema cedular.

4. LEGISLACION VIGENTE

4.1. INTRODUCCION

En el Capítulo Primero de esta Tesis se trato lo relativo a la evolución legislativa del impuesto sobre la renta en México, dicho tratamiento llegó hasta el año de 1989, en el presente capítulo se verán las disposiciones legales vigentes para 1990 y 1991.

Como se verá en capítulos posteriores, en el año de 1990 se lleva a cabo una importante reforma fiscal que modifica el tratamiento tributario que hasta entonces se venía dando a determinados contribuyentes, a los que se conocía como menores y como sujetos a bases especiales de tributación, estas personas recibían un trato privilegiado en cuanto al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, trato que será analizado en el siguiente capítulo. Esta reforma implicó modificaciones a la estructura de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, introduciéndose una nueva Sección II al Capítulo VI del Título IV, dicha sección es relativa al régimen opcional a las actividades empresariales, asimismo, se deroga el Título VII que se refería al sistema tradicional del impuesto sobre la renta a las actividades empresariales.

Por otra parte, también se pretende incluir la Reforma para el año de 1991, de la que sobresale el establecimiento del nuevo Título II-A, al que se denomina del régimen simplificado de las personas morales.

4.2. ESTRUCTURAS DE LA LEY

A partir del año de 1990 la Ley del Impuesto Sobre la renta presenta la estructura siguiente:

- a) Título I. Disposiciones Generales. Arts. 1o.-9o.
- b) Título II. De las personas morales

- Disposiciones generales Arts. 10-14
- Capítulo I. De los ingresos. Arts. 15-21
- Capítulo II. De las deducciones
 - Sección I. Deducciones en general. Arts. 22-31
 - Sección II. Derogada
 - Sección III. De las inversiones. Arts. 41-51
- Capítulo II-A. De las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, de los almacenes generales de depósito y de las sociedades de inversión de capitales. Arts. 52-54
- Capítulo III. De las pérdidas. Arts. 55-57
- Capítulo IV. De las sociedades mercantiles controladoras. Arts. 57-A al 57-P
- Capítulo V. De las obligaciones. Arts. 58-60
- Capítulo VI. De las facultades de la autoridad fiscal. Arts. 61-67

c) Título III. De las personas morales con fines no lucrativos y de las sociedades de inversión comunes y de renta fija. Arts. 68-73

d) Título IV. De las personas físicas

- Disposiciones generales. Arts. 74-77
- Capítulo I. De los ingresos por sueldos y salarios. Arts. 78-83
- Capítulo II. De los ingresos por honorarios. Arts. 84-88
- Capítulo III. De los ingresos por arrendamiento de inmuebles. Arts. 89-94
- Capítulo IV. De los ingresos por enajenación de bienes. Arts. 95-103
- Capítulo V. De los ingresos por adquisición de bienes. Arts. 104-106
- Capítulo VI. De los ingresos por actividades empresariales.
 - Sección I. Régimen general. Arts. 107-119
 - Sección II. Régimen opcional a las actividades empresariales. Arts. 119-A al 119-H
- Capítulo VII. De los ingresos por dividendos. Arts. 120-124
- Capítulo VIII. De los ingresos por intereses. Arts. 125-128
- Capítulo IX. De los ingresos por premios. Arts. 129-131
- Capítulo X. De los demás ingresos de las personas físicas. Arts. 132-135
- Capítulo XI. De los requisitos de las deducciones. Arts. 136-138
- Capítulo XII. De la declaración anual. Arts. 139-143

e) Título V. de los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional. Arts. 144-162

- f) Título VI. De los estímulos fiscales. Arts. 164-165
- g) Título VII. Del sistema tradicional del ISR a las actividades empresariales. Derogado.
- h) Título VIII. Del mecanismo de transición del impuesto sobre la renta a las actividades empresariales. Arts. 808-810

Para el año de 1991 la Ley del Impuesto Sobre la renta, de acuerdo con la reforma para ese año, será la siguiente:

- a) Título I. Disposiciones generales. Arts. 10.-90.
- b) Título II. De las personas morales. Arts. 10-66.
- c) Título II-A. Del régimen simplificado de las personas morales. Arts. 67 al 67-I.
- d) Título III. De las personas morales no contribuyentes. Arts. 68-73.
- e) Título IV. De las personas físicas. Arts. 74-143.
- f) Título V. De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional. Arts. 144-162.
- g) Título VI. De los estímulos fiscales. Arts. 164-165.

4.3. PERSONAS MORALES

4.3.1. SUJETOS

La Ley del ISR señala como personas morales, entre otros, a los entes siguientes:

- a) Las sociedades mercantiles.
- b) Los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales.
- c) Las instituciones de crédito.
- d) Las sociedades y asociaciones civiles.

4.3.2. CONCEPTO DE INGRESOS ACUMULABLES

La Ley en cuanto a los ingresos, el artículo 15 dispone que las personas morales residentes en el país acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, incluso los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. La ganancia inflacionaria es el ingreso que obtiene el contribuyente por la disminución real de sus deudas.

No se consideran ingresos los obtenidos por aumento de capital, por pago de la pérdida por sus accionistas, por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad o por utilizar para valuar sus acciones el método de participación; así como por motivo de la revaluación de activos y de capital.

También se consideran ingresos acumulables, de conformidad con el artículo 17, los siguientes:

- a) Ingresos determinados por la SHCP.
- b) Utilidad en pagos en especie.
- c) Incremento en inventarios de ganadería.
- d) Construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en inmuebles.
- e) Ganancia derivada de la enajenación de activos fijos y terrenos, títulos y acciones.
- f) Recuperación de créditos incobrables.
- g) Recuperación por seguros, fianzas o responsabilidades a cargo de terceros de pérdidas de bienes.
- h) Indemnizaciones por seguro de técnicos o dirigentes (hombre-clave).
- i) Gastos por cuenta de terceros sin comprobación.
- j) Intereses y ganancia inflacionaria.

4.3.3. OBJETO Y CALCULO DEL IMPUESTO

Las personas morales calcularán el ISR, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 35% (vigente a partir de 1991, en 1990 la tasa es del 36%).

El resultado fiscal del ejercicio se determinará de la siguiente manera:

a) Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas.

b) A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de otros ejercicios.

El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante la oficina autorizada, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que se termine el ejercicio fiscal. (art. 10).

Las personas morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, así como las sociedades cooperativas de producción no pagarán el ISR por los ingresos provenientes de las mismas, siempre que no excedan en el ejercicio de 20 veces el salario mínimo general elevado al año, por cada uno de sus socios o asociados. La exención referida en ningún caso excederá, en su totalidad de 200 veces el salario mínimo general.

Los ingresos que excedan a las cantidades señaladas causarán el impuesto, efectuándose las deducciones en la proporción que guarden los ingresos gravables del ejercicio.

No pagarán ISR por los ingresos que obtengan por el beneficio, conservación, comercialización, almacenamiento e industrialización de sus productos las entidades agropecuarias de interés social: ejidos y comunidades; Uniones de ejidos y comunidades; empresa social, constituida por vecindados e hijos de ejidatarios con derechos a salvo; etc.

Las asociaciones rurales de interés colectivo, para gozar de la exención, estarán obligadas a llevar contabilidad simplificada.

Los contribuyentes efectuarán, según el artículo 12 de la Ley, pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 11 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, de acuerdo a lo siguiente:

a) Se calculará el coeficiente de utilidad correspondiente al último ejercicio de doce meses por el que se hubiera o debió haberse presentado declaración. Para lo cual se dividirá la utilidad fiscal del ejercicio por el que se calcule el coeficiente entre los ingresos nominales del mismo ejercicio.

b) La utilidad fiscal para el pago provisional se determinará, multiplicando el coeficiente de utilidad por los ingresos nominales, correspondientes al periodo comprendido desde el inicio del ejercicio hasta el último día del mes al que se refiere el pago.

Los ingresos nominales serán los ingresos acumulables, excepto la ganancia inflacionaria y considerando los ingresos por intereses y la ganancia cambiaria, sin restarles el componente inflacionario.

Los contribuyentes deberán presentar las declaraciones de pagos provisionales, aun cuando no haya cantidad a enterar, excepto tratándose del ejercicio de iniciación de operaciones, o cuando hubieran presentado el aviso de suspensión de operaciones.

Por otra parte, en el artículo 13 se dispone que las personas morales podrán reducir el impuesto determinado de acuerdo con el artículo 10, como sigue:

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

b) 25% , si los contribuyentes mencionados, industrializan sus productos.

c) 25%, si los contribuyentes citados, realizan actividades comerciales o industriales en las que obtengan como máximo el 50% de sus ingresos brutos.

d) 50%, si los contribuyentes están dedicados exclusivamente a la edición de libros.

Las reglas para la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas se establecen en el artículo 14 de la Ley del ISR.

4.3.4. DEDUCCIONES

Las personas morales podrán efectuar las deducciones que se señalan en el artículo 22 y que son las siguientes:

a) Devoluciones, descuentos o bonificaciones.

b) Adquisiciones de mercancías, materias primas, productos semideterminados o terminados.

c) Gastos.

d) Inversiones.

- e) Disminución en inventarios de ganadería.
- f) Créditos incobrables y pérdidas fortuitas o por enajenación de bienes.
- g) Aportaciones a investigación y desarrollo de tecnología.
- h) Creación e incremento de fondos de pensiones, jubilaciones y primas de antigüedad.
- i) Intereses y pérdida inflacionaria.
- j) Anticipos y rendimientos pagados a socios de cooperativas, sociedades y asociaciones civiles.

Las anteriores deducciones deberán reunir los requisitos que se disponen en el artículo 24, siendo los siguientes:

- a) Estricta indispensabilidad para los fines de la actividad, excepto los donativos deducibles.
- b) Depreciación o amortización de inversiones.
- c) Documentación comprobatoria.
- d) Registro en contabilidad.
- e) Cumplir con retención y entero de impuestos.
- f) Comprobante de pago con R.F.C.
- g) Comprobante de pago con IVA trasladado en forma expresa y por separado.
- h) Inversión de los intereses por capitales tomados en préstamo, en los fines del negocio.
- i) Los demás señalados en el artículo arriba citado.

Los gastos no deducibles se encuentran establecidos en el artículo 25 en sus diversas y múltiples fracciones.

4.3.5. INVERSIONES

Tratándose de inversiones, se dispone en el artículo 41, sólo se podrán deducir mediante la aplicación en cada ejercicio, de los porcentajes máximos autorizados por la LISR al monto original de la inversión, entendiéndose por tal, además del precio del bien, los impuestos efectivamente pagados con motivo de la adquisición o importación del mismo, a excepción del IVA, así como las erogaciones por concepto de derechos, fletes,

transportes, acarreos, seguros contra riesgos en la transportación, manejo, comisiones sobre compras y honorarios a agentes aduanales.

Se entiende por inversiones los activos fijos, los gastos diferidos y las erogaciones realizadas en periodos preoperativos.

a) 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 y por el transcurso del tiempo. La adquisición o fabricación de estos bienes tendrá siempre como finalidad la utilización de los mismos para el desarrollo de las actividades del contribuyente, y no con la finalidad de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones.

b) 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 periodo limitado, inferior a la duración de la empresa.

c) Cargos diferidos. Son aquellos que reúnan los requisitos señalados para los gastos diferidos, pero cuyo beneficio sea por un periodo ilimitado que dependerá de la duración de la empresa.

d) Erogaciones preoperativas. Son aquéllas 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, siempre que las erogaciones se efectúen antes de que el contribuyente enajene sus productos o preste sus servicios en forma constante.

El artículo 43 contiene los porcentos máximos autorizados para gastos y cargos diferidos, así como para erogaciones realizadas en periodos preoperativos.

Tratándose de activos fijos por tipo de bien, los porcentos máximos autorizados se expresan en el artículo 44.

Asimismo en el artículo 45 se establecen los porcentos máximos autorizados para la depreciación de maquinaria y equipo por tipo de actividad.

Resulta relevante la opción contenida en el artículo 51, para las personas morales de efectuar la deducción inmediata de la inversión de bienes nuevos de activo fijo, deduciendo en el ejercicio en que se efectúe la inversión de los mismos, en el que se inicie su utilización o en el ejercicio siguiente, la cantidad que

resulte de aplicar al monto original de la inversión, sólo los porcientos que el artículo citado establece. Entendiendo por bienes nuevos los que se utilizan por primera vez en México.

Esta opción sólo podrá ejercerse tratándose de inversiones en bienes que se utilicen permanentemente fuera de las Áreas metropolitanas y de influencia del Distrito Federal, Guadalajara y Monterrey.

4.3.6. PERDIDAS FISCALES

Ahora se pasará a analizar las pérdidas, estableciéndose que la pérdida fiscal será la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas, cuando el monto de estas últimas sea mayor que los ingresos.

La pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio podrá disminuirse de la utilidad fiscal de los cinco ejercicios siguientes. Si el contribuyente no disminuye en un ejercicio la pérdida fiscal de otros ejercicios, pudiéndolo hacer, pierde el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores hasta por la cantidad en que pudo efectuarlo.

El monto de la pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio, se actualizará multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en que ocurrió, hasta el último mes del mismo ejercicio. La parte de la pérdida fiscal de ejercicios anteriores ya actualizada pendiente de aplicar contra utilidades fiscales se actualizará multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de cierre del ejercicio en que se actualizó por última vez y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior al ejercicio en que se aplicará.

4.3.7. OBLIGACIONES FISCALES

Las personas morales tendrán, conforme a lo dispuesto en el artículo 58, las obligaciones siguientes:

a) Llevar contabilidad de conformidad con el CFF, su Reglamento y el Reglamento de la LISR y efectuar los registros en la misma. Cuando se realicen operaciones en moneda extranjera, deberán registrarse al tipo de cambio aplicable.

b) Expedir comprobantes por las actividades que realicen y conservar una copia de los mismos a disposición de la SHCP.

c) Llevar registro de inversiones (activos fijos) con deducción inmediata.

d) Llevar registro de acciones adquiridas.

e) Llevar registro de utilidades de cada ejercicio.

f) Formular un estado de posición financiera y levantar inventario de existencias a la fecha en que se termine el ejercicio.

g) Presentar declaración en la que se determine el resultado fiscal del ejercicio y el monto del impuesto de éste, ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine dicho ejercicio. En dicha declaración también se determinará la utilidad fiscal y el monto que corresponda a la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa.

h) Llevar un registro de deudas, créditos y efectivo en moneda extranjera.

i) Presentar en el mes de febrero de cada año ante las oficinas autorizadas, declaración en la que proporcionen información de las operaciones efectuadas en el año de calendario con los cincuenta principales clientes y con los cincuenta principales proveedores. Deberán proporcionar, además, en su caso, información de las personas a las que les hubieren efectuado retenciones del ISR en el mismo año de calendario.

j) Llevar un registro de las operaciones que efectúen con títulos valor emitidos en serie.

Se dispone que en el caso de las personas morales que se dediquen a la realización de actividades agrícolas, ganaderas o de pesca, quedan relevadas de la obligación de llevar el registro de inversiones con deducción inmediata y de la de levantar el inventario de existencias.

Por último, cabe destacar que la SHCP para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes podrá aplicar a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, el coeficiente del 15% o el que corresponda según la actividad empresarial que desarrolle la persona moral.

4.3.8. RÉGIMEN SIMPLIFICADO DE LAS PERSONAS MORALES

A partir del 1o. de enero de 1991 entró en vigor un nuevo tratamiento fiscal para las personas morales, denominado régimen simplificado, al que quedan sometidas las personas morales que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como al transporte de carga o pasajeros.

Este nuevo régimen es introducido en el nuevo Título II-A, el cual será estudiado en capítulos posteriores.

4.4. PERSONAS FÍSICAS

4.4.1. INTRODUCCION

El Título IV de la Ley del ISR, que va del artículo 74 al 143 establece las disposiciones relativas al pago del impuesto tratándose de personas físicas, el citado Título a su vez se divide en doce capítulos, cada uno de los cuales se refiere a un tipo de ingreso diferente, al cual corresponderán deducciones específicas a parte de las generales. En virtud de la extensión del Título IV, sólo se hará mención de aquellas disposiciones que se consideren más relevantes.

4.4.2. SUJETOS E INGRESOS GRAVADOS

La Ley dispone que serán sujetos del impuesto sobre la renta las siguientes personas físicas:

a) Personas físicas residentes en México. Por los ingresos que obtengan en efectivo, en crédito, en servicios, en los casos que señala la LISR, o de cualquier otro tipo. Ganancia inflacionaria es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.

b) Personas físicas residentes en el extranjero. Que realicen actividades empresariales en el país a través de un establecimiento permanente, por los ingresos atribuibles a dicho establecimiento.

El artículo 77 expresa los ingresos exentos del pago del ISR, los cuales se especifican a lo largo de sus veintinueve fracciones.

4.4.3. INGRESOS POR SUELDOS Y SALARIOS

El Capitulo I del Titulo IV regula los ingresos derivados de la prestación de un servicio personal subordinado, considerando como tales los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral.

Se asimilan a los ingresos mencionados los siguientes:

a) Los obtenidos por los servidores públicos de la Federación, las entidades federativas y los municipios, así como los obtenidos por miembros de las fuerzas armadas.

b) Los rendimientos y anticipos que obtengan los miembros de sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que reciban los miembros de sociedades y asociaciones civiles.

c) Los honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos u otros, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales.

d) Los honorarios a personas que presten servicios preponderantemente a un prestatario.

Además se dispone que no se considerarán ingresos en bienes, los servicios de comedor y comida proporcionados a los trabajadores, así como el uso de bienes que el patrón proporcione a los trabajadores para el desempeño de sus actividades.

En el artículo 80 se establece que las personas que hagan pagos por los conceptos señalados están obligadas a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual. Los pagos provisionales se calcularán aplicando a la totalidad de ingresos obtenidos en un mes la tarifa señalada en el precepto de referencia.

Asimismo se establece que quienes hagan las mencionadas retenciones, acreditarán contra el impuesto que resulte a cargo de los contribuyentes, el equivalente al 10% del salario mínimo general, elevado al mes.

Las personas obligadas a efectuar retenciones calcularán cada año el impuesto anual de cada una de las personas que les hubieren prestado servicios personales subordinados. Dicho impuesto se determinará aplicando a la totalidad de los ingresos obtenidos en un año de calendario, la tarifa del artículo 141. Contra el

impuesto que resulte a cargo del contribuyente, será acreditable el 10% del salario mínimo general elevado al año, así como el importe de los pagos provisionales efectuados.

La diferencia que resulte a cargo del contribuyente se enterará a más tardar en febrero del siguiente año, ante las oficinas autorizadas. Las diferencias que resulten a favor del contribuyente deberán ser compensadas en la retención del mes de diciembre y en las retenciones sucesivas, a más tardar dentro del año de calendario posterior. Además, se dispone que el contribuyente podrá solicitar a las autoridades fiscales la devolución de las cantidades no compensadas.

En cuanto a las obligaciones del contribuyente se establecen en el artículo 82, siendo las siguientes:

a) Proporcionar a las personas que les hagan los pagos los datos necesarios para que los inscriban en el R.F.C.

b) Solicitar las constancias de remuneraciones cubiertas y de retenciones efectuadas y proporcionar al empleador dentro del mes siguiente a aquél en que se inicie la prestación del servicio, o en su caso, al empleador que vaya efectuar el cálculo del impuesto definitivo o acompañarlas a su declaración anual.

c) Presentar declaración anual cuando:

‡ Obtengan ingresos distintos de los señalados.

‡ Obtengan ingresos anuales que excedan de 5 veces el salario mínimo elevado al año.

‡ Dejen de prestar servicios a más tardar el 31 de diciembre o cuando a esa fecha preste servicios a 2 o más empleadores.

‡ Obtengan ingresos de fuente de riqueza en el extranjero o provenientes de personas no obligadas a efectuar retenciones.

Por lo que se refiere a los empleadores, éstos tienen las siguientes obligaciones:

a) Efectuar las retenciones.

b) Calcular el impuesto anual de las personas que les hubieren prestado servicios personales subordinados.

c) Proporcionar a las personas, que les hubieren prestado servicios personales subordinados, constancias de remuneraciones cubiertas y de retenciones efectuadas a más tardar el 31 de enero.

d) Solicitar las mencionadas constancias a las personas que contraten para prestar servicios subordinados, a más tardar dentro del mes siguiente a aquél en que se inicie la prestación del servicio y cerciorarse que estén inscritos en el R.F.C.

e) Presentar ante las oficinas autorizadas, en febrero de cada año, declaración proporcionando información sobre el nombre, clave del R.F.C., remuneraciones cubiertas, retenciones efectuadas y el monto del impuesto anual, correspondientes a cada una de las personas que les hubieren prestado servicios en el año de calendario anterior.

f) Solicitar a las personas que contraten los datos necesarios para inscribirlas en el R.F.C.

4.4.4. INGRESOS POR HONORARIOS

En el Capítulo II se regulan los ingresos por la prestación de un servicio personal independiente, considerando como tales las remuneraciones que deriven de servicios cuyos ingresos no están considerados en el capítulo I, también regula los ingresos derivados de la enajenación de obras de arte por su autor, los que obtengan los agentes de instituciones de crédito, de seguros, de fianzas o de valores, los promotores de valores y quienes obtengan ingresos mediante la explotación de una patente aduanal

Las personas físicas que obtengan ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, podrán deducir de los mismos los gastos e inversiones necesarios para su obtención.

Estos contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto anual a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al que corresponda, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas. Dicho pago se determinará deduciendo de la totalidad de ingresos acumulables en el mes, el monto de las deducciones correspondientes al mismo mes y aplicándole al resultado la tarifa del artículo 80, pudiendo acreditar contra el impuesto que resulte a su cargo una cantidad equivalente al 10% del salario mínimo elevado al mes.

Los contribuyentes en estudio tienen las obligaciones siguientes:

a) Solicitar inscripción en el R.F.C.

b) Llevar contabilidad.

- c) Expedir comprobantes por los honorarios obtenidos.
- d) Presentar declaraciones provisionales y anuales.

4.4.5. INGRESOS POR ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES

En el Capítulo III se establecen las disposiciones aplicables a las personas físicas que obtengan ingresos por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles, considerando como tales los siguientes:

- a) Los provenientes del arrendamiento o subarrendamiento y en general por otorgar, a título oneroso, el uso o goce temporal de inmuebles.
- b) Los rendimientos de certificados de participación inmobiliaria no amortizables.
- c) Ganancia inflacionaria derivada de las deudas relacionadas con esta actividad.

Los contribuyentes que obtengan ingresos por los conceptos anteriores, podrán efectuar las deducciones siguientes:

- a) Impuesto predial y contribuciones locales de mejoras, de planificación o de cooperación para obras públicas.
- b) Gastos de mantenimiento y de consumo de agua.
- c) Intereses pagados por préstamos utilizados para la compra, construcción o mejoras de los bienes inmuebles.
- d) Salarios, comisiones y honorarios pagados y los impuestos cubiertos sobre dichos salarios.
- e) Importe de las primas de seguros.
- f) Inversiones en construcciones, adiciones y mejoras.

Los contribuyentes podrán optar por deducir el 50% de los ingresos por arrendamiento, en sustitución de las anteriores deducciones. En subarrendamiento sólo se deducirán el importe de las rentas que pague el arrendatario al arrendador.

Los contribuyentes en estudio efectuarán pagos provisionales a cuenta del impuesto anual, a más tardar el día 17 de los meses de mayo, septiembre y enero del siguiente año, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas. El pago provisional se determinará aplicando la tarifa del artículo 80, elevada

al cuatrimestre, a la diferencia que resulte de disminuir a los ingresos del cuatrimestre anterior las deducciones correspondientes al mismo período. Contra el impuesto que resulte a su cargo podrán acreditar una cantidad equivalente al 10% del salario mínimo general elevado al cuatrimestre.

En el caso de que los ingresos se obtengan por pagos que efectúen las personas morales, éstas deberán retener como pago provisional el 10% sobre el monto de los mismos sin deducción alguna, proporcionando constancia de la retención. Además, deberán presentar declaración ante las oficinas autorizadas en el mes de febrero de cada año.

Los contribuyentes cuyos ingresos anuales totales, por los conceptos estudiados, obtenidos en el año de calendario anterior, no hubieren excedido del doble del salario mínimo general elevado al año, quedan relevados de presentar declaraciones provisionales.

Los contribuyentes que obtengan ingresos por arrendamiento tendrán las obligaciones que a continuación se expresan:

- a) Solicitar inscripción en el R.F.C.
- b) Llevar contabilidad.
- c) Expedir comprobantes por las contraprestaciones recibidas.
- d) Presentar declaraciones provisionales y anuales.

4.4.6. INGRESOS POR ENAJENACION DE BIENES

En el Capítulo IV se gravan los ingresos por enajenación de bienes, considerando como tales los siguientes:

- a) Toda transmisión de propiedad.
- b) Adjudicaciones.
- c) Aportaciones a una sociedad o asociación.
- d) Arrendamiento financiero.
- e) A través del fideicomiso.
- f) Cesión de derechos de fideicomiso.
- g) Enajenación de títulos de crédito y cesión de derechos.

h) Obtenidos por expropiación de bienes.

En el artículo 96 se dispone que las personas que obtengan ingresos por enajenación de bienes, podrán efectuar las deducciones señaladas en el artículo 97, con la ganancia así determinada se calculará el impuesto anual como sigue:

a) La ganancia se dividirá entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación, sin exceder de 20 años.

b) El resultado que se obtenga será la parte de la ganancia que se sumará a los demás ingresos acumulables del año de calendario de que se trate y se calculará el impuesto correspondiente a los ingresos acumulables.

c) La parte de la ganancia no acumulable se multiplicará por la tasa del impuesto que se obtenga conforme a las opciones establecidas en el artículo mencionado. El impuesto que resulte se sumará al calculado conforme al inciso anterior.

Las personas físicas que obtengan ingresos por la enajenación de bienes podrán efectuar las deducciones siguientes:

a) Costo de adquisición ajustado.

b) Importe ajustado de inversiones en construcciones, mejoras y ampliaciones a inmuebles.

c) Gastos de escrituración.

d) Comisiones y mediaciones.

La diferencia entre el ingreso por enajenación y las deducciones citadas, será la ganancia sobre la cual, siguiendo el procedimiento del artículo 96, se calculará el impuesto.

El proceso para realizar el ajuste al costo de adquisición de los bienes se establece en el artículo 99.

Debido a la complejidad de este Capítulo recomendamos para una mayor comprensión del mismo consultarlo en la Ley del ISR en los artículos del 95 al 103.

4.4.7. INGRESOS POR ADQUISICION DE BIENES

Por otra parte, los ingresos gravados por adquisición de bienes se regulan en el Capítulo V, considerando como tales los siguientes:

- a) La donación.
- b) Los tesoros.
- c) La adquisición por prescripción.
- d) Avalúos, cuando en la enajenación el avalúo exceda al 10X del valor pactado, la diferencia se causa en este capítulo.
- e) Enajenación de bienes o créditos a extranjeros con fuente de riqueza situada en México.
- f) Construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en inmuebles que queden a beneficio del propietario.

El ingreso será igual al valor de avalúo practicado por la SHCP.

Las personas físicas que obtengan ingresos por adquisición de bienes, podrán efectuar para el cálculo del impuesto anual, las siguientes deducciones:

- a) Contribuciones locales y federales, excepto ISR, así como los gastos notariales.
- b) Gastos judiciales.
- c) Gastos de avalúo.
- d) Comisiones y mediaciones.

Los contribuyentes cubrirán como pago provisional, a cuenta del impuesto anual, el 20X del ingreso percibido sin deducción alguna, mediante declaración dentro de los 15 días siguientes a la obtención del ingreso.

4.4.8. INGRESOS POR ACTIVIDADES EMPRESARIALES

El Capítulo VI establece las disposiciones relativas a los ingresos obtenidos por actividades empresariales, dicho régimen va del artículo 107 al 119 y se divide a su vez en la sección I relativa al régimen general y en la sección II referente al régimen opcional a las actividades empresariales, los cuales serán estudiados en capítulos posteriores de la presente tesis.

4.4.9. INGRESOS POR DIVIDENDOS

En cuanto al Capítulo VII, éste regula el gravamen de los ingresos por dividendos y en general por utilidades distribuidas, considerando como tales lo siguiente:

- a) Ganancias distribuidas por personas morales, rendimiento de cooperativas y dividendos en acciones.
- b) Distribución de utilidades mediante reducción de capital o liquidación.
- c) Intereses sobre acciones y utilidad para obligacionistas u otros.
- d) Préstamos a socios o accionistas.
- e) Gastos no deducibles en beneficio de socios.
- f) Omisión de ingresos y compras falsas.
- g) Utilidad fiscal presuntiva.

Se entiende que el ingreso lo percibe el propietario del título valor y en el caso de partes sociales la persona que aparezca como titular de las mismas.

En el artículo 122 se establece la opción para las personas físicas que obtengan ingresos por concepto de dividendos o utilidades para acumularlos a los demás. En este caso acumularán la cantidad que resulte de multiplicar el dividendo o la utilidad percibido por 1.82, o bien, por el factor que al efecto determine la persona moral que lo distribuye. Dicho factor será el que resulte de dividir el resultado fiscal entre la cantidad que se obtenga de disminuirle la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, el ISR pagado por la persona moral y el importe de las partidas no deducibles.

Contra el impuesto que se determine en la declaración anual, las personas físicas podrán acreditar la cantidad que resulte de aplicar la tasa del 35X sobre el ingreso acumulable que se determine en los términos anteriormente expresados.

Las personas morales que hagan pagos por conceptos de dividendos o utilidades a personas físicas o morales, tendrán las obligaciones siguientes:

- a) Efectuar los pagos con cheque nominativo no negociable del contribuyente expedido a nombre del accionista.

b) Retener el 35% tratándose de dividendos o utilidades que no provengan del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta.

Las personas morales, con el objeto de fomentar la reinversión de sus utilidades, llevarán una cuenta de utilidad fiscal neta, la que se adicionará con la utilidad fiscal neta de cada ejercicio, así como con los dividendos percibidos de otras personas morales residentes en México y se disminuirá con el importe de los dividendos o utilidades distribuidos en efectivo o en bienes.

La utilidad fiscal neta del ejercicio es la cantidad que se obtenga de restar al resultado fiscal obtenido en el ejercicio, la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, el ISR a su cargo y el importe de las partidas no deducibles, de cada uno de los ejercicios.

Para una mejor comprensión del sistema complejo que se establece en el Capítulo VII consultar los artículos del 120 al 124 de la LISR.

4.4.10. INGRESOS POR INTERESES

El Capítulo VIII regula el gravamen aplicable a los ingresos por intereses, considerando como tales los obtenidos por personas residentes en el país, por los conceptos siguientes:

a) Intereses y rendimientos de valores del gran público inversionista.

b) Intereses pagados por instituciones de crédito u organizaciones auxiliares de crédito.

c) Ganancias por enajenación, premios y primas de valores mobiliarios.

También se considerará como interés la ganancia cambiaria que resulte por la fluctuación de moneda extranjera en el ejercicio en el que se devengue, tratándose de operaciones efectuadas en moneda extranjera pagaderas en moneda nacional.

Los que paguen los ingresos señalados están obligados a retener el 21% de los intereses pagados sin deducción alguna, retención que tendrá el carácter de pago definitivo. Se libera de esta obligación a quienes hagan el pago de ganancias por enajenación, premios y primas de valores mobiliarios.

Quienes hagan pago de intereses tienen las obligaciones siguientes:

- a) Efectuar retenciones.
- b) Presentar en enero de cada año declaración sobre el monto de intereses pagados en el año de calendario anterior.

4.4.11 INGRESOS POR PREMIOS

En el Capítulo IX se encuentran las disposiciones relativas a los ingresos por obtención de premios, siendo éstos los que derivan de la celebración de loterías, rifas, sorteos, juegos con apuestas y concursos de toda clase, autorizados legalmente.

No se considera premio el reintegro correspondiente al billete que permitió participar en loterías.

El artículo 130 dispone que el impuesto se calculará sobre el valor del premio correspondiente a cada boleto o billete entero, sin deducción alguna, aplicando el 8X para los premios con valor de \$ 500.01 a \$ 5,000.00 y el 15X para los premios con valor de \$ 5,000.01 en adelante.

El impuesto de los ingresos derivados de juegos con apuestas se calculará aplicando el 5X sobre el valor total de la cantidad a distribuir entre todos los boletos premiados.

El impuesto será retenido por la persona que efectúe el pago.

En cuanto a las obligaciones de quienes entregan los premios, éstas se señalan en el artículo 131 y que se citan a continuación:

- a) Proporcionar constancia de retención.
- b) Proporcionar constancia de ingreso por los premios por los que no se está obligado al pago del impuesto.
- c) Conservar la documentación relacionada con las constancias y las retenciones.

4.4.12. OTROS INGRESOS

El Capítulo X establece lo referente a los demás ingresos de las personas físicas, disponiéndose que las personas físicas que obtengan ingresos distintos de todos los anteriores, los considerarán percibidos en el monto, en que al momento de obtenerlos, incrementen su patrimonio.

Los ingresos que grava este Capítulo son los obtenidos por los conceptos siguientes:

- a) Remisión de deuda o subrogación.
- b) Ganancia cambiaria e intereses.
- c) Otorgamiento de fianzas o avales.
- d) Inversiones en sociedades extranjeras.
- e) Dividendos o utilidades provenientes de sociedades residentes en el extranjero.
- f) Concesiones del gobierno.
- g) Explotación del subsuelo.
- h) Los demás señalados en el artículo 133.

Los contribuyentes que obtengan en forma esporádica los mencionados ingresos, cubrirán como pago provisional, a cuenta del impuesto anual, el 20% del ingreso percibido, sin deducción alguna, mediante declaración dentro de los 15 días siguientes a la obtención.

Los pagos provisionales mensuales por ingresos periódicos, serán a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago. El pago provisional se determinará aplicando la tarifa del artículo 80.

4.4.13. DEDUCCIONES

El Capítulo XI contempla lo relativo a los requisitos de las deducciones, los cuales se enumeran en el artículo 136.

En el artículo 137 se determinan que gastos no son deducibles y en el numeral 138 señala lo referente a la depreciación y amortización de inversiones.

4.4.14. DECLARACION ANUAL

Por último, el Capítulo XII se refiere a la declaración anual, estableciéndose que las personas físicas que obtengan ingresos en un año de calendario, a excepción de los exentos y de aquellos por los que se haya pagado impuesto definitivo, están obligadas a pagar su impuesto anual mediante declaración que presentarán durante el periodo comprendido entre febrero y abril del año siguiente, ante las oficinas autorizadas.

Las personas físicas residentes en el país, para calcular su impuesto anual, podrán hacer, además de las deducciones autorizadas en cada capítulo, las siguientes deducciones personales:

- a) Honorarios médicos y dentales y gastos hospitalarios.
- b) Gastos funerales.
- c) Donativos.

Para que procedan las anteriores deducciones, se deberá comprobar, mediante documentación que reúna los requisitos fiscales, que las cantidades correspondientes fueron efectivamente pagadas en el año de calendario de que se trate a instituciones o personas residentes en el país.

Las personas físicas calcularán su impuesto anual sumando, después de efectuar las deducciones autorizadas por este título, todos sus ingresos, salvo aquellos por los que no se esté obligado al pago del impuesto y por los que ya se pago impuesto definitivo. Al resultado se le aplicará la tarifa del artículo 141. Contra el impuesto que resulte a su cargo, podrán acreditar el 10% del equivalente del salario mínimo general elevado al año.

Contra el impuesto anual calculado se podrán efectuar los siguientes acreditamientos:

- a) El importe de los pagos provisionales efectuados durante el año de calendario.
- b) El impuesto acreditable en los términos de los artículos 60 (acreditamiento del ISR pagado en el extranjero) y 122 acumulación del ingreso por dividendos) de esta ley.

Por último, se dispone que los contribuyentes que obtengan ingresos por la realización de actividades empresariales, podrán efectuar las siguientes reducciones en el impuesto que les corresponda conforme al artículo 141:

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

b) 25% si los contribuyentes mencionados industrializan sus productos.

c) 50% si los contribuyentes referidos realizan actividades comerciales o industriales, en los que obtengan como máximo el 50% de sus ingresos brutos.

d) 50% si los contribuyentes están dedicados exclusivamente a la edición de libros.

INDICE DE NOTAS DEL CAPITULO SEGUNDO

- (1) Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, U.N.A.M., Editorial Porrúa, S.A., México, 1989, p. 1638.
- (2) Flores Zavala, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa, S.A., México, 1989, p. 35-46.
- (3) De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, S.A., México, 1988, p. 360-365.
- (4) Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, Editorial Harla, México, 1986, p. 61.
- (5) Serra Rojas, Andrés, Derecho Administrativo, Tomo Segundo, Editorial Porrúa, S.A., México, 1985, p. 36.
- (6) Delgadillo Gutierrez, Luis Humberto Principios de Derecho Tributario, Editorial LIMUSA, México 1985, p. 64.
- (7) Johnson Okhuysen, Eduardo A., 1985 Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas, HUMANITAS, Centro de Investigación y Posgrado, México, 1985, p. 23.
- (8) Ibidem, p. 24.
- (9) Ibidem, p. 26.
- (10) Flores Zavala, Ernesto, op. cit., p. 435.
- (11) Ibidem, p. 125.
- (12) De la Garza, Sergio Francisco, op. cit., p. 392.
- (13) Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, U.N.A.M., Editorial Porrúa, S.A., México, 1989, p. 2785.
- (14) Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, U.N.A.M., Editorial Porrúa, S.A., México, 1989, p. 1645.
- (15) Johnson Okhuysen, Eduardo A., op. cit., p. 20.
- (16) De la Garza, Sergio Francisco, op. cit., p. 439.
- (17) Ibidem, p. 442.

- (18) Ibidem, p. 392.
- (19) Johnson Okhuysen, Eduardo A., op. cit., p. 85.
- (20) Porrás López, Armando, Naturaleza del Impuesto Sobre la Renta, Textos Universitarios, S.A., Manuel Porrás Librería S.A., México, 1976, p. 18.
- (21) De la Garza, Sergio Francisco, op. cit., p. 392.
- (22) Johnson Okhuysen, Eduardo A., op. cit., p. 85.
- (23) Domínguez Mota y Calvo Nicolau, Estudio del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, DOCAL Editores, México, 1972, p. 14-15.
- (24) Johnson Okhuysen, Eduardo A., op. cit., p. 85.
- (25) Ibidem, p. 88.
- (26) Ibidem, p. 89.
- (27) Porrás López, Armando, op. cit., p. 395.
- (28) De la Garza, Sergio Francisco, op. cit., p. 395.
- (29) Porrás López, Armando, op. cit., p. 20.
- (30) Flores Zavala, Ernesto, op. cit., p. 147.
- (31) Johnson Okhuysen, Eduardo A., op. cit., p. 104.
- (32) Ibidem, p. 105.
- (33) Flores Zavala, Ernesto, op. cit., p. 54.
- (34) Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Números 37 a 48, T.F.F., México, 1949, p. 118.
- (35) Flores Zavala, Ernesto, op. cit., p. 55.
- (36) Johnson Okhuysen, Eduardo A., op. cit., p. 41.
- (37) Jiménez González Antonio, Impuesto Sobre la Renta, Editorial ECASA, México, 1981, p. 4.
- (38) Johnson Okhuysen, Eduardo A., op. cit., p. 61.
- (39) Flores Zavala, Ernesto, op. cit., p. 109.
- (40) Johnson Okhuysen, Eduardo A., op. cit., p. 61.
- (41) Ibidem.

- (42) Flores Zavala, Ernesto, op. cit., p. 110.
- (43) Reitchkiman, Benjamin, Teoría de las Finanzas Públicas, Tomo I, U.N.A.M., México, 1987, p. 134.
- (44) Flores Zavala, Ernesto, op. cit., p. 110.
- (45) Johnson Okhuysen, Eduardo A., op. cit., p. 67.
- (46) D.O.F. del 26 de diciembre de 1990.

CAPITULO TERCERO

III. PRECEDENTES DEL REGIMEN OPCIONAL EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA A LAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES.

1. RAZONES FUNDAMENTALES DEL REGIMEN OPCIONAL

Con la reforma fiscal para 1990 se llevó a cabo la incorporación de un nuevo régimen de tributación para los sujetos que realizan actividades empresariales, el cual se establece dentro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y que se agrega a la misma como la Sección II del Capítulo VI del Título IV de la citada ley, sección que se ha denominado Régimen Opcional a las Actividades Empresariales y que comprende los artículos 119-A al 119-H.

El establecimiento de este nuevo régimen tiene como finalidad esencial la de incrementar la recaudación fiscal sobre bases más reales y eliminar los privilegios en materia tributaria, que hasta ahora se venían dando. Para alcanzar estos objetivos a partir del 1o. de enero de 1990 quedaron excluidas todas las bases especiales de tributación y el régimen de los contribuyentes menores quedó considerablemente restringido, pretendiendo con ello terminar con las grandes distorsiones que en la economía provocaban los anteriores tratamientos de tributación para los sujetos que realizaban actividades empresariales.

Lo anterior se corrobora con la exposición de motivos, que el Ejecutivo Federal manifiesta en la iniciativa de las reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta para 1990, que en lo conducente expresa lo siguiente:

"Por otra parte, se considera necesario eliminar el régimen de bases especiales de tributación y de limitar el de contribuyentes menores, únicamente a locatarios de mercados y vendedores ambulantes, ya que dichos esquemas generan grandes distorsiones en la economía y han sido utilizados como formas de elusión tributaria. Para estos efectos, se propone la creación de un esquema simplificado dentro del impuesto sobre la renta que permitirá a los contribuyentes que dejan de tributar conforme a los esquemas referidos, el cumplir adecuadamente con las disposiciones fiscales."

La Reforma Fiscal para 1990 implica un gran cambio en los esquemas de tributación de nuestro país, pues se eliminan una serie de regímenes tributarios especiales que otorgaban a quienes se ubicaban en ellos un conjunto de privilegios fiscales.

Antes de la mencionada reforma, es decir, hasta al 31 de diciembre de 1989, los sujetos que realizaban actividades empresariales contaban con diversas opciones para el cumplimiento de sus obligaciones en materia del Impuesto sobre la Renta, siempre y cuando reunieran los requisitos que en cada uno de ellas se exigían.

Dentro de las opciones expresadas, se encontraban en primer lugar el Régimen General de ley, establecido en el Título II, tratándose de sociedades mercantiles; o en el Capítulo VI del Título IV, en el caso de las personas físicas. Además de este régimen general, "existían tratamientos especiales para una serie de sujetos que se dedicaban a actividades económicas prioritarias, a quienes se gravaba bajo un Régimen Especial denominado Bases Especiales de Tributación" (1).

Otro grupo de sujetos beneficiados con el tratamiento fiscal hasta 1989, lo constituyeron los contribuyentes menores, los que en virtud de realizar un "volumen aparentemente pequeño de operaciones" y "por su escasa capacidad administrativa fueron tratados mediante un régimen simplista, a través del cual las autoridades determinaban el impuesto que debían pagar, mediante cuotas fijas." (2).

Por último, existía un grupo de personas morales que realizaban actividades empresariales, este grupo estaba sujeto a un tratamiento tributario especial, su ubicación se encontraba en el Título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Este esquema tenía por objeto: "permitir a los trabajadores y agricultores convertirse en sus propios patrones, lo que entre otras cosas motiva el nacimiento de las sociedades cooperativas, así como una serie de asociaciones, sociedades, uniones o mutualidades y otros organismos semejantes, regulados en términos de la Ley Federal de la Reforma Agraria, de la Ley de Crédito Rural y demás ordenamientos aplicables en materia de crédito agrícola y rural" el Título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta "consideraba sujetos pasivos de dicho impuesto a los integrantes de estos organismos y no a los organismos con personalidad jurídica distinta de sus integrantes." (3).

Conforme a lo expuesto, todas las personas físicas y morales que pagaban su impuesto sobre la renta a través de las bases especiales de tributación, las que han sido derogadas, en virtud de que generaban grandes deformaciones en la economía, pretendiendo con ello

incrementar la recaudación fiscal, así como la mayoría de los contribuyentes que, hasta 1989, tributaban dentro del régimen de los contribuyentes menores, que ahora ha sido considerablemente limitado, con la finalidad de que, los contribuyentes excluidos ahora de ese régimen, den cumplimiento a sus obligaciones fiscales conforme a bases más reales y no estimadas como lo venían haciendo, quedando de hecho, estos causantes, sujetos al régimen general de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en el Título II las personas morales y en el Título IV Capítulo VI las personas físicas.

Sin embargo, a fin de que el cambio al régimen general de la ley no implique una carga administrativa excesiva a causa de la complejidad de las disposiciones legales actuales en materia fiscal, se crea un nuevo régimen de tributación del Impuesto Sobre la Renta a las actividades empresariales, denominado régimen opcional, según se expresa en la exposición de motivos de la reforma de 1990 a la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

"El régimen simplificado... permitirá que las personas físicas que realizan actividades empresariales, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hubieran superado los 500 millones de pesos, así como para aquéllos que se encontraban en el régimen de bases especiales de tributación, cumplan con sus obligaciones sin que esto implique una carga administrativa o fiscal excesiva."

El nuevo esquema de tributación, el que constituye un "régimen simplificado de pago de impuesto sobre la renta en actividades empresariales, que es aplicable a las personas físicas a partir de 1990 y que para las personas morales que estaban en el régimen de bases especiales será aplicable durante el período 1990 a 1993, consiste en pagar el impuesto sobre la diferencia entre las entradas y salidas de efectivo que se realicen en cada ejercicio, pagando el impuesto al presentar su declaración anual, ya que no se harán pagos provisionales." (4).

El régimen opcional es un esquema sencillo, que persigue estimular la reinversión de utilidades, pues sólo se pagará el impuesto sobre la renta en los casos en que el contribuyente efectúe retiros de utilidades, ya sea en efectivo o en bienes. Por lo tanto, si el contribuyente no efectúa retiro de utilidades y las reinvierte en la empresa de que se trate, no se pagará el impuesto sobre la renta, en tanto se den esas circunstancias.

Además, como lo expone el autor en el texto anteriormente citado, se establece que los contribuyentes que opten por sujetarse a este nuevo régimen de

tributación se encontrarán excluidos de la obligación de realizar pagos provisionales en el impuesto sobre la renta.

Todo lo anterior queda coadyuvado con la ya citada exposición de motivos de la reforma fiscal para 1990 a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que en lo referente manifiesta lo siguiente:

"El esquema simplificado al que se ha hecho mención, consiste en determinar la base del impuesto a partir de la diferencia entre el total de las entradas y salidas en efectivo, bienes o servicios relacionados con la actividad empresarial. Este esquema, además de ser sencillo, estimula la reinversión de utilidades, pues únicamente se estará obligado al pago del impuesto en los casos en que el contribuyente efectuó retiros de los fondos afectos a su actividad empresarial. Además, los contribuyentes que opten por tributar conforme a este esquema no tendrán la obligación de efectuar pagos provisionales en el impuesto sobre la renta."

2. ESQUEMA DE TRIBUTACION ANTERIOR DE LOS CONTRIBUYENTES AFECTADOS POR LA REFORMA FISCAL PARA 1990

2.1. INTRODUCCION

El esquema de tributación al que estaban sujetos los contribuyentes que resultaron directamente afectados con la Reforma Fiscal para 1990, coincide con lo que la doctrina ha llamado Regímenes Especiales de Tributación, los que son definidos como: "Aquellos contribuyentes que tasarán un impuesto suplente al tipificado por la LISR, y que al adoptar éste se verán exceptuados del pago del ISR." (5).

Estos regímenes, además de ser instrumentos de elusión tributaria, representan acabar con un sistema impositivo equitativo, pues automáticamente se verá privilegiada alguna actividad económica

Sin embargo, la existencia de esquemas fiscales especiales es una necesidad primordial para el desarrollo de la política fiscal y económica de un país, ya que a través de ellos el Estado podrá motivar la inversión o desarrollar áreas de empleo, etc. La anterior situación es contraria a la finalidad primordial del ISR, que es la de gravar el incremento patrimonial del individuo medido en ingresos totales, es decir, el buscar la redistribución de la riqueza.

Lo anterior se corrobora con la necesidad expresada por el legislador de la creación de regímenes especiales, necesidad que se resume en: "Estamos estimulando un sector económico de nuestro país, el cual no se vería siquiera dentro del panorama de inversión sino se le desgrava en manera especial."

Resulta relevante citar la opinión del Maestro Johnson Okhuysen al respecto: "La política fiscal mexicana se proyecta hacia un futuro de difícil solución en lo que se refiere a la eliminación de los Regímenes Fiscales Especiales, esto debido a que la demanda de capital es tan importante en nuestro país, obligando al Estado a ceder en su política fiscal en el renglón de Redistribución de la Riqueza y tendiendo a utilizar esta política hacia la motivación de atracción de inversiones, inversiones que procuran áreas de empleo y estabilidad económica a largo plazo." (6).

Las causas que en nuestro país han motivado al establecimiento de Regímenes Especiales de Tributación son las siguientes:

- a) Motivación de la inversión.
- b) El área económica a tributar es de difícil cuantificación para las reglas de la LISR.
- c) Se pretende mantener precios fijos sobre las áreas a tributar, subsidiando a estas actividades vía menor pago de ISR, identificando éstas con los servicios públicos prestados por los particulares.

En este orden de ideas, se debe entender a la Reforma Fiscal para 1990 como un verdadero avance dentro de nuestro sistema tributario, pues al eliminarse los regímenes fiscales especiales existe una tendencia legislativa a establecer un sistema global perfecto, en el que no existirían distinciones al gravar los ingresos, ya que todos los ellos serían gravados en su totalidad, no importando de la fuente de donde procedieran, es decir, se tendría una ley del ISR justa, dado que se gravaría sobre el incremento en el patrimonio neto que tuvo la persona en un ejercicio fiscal, y no sobre ciertas áreas de riqueza del individuo.

2.2. BASES ESPECIALES DE TRIBUTACION

2.1.1. ACTIVIDADES AGRICOLAS, GANADERAS, AVICOLAS O DE PESCA

Antes de entrar al estudio y análisis del marco jurídico del nuevo régimen opcional a las actividades empresariales, se verán los distintos esquemas fiscales que existían antes de la reforma de 1990 a la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Se empezará con las Bases especiales de Tributación, dentro de las que se encuentran primeramente a las Actividades Agrícolas, Ganaderas, Avícolas o de Pesca, bajo este rubro existen diversos sujetos: las empresas pequeñas o medianas dedicadas a actividades agrícolas, ganaderas, avícolas o de pesca, los que están regulados por la fracción IX de las Disposiciones de Vigencia Anual para 1989. (7)

Conforme a la citada disposición se consideran empresas pequeñas o medianas, las personas físicas y las asociaciones, cooperativas, sociedades, uniones, mutualidades o cualquier otro organismo semejante en los términos de la Ley Federal de la Reforma Agraria, de la Ley General de Crédito Rural y demás ordenamientos aplicables en materia de crédito rural y agrícola, que reúnan los siguientes requisitos:

a) Contribuyentes dedicados a la agricultura o a la ganadería bovina. Cuando el total de ingresos obtenidos por la actividad, en el ejercicio de 1988, no hubieren excedido de 400 veces el salario mínimo general diario del Distrito Federal elevado al año, que equivale a \$ 1,261'440,000.

b) Contribuyentes dedicados a la pesca o ganadería distinta a la bovina. Si los ingresos del ejercicio de 1988, no hubieren excedido de 200 veces el salario mínimo general del Distrito Federal elevado al año, que equivale a \$ 630'720,000.

c) Contribuyentes dedicados a actividades avícolas, con instalaciones para la explotación permanente durante el año hasta 100,000 aves. Para los dedicados a actividades porcícolas, con instalaciones para una producción permanente anual que no rebase la cantidad de 5,000 cerdos.

d) Existía la restricción para aquellos contribuyentes que llevarán contabilidad conforme al Código Fiscal de la Federación y su Reglamento y que conforme a la misma, efectuarán la separación de los actos o actividades de las operaciones por las que debían pagar el impuesto al valor agregado a distintas tasas, de

aquellos por los cuales no estaban obligados al pago de dicho impuesto; no podían ejercer esta opción aún cuando reunieran las características de empresas pequeñas o medianas.

En el caso de las copropiedades y las sociedades conyugales, se considerarían como tales cuando la negociación reuniera las características arriba expresadas.

2.1.2. AUTOTRANSPORTE

Su regulación se expresa en la fracción X de las Disposiciones de Vigencia Anual para 1989, los contribuyentes dedicados a esta actividad cubrían una cuota anual, determinada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante disposiciones de vigencia anual; las cuotas de referencia se pagaban en tres partes iguales, mediante declaraciones que presentaban mediante los meses de mayo, septiembre y enero del siguiente año. (8).

Para lo cual era necesario que no se encontrarán dentro de alguno de los supuestos siguientes:

En el caso de permisionarios o concesionarios de transporte de carga cuando:

a) Realizan actividades empresariales y se presten asimismo el servicio de transporte de carga.

b) Las sociedades que presten servicios de transporte de carga a alguno de sus socios o a otra sociedad de la que sea accionista la prestadora de servicio o alguno de sus propios socios.

c) El ingreso obtenido por otras actividades empresariales sea mayor que el percibido por el servicio de autotransporte.

2.2.3. AEROFUMIGACION AGRICOLA

Los contribuyentes dedicados a esta actividad calculaban su impuesto en términos del artículo trigésimo segundo transitorio de la Ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales y que modifica el Decreto de Carácter Mercantil, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1983, determinando su utilidad fiscal restando al total de ingresos obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por la Ley del Impuesto sobre la Renta, que correspondían a dicho ejercicio, cuyos comprobantes

podían sólo reunir los requisitos que señalaba la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general. (9)

Estos contribuyentes podían deducir hasta un 4X de sus ingresos totales, aún cuando los comprobantes no reunían requisitos fiscales.

Los contribuyentes que se encontraban bajo este rubro, llevaban a cabo pagos provisionales cuatrimestrales que eran iguales al 4X de los ingresos obtenidos en el cuatrimestre, los que se enteraban en los meses de mayo, septiembre y enero del siguiente año y no estaban obligados a presentar declaración del ejercicio.

2.2.4. CONTRIBUYENTES DIVERSOS

Bajo este rubro se encuentran una serie de sujetos que se estaban contemplados dentro de la fracción XII de las Disposiciones de Vigencia Anual para 1989, (10) sujetos que a continuación se indican:

- a) Ganadería de fauna silvestre
- b) Introducción de ganado, pescado y mariscos
- c) Comisionistas en ganadería y pieles en crudo
- d) Cooperativistas dedicados a la captura de camarón
- e) Expendedores de billetes de lotería
- f) Agencias de Pronósticos para la Asistencia Pública
- g) Expendedores de revistas y periódicos
- h) Molinos de nixtamal
- i) Elaboración y ventas de tortillas
- j) Porteadores de equipajes
- k) Músicos y trovadores ambulantes
- l) Fotógrafos ambulantes
- m) Vendedores ambulantes de billetes de lotería
- n) Servicio Público de pasajeros, denominado servicio de taxi

La fracción XIII, de las disposiciones citadas, da las bases para la determinación del Impuesto sobre la Renta de los contribuyentes que además de percibir ingresos sujetos a bases especiales de tributación realicen actividades empresariales.

Estos contribuyentes son:

- b) Introdutores de ganado, aves, pescado y mariscos.
- c) Comisionistas en ganadería y pieles en crudo.
- d) Cooperativistas dedicados a la captura de camarón.
- e) Expendedores de billetes de lotería.

f) Agencias de pronósticos para la asistencia Pública.

El esquema de tributación de estos contribuyentes era el siguiente:

a) Por las actividades sujetas a bases de tributación especiales determinaban su Impuesto sobre la Renta conforme a lo dispuesto por el decreto correspondiente; el impuesto respectivo se localizaba junto a la cantidad menor más próxima de la columna correspondiente a cuota fija del artículo 141 de la Ley de la materia, la cantidad más próxima se restaba al impuesto respectivo y la diferencia obtenida se multiplicaba por cien; el resultado se dividía entre la cantidad de dicho renglón correspondiente a la columna "por ciento para aplicar sobre el excedente del límite inferior", y la cantidad así obtenida se sumaba con la cantidad correspondiente a la columna del límite inferior, determinándose así la base gravable que era considerada utilidad fiscal de la actividad sujeta a bases especiales.

b) En cuanto a los ingresos y actividades no sujetas a bases especiales, la utilidad se determinará conforme a la Ley del impuesto sobre la Renta y su reglamento.

c) Los resultados de ambos cálculos se sumarán y se considerarán base gravable para efectos de la declaración anual; a dicha base podrán disminuirse las deducciones personales a que se refiere el artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y al remanente se aplicará la tarifa del artículo 141 de la citada Ley para obtener, consecuentemente, el impuesto por actividades empresariales.

d) En el caso de que los mencionados contribuyentes además de realizar actividades empresariales perciban por cualquier otro de los capítulos del título cuarto de

la Ley del Impuesto sobre la Renta obtendrán su base gravable sumando a los ingresos por actividades empresariales determinados conforme a las reglas anteriormente especificados, los ingresos por los otros conceptos; y restando a dicha suma las deducciones personales; para que al resultado se aplique la tarifa del artículo 141 de la ley de referencia y se determine el impuesto del ejercicio contra el que podrán acreditarse los pagos provisionales previamente efectuados.

2.3. CONTRIBUYENTES MENORES

2.3.1. INTRODUCCION

Como anteriormente quedó expresado, los contribuyentes menores "eran personas físicas con un volumen aparentemente pequeño de operaciones, que no les permitía contar con los servicios de profesionistas especializados en la materia fiscal, por lo que eran tratados mediante un régimen simplificado para el pago de sus impuestos." (11).

El tratamiento fiscal que recibieron los causantes menores hasta 1989, consistió en un régimen simplista por medio del cual las autoridades fiscales hacían la determinación del impuesto a pagar, a través del establecimiento de cuotas fijas.

La regulación de este anterior sistema tributario, para los contribuyentes menores, se encontraba comprendida en el Capítulo VI del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en los artículos 115, 115-A, 115-B, 115-C, 116 y 117 fundamentalmente.

El Capítulo VI del Título IV establece lo referente a los ingresos obtenidos por personas físicas por concepto de actividades empresariales, considerándose como tales ingresos los provenientes de la realización de actividades empresariales comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas. (art. 107).

2.3.2. SUJETOS

Se consideraban contribuyentes menores las personas físicas que realizaban actividades empresariales y que reunieran, conforme lo disponía el artículo 115, los requisitos siguientes:

a) Que en el año de calendario anterior hubiesen obtenido ingresos que no hubieran excedido de treinta y dos veces el salario mínimo general elevado al año, o de 22 veces, (frac.I), cuando en este último caso a la

actividad preponderante del contribuyente le correspondía un coeficiente de utilidad mayor del 15% conforme al artículo 62, siendo las siguientes:

Comerciales: Dulces, confites, bombones y chocolates finos; accesorios para automóviles; alquiler de películas; artículos de polietileno y hule natural y sintético; cabarets y cantinas; casas y terrenos; instrumentos musicales, discos y artículos del ramo; joyería y relojería; restaurantes y agencias funerarias; comisionistas y otorgamiento de uso o goce temporal de inmuebles.

Industriales: Dulces bombones, confites y chocolates finos; explotación y refinación de sal; cerveza, alcohol, perfumes y esencias, cosméticos y otros productos de tocador; instrumentos musicales, discos y artículos del ramo; joyería y relojería; extracción de maderas finas; extracción de metales; papel y artículos de papel; plantas minero metalúrgicas; artefactos de polietileno, de hule natural o sintético; llantas y cámaras, automóviles, camiones, piezas de repuesto y otros artículos del ramo.

b) Que para explotar la negociación no emplearán a más de tres personas, o que cuando se empleará un número mayor, en conjunto cubrieran como máximo el equivalente a tres jornadas individuales de ocho horas de trabajo.

c) Que el local en que realizaban sus actividades no excediera de una superficie de 50 metros cuadrados cuando el inmueble fuera rentado por el contribuyente o de cien metros si el inmueble era de su propiedad.

d) Que no tuvieran más de un establecimiento fijo, salvo que estuvieran ubicados en mercados públicos se tratará de puestos semifijos.

Los copropietarios y asociados en participación podían ser contribuyentes menores, siempre que la negociación mercantil reuniera los requisitos especificados anteriormente y los contribuyentes no realizaren otras actividades empresariales.

En el caso de las sucesiones se podía optar porque éstas fueran contribuyentes menores, solamente cuando el autor de la sucesión lo hubiera sido y ésta se encontrare en alguno de los supuestos anteriormente expresados.

Estos eran los requisitos que la ley marcaba y que debían reunirse para poder tributar como contribuyente menor; sin embargo, en la práctica no se cumplía con ello, pues la realidad era que muchos de los contribuyentes menores no obstante no reunir los

requisitos legales "lograban que las autoridades recaudadoras los aceptaran como tales y se convirtieran propiamente en contribuyentes enanos." (12).

En efecto, muchos de los que tributaban conforme al régimen fiscal de los contribuyentes menores obtenían ingresos por encima de los límites máximos permitidos, por lo que éstos contribuyentes "enanos" tributaban sobre bases no reales, lo cual era inequitativo, pues obtenían mayores ingresos y pagaban un gravamen igual que las personas que tenían ingresos menores que los contribuyentes "enanos", con lo cual el tratamiento de los contribuyentes menores es utilizado como instrumento de elusión tributaria.

En el artículo 115-A de la citada Ley se establecían los sujetos que no podían tributar bajo el régimen especial del que gozaban los contribuyentes menores, esta disposición era con el objeto de que quienes gozaran de este régimen simplificado, fueran personas de escasos recursos, por lo que conforme al citado artículo no podían ser contribuyentes menores aquellas personas que obtuvieran la mayor parte de sus ingresos por las actividades siguientes:

I. La enajenación de:

- a) Aparatos científicos o fotográficos, incluyendo sus accesorios y componentes.
- b) Artículos deportivos.
- c) Maquinaria.
- d) Muebles metálicos, de mimbre, bambú o ratán, así como equipos de oficina.

II. La prestación de servicios en:

- a) Laboratorios de análisis clínicos, radiológicos, dentales y de ultrasonido, así como hospitales, clínicas o sanatorios.
- b) Boliches, frontones o salones de patinaje.
- c) Centros nocturnos o salones de baile.
- d) Agencias de viaje, hoteles, moteles o balnearios.

Tampoco podían ser considerados contribuyentes menores las personas que:

- a) Realizaban actividades consistentes en la producción y venta de pan, espectáculos públicos con establecimiento fijo, arrendamiento de vehículos, el

autotransporte de carga; la construcción, enajenación u otorgamiento del uso o goce temporal de inmuebles, distribución autorizada de llantas nuevas o varillas, así como la comercialización de vehículos en un establecimiento fijo.

b) En el año calendario anterior hubieren obtenido más del 25X de sus ingresos por la realización de actividades empresariales por concepto de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación, distribución u otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles.

2.2.2 OBLIGACIONES

Los contribuyentes que optaren por ser menores, por los ingresos que obtuvieren por sus actividades empresariales, debían, en los términos del artículo 115-B, cumplir con una serie de obligaciones, mismas que consistían en lo siguiente:

a) Estar inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes.

b) Llevar contabilidad simplificada de sus operaciones.

c) Expedir comprobantes simplificados de sus operaciones, los cuales únicamente deberían contener los siguientes requisitos: nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien lo expida; número de folio, lugar y fecha de expedición; importe total de la operación.

d) Efectuar pagos bimestrales a cuenta del impuesto anual, los cuales deberían hacerse dentro del bimestre al cual correspondieran ante las oficinas autorizadas.

e) Conservar en el lugar y durante el plazo que disponía el Código Fiscal de la Federación, la documentación comprobatoria del cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

f) Presentar declaración anual, cabe aclarar que en la miscelánea para 1989 se les liberaba de presentar declaración anual.

2.3.4. OPCION DE TRIBUTAR EN EL REGIMEN GENERAL DE LEY

En el artículo 115-C de la Ley en comento, se disponía que los contribuyentes menores podían optar por tributar conforme al régimen normal de Ley, en cuyo caso debían presentar aviso ante la autoridad de la Federación que debía recaudar el impuesto establecido en esta ley y que correspondía a su domicilio, así como ante la autoridad de la entidad federativa respectiva, dentro del bimestre en el cual cambiare su opción.

Asimismo se consideraba que se cambiaba la opción, en los términos anteriormente descritos, cuando los contribuyentes expedían comprobantes no simplificados, en los que trasladasen en forma expresa y por separado el Impuesto al Valor Agregado, pues se entendía que los contribuyentes ejercían automáticamente la opción antes mencionada.

2.3.5. BASES PARA LA ESTIMACION DE LOS INGRESOS DE LOS CONTRIBUYENTES MENORES

En el artículo 116 de la Ley se expresaba que para estimar los ingresos de los contribuyentes menores, las autoridades fiscales deberían tomar en cuenta los siguientes elementos:

- a) El importe de las compras efectuadas.
- b) Inventarios de mercancía, de maquinaria y equipo.
- c) Monto de la renta del local en que estuvieren establecidos los negocios.
- d) Número de trabajadores que tengan a su servicio y sueldos de que disfruten.
- e) Pagos de cuotas al IMSS.
- f) Impuestos pagados a la Federación, Distrito Federal, Estados o Municipios.
- g) Cantidades que hayan cubierto por concepto de energía eléctrica y teléfonos.
- h) Retiros en efectivo y en especie efectuados por el propietario del negocio para la atención de sus necesidades personales y de su familia.
- i) Zona comercial en que se encuentre ubicado el negocio.
- j) Información recabada de terceros.

k) En general, todos los elementos de juicio que pudieran utilizarse para la estimación de los ingresos por actividades empresariales.

La utilidad base para el cálculo de la cuota fija se determinaba aplicando el por ciento que marcaba el artículo 62 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a la utilidad obtenida se le aplicaba la tarifa del artículo 141 de la misma, contra el impuesto que resultare se podía acreditar el equivalente al 10X del salario mínimo general, multiplicado por 365.

Las autoridades fiscales, además, podían modificar el monto del impuesto estimado a pagar por el contribuyente, aplicándole a los ingresos estimados del año calendario anterior, el factor que en su caso dispusiera anualmente el Congreso de la Unión.

2.3.6. INCREMENTO EN LOS INGRESOS

El artículo 117 manifestaba que la estimación hecha por las autoridades fiscales para un determinado año calendario, se entendía que se continuaba para el siguiente, sin perjuicio de la obligación que tenían los contribuyentes de presentar declaración o manifestar los incrementos de sus ingresos; o bien, aceptar el incremento a los ingresos debido al factor a que se hizo mención anteriormente o se los fijaren las autoridades fiscales.

Cuando con motivo de una auditoría fiscal practicada a un contribuyente menor que realizare actividades empresariales se determinaba que los ingresos eran superiores en más de un 20X de los manifestados o estimados y que sirvieron de base para calcular la cuota fija, el monto del impuesto estimado quedaba sin efecto y el contribuyente estaba obligado a pagar las diferencias que procedían más los recargos y sanciones que correspondían.

En el caso de que el contribuyente menor solicitare espontáneamente a las autoridades fiscales la rectificación de la estimación y ésta resultaba superior en más del 20X citado, pagaba el impuesto que procedía más los recargos correspondientes, excepto cuando en la rectificación el contribuyente no rebasare los límites de ingresos señalados como tope para ser considerado como menor (art. 115 frac. I), en cuyo caso no pagaba las diferencias de impuestos correspondientes a bimestres anteriores.

2.4. PERSONAS MORALES CON FINES NO LUCRATIVOS

Por último se tienen, dentro de los tratamientos especiales de tributación existentes hasta antes de la reforma Fiscal de 1990, un grupo de personas morales que se ocupan a realizar actividades empresariales, las que se encontraban bajo un régimen especial, al ubicarlas en el Título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Estos sujetos se encontraban regulados en el artículo 70 en su fracción V, la que hacía referencia a las asociaciones, cooperativas, sociedades, uniones o mutualidades y otros organismos semejantes, en los términos de la Ley Federal de Reforma Agraria, de la Ley General de Crédito Rural y demás ordenamientos aplicables en materia de crédito rural y agrícola.

A este respecto García Landa manifiesta que: "Al ubicar a este tipo de personas morales en el Título III, por referirse a los entes transparentes, ellos no eran considerados sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta, sino que se consideraba como tales a sus integrantes, de manera que la persona moral cumplía con las obligaciones fiscales a nombre y por cuenta de estos integrantes.

"Dichos integrantes consideraban como ingreso acumulable, el recibido de las personas morales antes referidas, en efectivo o en bienes, cuando en este último caso excediera a un importe de tres veces el salario mínimo elevado al año, en términos de lo señalado por la fracción XXIV del artículo 77 de la ley de la materia."
(13).

INDICE DE NOTAS DEL CAPITULO TERCERO

- (1) García Landa, Jorge M., Régimen Opcional de las Actividades Empresariales, Editorial Themis, México, 1990, p. 15.
- (2) Ibidem, p. 16 y 22
- (3) Ibidem, p. 16.
- (4) Arregui Ibarra, Fernando, El Régimen Simplificado del ISR a las Actividades Empresariales, Ediciones Fiscales ISEF S.A., México, 1990, p. 18.
- (5) Johnson Okhuysen, Eduardo A., 1985 Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas, HUMANITAS, Centro de Investigación y Posgrado, Centro de Investigación y Posgrado, México, 1985, p. 95
- (6) Ibidem.
- (7) Diario Oficial de la Federación del 30 de diciembre de 1988.
- (8) Ibidem.
- (9) D.O.F. del 30 de diciembre de 1983.
- (10) D.O.F. del 30 de diciembre de 1988.
- (11) García Landa, Jorge M., op. cit., p. 16.
- (12) Ibidem, p. 16.
- (13) Ibidem, p. 25.

CAPITULO CUARTO

IV. EL REGIMEN OPCIONAL EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA A LAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES.

1. FORMAS DE TRIBUTACION DEL ISR A LAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES A PARTIR DE 1990.

1.1. INTRODUCCION

La Reforma Fiscal para 1990 a la Ley del Impuesto Sobre la Renta (1) que, como ha quedado expresado en capitulos anteriores, eliminó las bases especiales de tributación y restringió considerablemente el régimen fiscal de contribuyentes menores, establece a partir del 1o. de enero del presente año, en el Capitulo VI de las actividades empresariales, del Título IV de las personas físicas, una Sección II, la cual se refiere al régimen opcional a las actividades empresariales, ésta sección comprende los artículos del 119-A al 119-H.

En virtud de lo anterior, a partir del 1o. de enero de 1990, existen tres diversas maneras de tributar el Impuesto sobre la Renta que, según queda expuesto por Arregui Ibarra, "son las siguientes:

- a) Como contribuyente 'mayor' o régimen general de ley.
- b) Como contribuyente menor
- c) Como contribuyente 'intermedio' o del régimen opcional del impuesto sobre la renta a las actividades empresariales." (2)

Antes de entrar al estudio y análisis del régimen opcional, que es el objeto fundamental de la presente tesis, se hará mención de las disposiciones que rigen, a partir del 1o. de enero de 1990, a los regímenes tributarios de los contribuyentes 'mayor' y 'menor'.

El estudio y análisis referido contemplará las disposiciones expedidas hasta el 26 de diciembre de 1990 (3), las que reforman, modifican y adicionan las ya existentes hasta entonces. Dentro de las que se incluye el cambio de nombre de la mencionada Sección II de "Régimen Opcional a las actividades empresariales" a "Régimen Simplificado a las actividades empresariales". Ello seguramente en virtud de que, a partir del 1o. de enero de 1991, dicho régimen dejará de ser opcional y se convierte en obligatorio para determinados contribuyentes, sin que los mismos tengan oportunidad de escoger entre éste y el Régimen General de Ley.

Es importante hacer el comentario en relación a la circunstancia de que, como se verá enseguida, a partir de 1990 existen para los contribuyentes que realicen actividades empresariales tres formas de tributación del impuesto sobre la renta: como contribuyente mayor (régimen general), como contribuyente menor, como contribuyente intermedio (régimen opcional).

Por ello, es trascendente señalar que tal situación tributaria, de manera semejante, ya sea había dado años atrás dentro del sistema fiscal mexicano, pues hay que recordar, como se vio en los antecedentes legislativos del ISR, que durante la vigencia de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1964, dentro del periodo de 1964 a 1974, se contempló en el régimen fiscal del impuesto al ingreso global de las empresas como sujetos pasivos del mismo a los siguientes:

a) Causantes menores. Personas físicas con ingreso acumulable hasta de \$ 150,000.00 y a partir de 1972 de \$ 500,000.00

b) Causantes "juveniles". Personas físicas con ingresos acumulables de más de \$ 500,000.00 y menores de \$ 1'500,000.00, quienes podían optar por determinar como base del impuesto la cantidad que resultare de multiplicar sus ingresos brutos obtenidos, por el coeficiente de utilidad para la determinación estimativa del ingreso gravable.

c) Causantes mayores. Personas físicas con ingresos mayores de \$ 500,000.00 o de \$ 1'500,000.00, según fuera el caso, y personas morales, independientemente del monto de sus ingresos.

Por lo anterior, se deriva que existían también contribuyentes que podían tributar conforme a un régimen opcional, siempre y cuando reunieran los requisitos para ello, sin embargo, en el citado régimen opcional el ingreso acumulable era determinado de manera diversa, como se analizará en su momento.

1.1 CONTRIBUYENTE MAYOR

La regulación del tratamiento fiscal a los contribuyentes mayores se encuentra dentro de la Sección I del Capítulo VI del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, dicha sección establece las disposiciones relativas al régimen general a las actividades empresariales y comprende los artículos del 107 al 114 fundamentalmente.

Se consideran ingresos por actividades empresariales los provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas.

El artículo 108 establece las deducciones que podrán efectuar las personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales.

Para la participación de los trabajadores en las utilidades de los contribuyentes que obtengan ingresos por la realización de actividades empresariales, se establece, en el artículo 109, la forma en que se determinará la renta gravable a que se refiere el inciso b) de la fracción IX del artículo 123 de la Constitución general de la República y el artículo 120 de la Ley Federal del Trabajo.

A la utilidad fiscal determinada conforme a las deducciones autorizadas por el artículo 108 de la Ley de referencia, se le podrán restar las pérdidas fiscales pendientes de disminuir de otros ejercicios, para tal efecto en el artículo 110 se especifican las reglas para llevar a cabo la disminución de dichas pérdidas fiscales.

Los contribuyentes mayores tendrán la obligación de efectuar pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, este pago provisional se hará conforme a las bases establecidas en el artículo 111 de la citada Ley.

Las obligaciones que deben cumplir los contribuyentes mayores se encuentran expresadas en el artículo 112 de la Ley, las cuales, además de la de efectuar los pagos del impuesto sobre la renta, son las que a continuación se enuncian:

a) Solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.

b) Llevar contabilidad.

c) Expedir comprobantes que acrediten los ingresos por actividades empresariales.

d) Llevar un registro específico de las inversiones por las que se tomó la deducción inmediata de bienes nuevos de activo fijo, describiendo en el mismo registro el tipo de bien de que se trate, el porcentaje que para efectos de la deducción le correspondió, el ejercicio en que se aplicó la deducción, la fecha en la que el bien se de de baja en los activos del contribuyente, y anotando los datos de la documentación comprobatoria que la respalde.

e) Llevar un registro de las operaciones que efectúen con título valor emitidos en serie.

f) Conservar la contabilidad y los comprobantes de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las obligaciones fiscales.

g) Formular un estado de posición financiera y levantar inventario de existencias al 31 de diciembre de cada año.

h) Determinar la utilidad fiscal y el monto que corresponda a la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, en la declaración anual que se presente.

En el caso de copropiedades empresariales, es decir, cuando las personas que realicen las actividades empresariales las lleven a cabo conjuntamente en un mismo establecimiento, siendo copropietarias de la negociación, una de ellas fungirá como representante común y será la que cumpla por cuenta de los otros contribuyentes con las obligaciones dispuestas en las fracciones II a VII del ya citado artículo 112; la que efectúe los pagos provisionales y cumpla con las obligaciones en materia de retención de impuestos, asimismo presentará a más tardar en el mes de marzo de cada año una declaración de los ingresos que los contribuyentes de referencia hubieren obtenido en el año de calendario anterior, de los que hará las deducciones autorizadas y disminuirá las pérdidas correspondientes, fijando de acuerdo con las proporciones establecidas, la parte que corresponda a cada contribuyente en el resultado final y en los pagos provisionales de impuestos efectuados, a efecto de que cada uno de ellos formule su declaración anual.

Por último, las personas que obtengan esporádicamente ingresos provenientes de la realización de actividades empresariales, cubrirán como pago provisional a cuenta del impuesto anual el 20% del total de los ingresos percibidos, sin deducción alguna. El pago provisional se hará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas dentro de los 15 días siguientes a la obtención de los ingresos. Estos contribuyentes sólo tendrán la obligación de expedir los comprobantes que acrediten la realización de las actividades empresariales y a conservar dichos comprobantes, así como presentar declaración anual.

1.2 CONTRIBUYENTE MENOR

Como ha sido expresado anteriormente en repetidas ocasiones, el régimen fiscal de contribuyentes menores quedó limitado con la reforma para 1990 a la Ley del

Impuesto Sobre la Renta, este nuevo tratamiento tributario de los causantes menores se contempla regulado dentro de la misma Sección I del Capítulo VI del Título IV de la citada ley, fundamentalmente dentro de los artículos del 115 al 118.

El régimen de contribuyentes menores, a partir del 1.º de enero de 1990, quedó limitado, en los términos del artículo 115, a las personas físicas que realicen actividades empresariales al menudeo en puestos fijos y semifijos en la vía pública o como vendedores ambulantes y que enajenen productos agrícolas, ganaderos, pesqueros o silvícolas no industrializados, así como los locatarios de mercados públicos que realicen ventas al menudeo, siempre que reúnan los siguientes requisitos:

a) Que en el año de calendario anterior hubieran obtenido ingresos provenientes de la realización de actividades empresariales, que no hubieran excedido de diez veces el salario mínimo general en el Distrito Federal elevado al año, lo que equivale a \$ 32'750,400.00.

b) Que la explotación de la negociación se efectúe exclusivamente por el contribuyente, sin que para dicho objeto tenga trabajador alguno.

c) Que la negociación esté establecida en una superficie que no exceda de 20 metros cuadrados cuando el inmueble no sea propiedad del contribuyente o de 50 metros cuadrados cuando sea de su propiedad.

d) Que no tengan más de un establecimiento.

e) Que los bienes se enajenen o los servicios se presten directamente al consumidor.

f) Que la actividad no se realice mediante asociación en participación.

Se podrán considerar contribuyentes menores por el año en que inicien la realización de actividades empresariales, las personas que manifiesten estimar que en dicho año obtendrán ingresos en la negociación, que no excedan de las cantidades arriba expresadas, o bien que las autoridades fiscales les estimen cantidades que no excedan a dichas cantidades. Cuando en el año citado realicen operaciones por un período menor de doce meses, para determinar el monto de los ingresos, se dividirá el manifestado o estimado entre el número de días que comprende el período y se multiplicará por 365 días.

Dichas personas deberán declarar bajo protesta de decir verdad si obtienen ingresos diversos a los de la negociación en los que acrediten el equivalente al 10% del salario mínimo general correspondiente.

Los copropietarios que realicen actividades empresariales podrán optar por ser contribuyentes menores siempre que la negociación reúna las condiciones requeridas y los contribuyentes no realicen otras actividades empresariales.

Por último, se podrá optar porque las sucesiones sean contribuyentes menores, en cuyo caso será indispensable que el autor de la sucesión lo haya sido y se encuentre dentro de los supuestos anteriormente especificados.

Los contribuyentes menores, de acuerdo con el artículo 115-B de la Ley, tendrán las obligaciones siguientes:

a) Estar inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes.

b) Llevar contabilidad simplificada de sus operaciones.

c) Expedir comprobantes simplificados de sus operaciones, los que deberán contener: nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyentes de quien lo expida; número de folio, lugar y fecha de expedición; y el importe total de la operación.

d) Efectuar pagos provisionales bimestrales a cuenta del impuesto anual, los cuales deberán hacerse a más tardar el día 20 del mes siguiente al bimestre de que se trate.

e) Conservar la documentación comprobatoria del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

f) La obligación de presentar declaración anual fue derogada.

El artículo 115-C preve los casos en que el contribuyente menor se convierte en mayor:

lo. Cuando el contribuyente menor opte por ser mayor, en cuya situación deberá presentar aviso ante la autoridad de la Federación que deba recaudar el impuesto y que corresponda a su domicilio, así como ante la autoridad de la entidad federativa respectiva dentro del bimestre en que cambie su opción.

2o. Cuando el contribuyente menor expida comprobantes de sus operaciones con datos completos, no simplificados, en cuya situación se considerará que se cambia la opción de menor a mayor.

Las autoridades fiscales, de acuerdo con lo previsto en el artículo 116, tomarán en cuenta los siguientes elementos para estimar los ingresos de los contribuyentes menores:

- a) El importe de las compras efectuadas.
- b) Inventario de mercancías, de maquinaria y equipo.
- c) Monto de la renta del local en que estén establecidos los negocios.
- d) Impuestos pagados a la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios.
- e) Cantidades que hayan cubierto por concepto de energía eléctrica y teléfonos.
- f) Retiros en efectivo o en especie efectuados por el propietario del negocio para la atención de sus necesidades personales y de su familia.
- g) Zona comercial en que se encuentre ubicado el negocio.
- h) Informaciones recabadas de terceros.
- i) En general, todos los elementos de juicio que puedan utilizarse para la estimación de los ingresos por actividades empresariales.

Para estimar la utilidad se aplicará a los ingresos el coeficiente que corresponda conforme al artículo 62 de la misma Ley, a la utilidad obtenida se le aplicará la tarifa del artículo 141, contra el impuesto que resulte se podrá acreditar una cantidad equivalente al 10% del salario mínimo general, multiplicado por 365. La cantidad que se obtenga se dividirá entre 6 y el monto será el impuesto estimado a pagar bimestralmente por el contribuyente, el que tendrá el carácter de definitivo.

Las autoridades fiscales podrán modificar el monto del impuesto estimado a pagar por el contribuyente, aplicándole a los ingresos estimados del año de calendario anterior, el factor que en su caso señale anualmente el Congreso de la Unión.

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 manifestar los incrementos en sus ingresos y de la actualización que las mismas autoridades hagan en los términos del párrafo anterior.

Cuando de las comprobaciones que realicen las autoridades fiscales resultare que el total de ingresos percibidos por el contribuyente por actividades empresariales es superior en más de un 20% a los ingresos estimados o manifestados, el monto del impuesto estimado quedará sin efecto y el contribuyente pagará las diferencias, recargos y sanciones que correspondan.

En el caso de que el contribuyente espontáneamente solicitare a las autoridades fiscales la rectificación de la estimación y ésta resulta superior en más del 20%, el contribuyente pagará el impuesto y los recargos correspondientes.

1.3 CONTRIBUYENTE INTERMEDIO

Este contribuyente tributará bajo el llamado régimen opcional, comprendido en la Sección II del Capítulo VI del Título IV, el contribuyente intermedio es aquél que no puede ser menor y que no decide pagar el impuesto sobre la renta dentro del régimen general de ley.

El régimen opcional del impuesto sobre la renta a las actividades empresariales se encuentra regulado en los artículos del 119-A al 119-H y en las fracciones III, IV, V y XX del artículo Décimo Primero Transitorio de la reforma de 1990 a la Ley del Impuesto Sobre la Renta y que esencialmente se refieren a lo siguiente:

- a) Sujetos del régimen opcional. (art. 119-A)
- b) Ingreso acumulable. (art. 119-B)
- c) Entradas. (art. 119-C)
- d) Salidas. (art. 119-D)
- e) Ingresos accesorios de la actividad empresarial (119-E)
- f) Base de la PTU. (art. 119-F)
- g) Obligaciones fiscales. (art. 119-G)
- h) Reglas para dejar de tributar conforme al régimen opcional. (art. 119-H)
- i) Reglas para aplicar el régimen opcional. (frac. III del transitorio)

- j) Opción de tributar en el régimen opcional durante 1990 a 1993 para quienes aplicaron bases especiales de tributación en 1989 y otros contribuyentes. (frac. IV del transitorio)
- k) Determinación del impuesto a pagar en 1990. (frac. IV del transitorio)
- l) Aplicación de su anterior régimen fiscal a quienes no tomen el régimen opcional antes del 30 de septiembre de 1990. (frac. V del transitorio)
- m) Asesoría y sanciones y recargos moderados para quienes ya no aplican bases especiales. (frac. XX del transitorio).

Sin embargo, con la Reforma Fiscal para 1991 (4), el marco legal se amplía, aumentando el número de preceptos que regulan este régimen opcional, denominado a partir de 1991 régimen simplificado, en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, derivándose el siguiente panorama jurídico:

- a) Sujetos del regimen régimen opcional. (art. 119-A)
- b) Ingreso acumulable. (art. 119-B)
- c) Ingreso acumulable para quienes se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas. (art. 119-C)
- d) Entradas. (art. 119-D)
- e) Salidas. (art. 119-E)
- f) Saldo inicial de entradas, salidas y capital. (art. 119-F)
- g) Cálculo del impuesto. (art. 119-G)
- h) Ingresos accesorios a la actividad empresarial. (art. 119-H)
- i) Obligaciones fiscales. (art. 119-I)
- j) Reglas para dejar de tributar conforme al régimen opcional. (art. 119-J)
- k) Pagos provisionales. (art. 119-K y 119-L)

Asimismo, es de relevante importancia hacer mención a la creación del nuevo régimen simplificado de las personas morales, el cual se establece mediante la incorporación del Título II-A, del artículo 67 al 67-I de

la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a partir del 1o. de enero de 1991, del cual se hará más adelante un breve análisis.

2. MARCO JURIDICO DEL REGIMEN OPCIONAL (SIMPLIFICADO)

2.1 SUJETOS DEL REGIMEN OPCIONAL A LAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES

Los sujetos que podrán tributar bajo el régimen opcional a las actividades empresariales, de acuerdo con el artículo 119-A, son los siguientes:

a) Personas físicas que obtuvieron ingresos por actividades empresariales e intereses en 1989, que no hubieren excedido de 500 millones de pesos, en este caso estas personas pudieron haber tributado de dos maneras: la primera, como contribuyentes mayores en el régimen general de ley, y segunda, como contribuyentes menores, que a partir de 1990 ya no reúnen los requisitos para seguir tributando conforme a ese régimen.

Para 1991 el monto máximo de ingresos anuales para poder acogerse de este nuevo régimen es ampliado, pues podrán ser sujetos del mencionado tratamiento las personas físicas que hayan obtenido un monto de ingresos propios de la actividad empresarial e intereses obtenidos en 1990 que no hubiere excedido de seiscientos millones de pesos.

b) Personas físicas que inicien operaciones, cuando estimen que sus ingresos del ejercicio no excederán de 500 millones de pesos.

Además, como anteriormente ha sido manifestado, existen una serie de contribuyentes que hasta 1989 tuvieron un tratamiento fiscal especial para el pago del impuesto sobre la renta, a éstos contribuyentes la misma reforma fiscal les permite adoptar este nuevo régimen opcional durante el periodo de 1990 a 1993, según disposiciones contenidas en la fracción IV del artículo décimo primero transitorio, dichos contribuyentes son los que a continuación se expresan:

c) Personas físicas o morales que hayan pagado el impuesto sobre la renta en 1989 conforme al Régimen de Bases Especiales de Tributación.

d) Personas físicas o morales que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras.

A partir del 1o. de enero de 1991, el régimen simplificado es obligatorio para las personas físicas que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como al autotransporte de carga o pasajeros, sin límite de ingresos.

Con esta modificación se le da vigencia permanente a la aplicación de este régimen para las personas que se dediquen a las actividades antes citadas, pues conforme a la Ley vigente hasta 1990, como se expuso anteriormente, dichas personas sólo tenían derecho a tributar en este régimen transitoriamente durante los años de 1990 a 1993.

En cuanto a las personas morales que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como al transporte terrestre de carga o pasajeros, se dispone que pagarán el ISR en los términos del nuevo régimen simplificado de las personas morales, el que se señala en el Título II-A de la LISR. Dicho régimen será tratado más adelante.

e) Sociedades cooperativas de producción. A partir de 1991, estas Sociedades tributarán conforme al Régimen Simplificado de las Personas Morales.

Asimismo, el mencionado artículo 119-A, señala expresamente quienes no pueden optar por el tratamiento simplificado, siendo los contribuyentes cuya situación sea la siguiente:

a) El asociante y asociado de una asociación en participación. A partir de 1991 el asociante y el asociado sólo podrán ejercer esta opción cuando ambos sean contribuyentes del régimen simplificado.

b) Las personas físicas que en el año de calendario inmediato anterior hubieren obtenido más del 25% de los ingresos por concepto de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación, distribución u otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles. En cuanto a este último concepto, en 1991 se elimina la prohibición de optar por este régimen a las personas físicas que otorguen el uso o goce temporal de bienes muebles.

Conforme a lo expuesto podrán tributar bajo el régimen simplificado:

a) Las personas físicas que obtengan ingresos por la realización de actividades empresariales con ingresos máximos en el ejercicio anterior de \$ 600 millones de pesos.

b) Las personas físicas que inicien operaciones, cuando estimen que sus ingresos del ejercicio no excederán de \$ 600 millones de pesos.

c) Las personas físicas editoras de libros, periódicos y revistas por los años de 1991, 1992 y 1993.

d) El asociante y el asociado de asociaciones en participación, cuando ambos opten por este régimen.

e) Las personas físicas que otorguen el uso o goce temporal de bienes muebles.

Deberán tributar conforme al régimen simplificado, sin importar el monto de sus ingresos, las personas físicas dedicadas (no exclusivamente) a:

a) Agricultura.

b) Ganadería.

c) Pesca.

d) Silvicultura.

e) Autotransporte de carga o pasajeros.

2. INGRESO ACUMULABLE

En el nuevo régimen simplificado el objeto gravable lo constituye la diferencia que resulte de restar a la totalidad de las entradas que obtengan los contribuyentes, anteriormente enunciados, en efectivo, en bienes o como prestación de servicios las salidas en efectivo, en bienes o en servicios.

La acumulación del ingreso se hará hasta que el mismo se perciba en efectivo o en bienes, pues no se considerarán ingresos las cantidades que el contribuyente tenga a crédito.

El régimen opcional del Impuesto Sobre la Renta, por lo tanto, se basa en el sistema de entradas y salidas o flujo de efectivo, es decir, sólo se pagará impuesto por la diferencia que se obtenga de restarle a las entradas de la actividad, las salidas.

Así, la base para la determinación del ingreso acumulable la calcularán las personas físicas y morales, restando de las entradas de recursos las salidas de los mismos, considerando únicamente como entradas y salidas aquellas que se generan o están relacionadas con la actividad empresarial o con los recursos afectos a dicha actividad.

Para 1991 se señala que además, a la diferencia se le adicionarán las entradas que se generen por el pago del mismo impuesto sobre la renta y la participación de los trabajadores en las utilidades del contribuyente, aún cuando estos no hayan sido pagados.

En el caso de que los contribuyentes del régimen intermedio tengan salidas superiores a sus entradas, se dispone que el excedente se considerará ingreso acumulable, sin deducción alguna.

La anterior disposición, que implicaba un ingreso acumulable negativo, se elimina, en 1991, dicha eliminación obedece a que la autoridad considera el mencionado excedente como presunción de ingresos y como tal, se adicionó en la fracción VII al artículo 59 del Código Fiscal de la Federación, estableciéndose, que las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario, que el excedente de las salidas sobre las entradas es un ingreso omitido.

Respecto de las disposiciones anteriores relativas al ingreso acumulable, es importante destacar que la base para su determinación en el régimen opcional no corresponde a la naturaleza del impuesto sobre la renta, pues este, en esencia, es el gravamen que el Estado impone sobre el incremento patrimonial del individuo medido en ingresos y percibido durante un periodo determinado.

Para entender mejor esta situación se hará un breve señalamiento a la evolución legislativa que tal concepto ha tenido en México.

En la Ley del ISR de 1925, se define por vez primera al ingreso, entendiéndose por tal toda percepción en efectivo, en valores o en crédito, dicho ingreso para que fuera objeto de la LISR debía ser percibido por el contribuyente y que modificará su patrimonio, pudiendo disponer de él sin obligación de restituir su importe.

Por lo tanto, esta Ley diferencia al "ingreso gravable" o "renta" de la "entrada" -contemplada en el régimen opcional- como sería un préstamo, el cual, en términos de esa Ley, no modifica ni incrementa su patrimonio, pues existe obligación de restituir su importe.

El ingreso gravable, para comercio, industria o agricultura, era la diferencia entre los ingresos y los gastos, deducciones y amortizaciones autorizados por el reglamento.

Por su parte, la Ley del ISR de 1941, recoge y amplía el concepto legal anterior de ingreso, diciendo que grava las utilidades, ganancias, rentas, etcétera y todas las percepciones que modifiquen el patrimonio del contribuyente. La utilidad gravable se determinaba restando a los ingresos las deducciones autorizadas por la Ley.

La Ley del ISR de 1953 grava los ingresos provenientes del capital y del trabajo o de la combinación de ambos, considerando como ingreso toda utilidad, ganancia, renta, interés, y cualquier percepción en efectivo, en valores, en especie o en crédito, que modifiquen el patrimonio del contribuyente.

A la anterior concepción de ingreso se le puede denominar renta-producto, pues los ingresos deben modificar o incrementar el patrimonio del contribuyente.

La base gravable para las actividades empresariales, era la utilidad gravable, que la constituía la diferencia del ingreso y las deducciones autorizadas.

La Ley del ISR de 1964, que abandona el sistema cecular, emprende el camino hacia el sistema analítico, conceputa al ingreso de diferente forma en sus tres etapas históricas.

En la primera de 1964 a 1974, grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito, que modificara el patrimonio del contribuyente, provenientes de productos de capital, del trabajo o de la combinación de ambos.

Durante la segunda etapa de 1975 a 1978, quedan comprendidos, como incrementos al patrimonio, las ganancias de capital

En la última etapa de 1979 a 1980, se introduce en el concepto de ingresos gravables aquellos que se perciban en efectivo o en crédito obtenidos por la realización de actividades empresariales, por personas físicas y las asociaciones y sociedades civiles. En este concepto ya no se alude a que el ingreso modifique el patrimonio.

El ingreso se causaba sobre ingresos reales (ingreso acumulable - deducciones = base gravable), ingresos brutos presuntos (contribuyentes omisos en contabilidad y declaraciones), ingresos gravables estimados a contribuyentes menores.

Con la Ley del ISR en vigor a partir de 1981, se encuentran gravados todos los ingresos que perciba una persona física, una sociedad mercantil, una institución de crédito, o un organismo descentralizado que preponderantemente efectúe actividades empresariales.

Esta Ley no contempla el concepto de que los ingresos gravables sean los que modifiquen el patrimonio del contribuyente, situación que es atinada, ya que se puede decir que todos los ingresos modifican el patrimonio de un contribuyente, es decir, que no puede haber modificación patrimonial en ausencia de un ingreso, y, por lo tanto, siempre que hay un ingreso se produce una modificación patrimonial.

En este sentido, resulta que ingreso es todo aquello que modifique el patrimonio de una persona, por lo que ahora deberá determinarse que es patrimonio, para poder determinar la diferencia de las "entradas en efectivo" con el ingreso.

El concepto "patrimonio" no se encuentra definido en nuestra legislación, sino que la doctrina lo ha definido, entendiéndolo por tal el conjunto de bienes, derechos, obligaciones y cargas, susceptibles de ser valuados en dinero; es decir, es indispensable para considerarlo como parte del patrimonio de una persona que los bienes, los derechos, las obligaciones o las cargas deben ser susceptibles de una valoración pecuniaria. En términos contables, se puede decir que patrimonio es la diferencia entre los activos y los pasivos de una persona.

En este orden de ideas, es menester no confundir el concepto "ingreso" con el de "entrada en efectivo", porque uno de los supuestos para que una persona física o moral residente en México o residente en el extranjero, se convierta en contribuyente del impuesto sobre la renta, es el de que perciba un ingreso, más no el de que obtenga una entrada en efectivo.

Además, la Ley del ISR expresa que los sujetos del impuesto deberán acumular la totalidad de los ingresos que obtengan en el ejercicio, más no las entradas en efectivo.

Por lo tanto, ingreso es toda cantidad que produzca una modificación positiva en el patrimonio de una persona, por lo que, como se señaló anteriormente, no puede haber una modificación patrimonial sin haber un ingreso, y por tal razón, siempre que exista un ingreso, existirá también una modificación positiva (aumento en su activo) en el patrimonio de la persona que lo percibe.

De esta manera, una sociedad mercantil percibe un ingreso cuando efectúa la venta de los productos que elabora, percibe un ingreso cuando tiene derecho a cobrar una indemnización de una compañía de seguros por haberse actualizado el riesgo que fuera materia del contrato de seguros; cuando se obtienen intereses provenientes de un préstamo otorgado a un tercero; etc.

En cuanto a la entrada en efectivo, ésta no produce una modificación en el patrimonio, aun cuando se produzca al mismo tiempo que la percepción del ingreso.

Por ejemplo, en el momento en que una sociedad mercantil celebra un contrato de compraventa, se produce un ingreso y éste modifica el patrimonio en el preciso momento en que el acto jurídico de la compraventa queda perfeccionado. Si tiempo después de celebrada la compraventa, el adquirente efectúa el pago del precio al vendedor, dicho pago ya no producirá un ingreso para éste, sino que tan sólo representará una entrada en efectivo.

En otra situación, el acreedor de un contrato de préstamo obtiene de su deudor el reembolso del capital prestado. Este reembolso no representa un ingreso para el acreedor, debido a que no le produce una modificación en su patrimonio, ya que dicho patrimonio ya incluía el derecho de cobrar al deudor el importe del capital prestado, y ese derecho tenía un valor pecuniario equivalente al monto del capital prestado. Por lo tanto, el reembolso de capital representa una entrada en efectivo, cuya consecuencia será la de sustituir un derecho de crédito por una cantidad en efectivo. Así, esa entrada en efectivo, al no representar un ingreso para la persona, no quedará afectada al pago del impuesto sobre la renta.

Con todo lo expuesto, se puede afirmar que en virtud de que la Ley del ISR grava los ingresos y no las entradas en efectivo, la base gravable del nuevo régimen opcional que se constituye con la diferencia que resulte de restarle a las entradas las salidas, es decir, esta equiparando a las entradas con los ingresos y a las salidas con las deducciones, circunstancia que no es correcta, pues son figuras diferentes, por lo que el ingreso acumulable así calculado no es el correcto, ya que, por las causas anteriormente manifestadas, dará un resultado diferente al que se obtendría si dicho ingreso acumulable se calculará restando a los ingresos las deducciones, para así gravar realmente la utilidad obtenida por el contribuyente, esto es el incremento que sufriera su patrimonio.

De lo anterior, se deriva que la base gravable sobre la que se sustenta el nuevo tratamiento fiscal no es correcta, además de ser contraria a la naturaleza del impuesto sobre la renta.

Por lo tanto, se considera que la estructura de este nuevo tratamiento fiscal, basado en el sistema de entradas y salidas, debe ser cambiada por la fórmula tradicional de: "Ingresos acumulables menos egresos igual

a utilidad gravable", siendo necesario para ese tratamiento solamente un libro de ingresos y egresos, dejando, desde luego vigentes las facilidades administrativas.

2.3 ENTRADAS

Se entiende por entradas cualquier cantidad obtenida en efectivo, en bienes o como prestación de servicios que se generen o estén relacionados con la actividad empresarial que se desarrolla o con recursos afectos a dicha actividad.

En cuanto al concepto legal de entrada, se puede hacer el comentario de que dicho concepto se refiere a aspectos que no siempre van a constituir un ingreso, por las causas vistas en el tema anterior.

La Ley considera como entradas las siguientes:

- a) Ingresos propios de la actividad.
- b) Préstamos obtenidos.
- c) Intereses cobrados, sin ajuste alguno.
- d) Ingresos provenientes de la enajenación de títulos de crédito distintos de las acciones.
- e) Ingresos provenientes de la enajenación de acciones de sociedades de inversión comunes.
- f) Retiros de cuentas bancarias.
- g) Ingresos provenientes de la enajenación de bienes.
- h) Impuesto al Activo devuelto al contribuyente, esta disposición se modifica en 1991, señalándose no sólo el impuesto al activo sino todas las contribuciones.
- i) Aportaciones de capital.
- j) Impuestos trasladados por el contribuyente, este nuevo concepto de entrada se introduce en 1991.

Asimismo se señala que las entradas por operaciones en crédito se acumulan hasta que se cobren en efectivo, bienes o servicios.

En cuanto a las aportaciones de capital se entienden como tales los recursos que el contribuyente afecte a la actividad empresarial y que no provengan de la misma.

También se considera aportación de capital, pero no acumulable como entrada de recursos, la diferencia entre el ingreso acumulable gravado y el ingreso acumulable total del régimen simplificado cuando el capital actualizado al final del ejercicio, sea inferior al capital inicial actualizado, incisos a) y b) del quinto párrafo de la fracción tercera del artículo Décimoprimer o de los Transitorios para 1990 (5).

Resulta importante destacar que en el tercer párrafo de la fracción cuarta del citado artículo Décimoprimer o, se establece que las personas morales que tributen conforme al régimen opcional deberán considerar como entradas la totalidad de los ingresos que obtengan en efectivo, bienes o servicios.

Consideramos que pueden existir otros conceptos de entradas, pues el mencionado artículo 119-C señala una lista de entradas de manera sólo enunciativa más no limitativa, así, como veremos más adelante, también se considerarán entradas cualquier ingreso que no este contemplado por este artículo y que haya sido originado con motivo de la actividad empresarial.

Después de ver los conceptos considerados por la Ley como entradas, existen varios que no constituyen ingresos, por ejemplo, en el caso de los préstamos, pues estos son una entrada en efectivo, pero no existe una modificación positiva en el patrimonio del contribuyente, pues este tiene la obligación de restituir su importe.

Otro concepto relevante, en este sentido, lo son los retiros de cuentas bancarias, pues éstos de ninguna manera son un ingreso para el contribuyente, ya que dichos retiros no modifican positivamente de forma alguna su patrimonio, pues obviamente esas cuentas bancarias con del mismo contribuyente.

En cuanto a los impuestos trasladados por el contribuyente, éstos tampoco son ingresos, ya que como es sabido, esta circunstancia es un mero efecto de la repercusión, que se da en los impuestos indirectos. Situación que tampoco modifica positivamente el patrimonio del contribuyente.

2.4. SALIDAS

Las salidas se limitan a los conceptos referidos en el artículo 119-D, ahora 119-E, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y serán aquellas que se realicen en efectivo, en bienes o en servicios, siempre que se generen o estén relacionadas con la actividad empresarial o con los recursos afectos a la misma.

Sólo se considerarán como salidas en efectivo, en bienes o en servicios las que a continuación se señalan:

- a) Devoluciones que se reciban.
- b) Descuentos o bonificaciones que se hagan.
- c) Adquisiciones de mercancías y materiales.
- d) Gastos.
- e) Adquisición de bienes.
- f) Adquisición de terrenos destinados a la actividad empresarial.
- g) Adquisición de títulos de crédito que no sean acciones.
- h) Adquisición de acciones de sociedades de inversión comunes.
- i) Depósitos e inversiones bancarias.
- j) Pago de préstamos.
- k) Intereses pagados.
- l) Reembolso de las aportaciones de capital.
- m) Pagos del Impuesto al Activo, en 1991, este concepto se amplía a los pagos de contribuciones a cargo del contribuyente, excepto el ISR. Tratándose de las aportaciones al IMSS, sólo serán salidas las cuotas obreras pagadas por los patrones, correspondientes a trabajadores de salario mínimo.
- n) Impuestos que le trasladen al contribuyente.
- ñ) Los pagos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, hasta por tres trabajadores o familiares que efectivamente les presten sus servicios, con el único requisito de registrar el nombre y el monto del pago, siempre que cada uno de éstos no exceda del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año. Cuando la deducción respecto de familiares del contribuyente, no se presumirá la existencia de relación laboral entre los mismos. Esta fracción sólo será aplicable a las personas físicas que hayan obtenido ingresos hasta por trescientos millones de pesos. Este concepto de salida, incorporado a la LISR en 1991, ya se había contemplado en el Decreto que

otorga facilidades administrativas del 13 de agosto de 1990. Disponiéndose además, que estos contribuyentes, durante 1991, no estarán obligados a cumplir con requisito alguno para considerar dicha salida.(6).

- c) Entero de contribuciones a cargo de terceros que retenga el contribuyente.

Estos últimos tres incisos se incorporan a partir de 1991.

En cuanto a las operaciones en crédito, se dispone, en el mismo artículo 119-D, que se considerarán salidas hasta que sean efectivamente erogadas, entendiéndose como tal situación cuando hayan sido pagadas en efectivo, en cheque girado contra la cuenta del contribuyente o en otros bienes que no sean títulos de crédito.

Por otra parte, se establece que las salidas deberán reunir los requisitos señalados para la procedencia de las deducciones (art. 136 LISR), con excepción de los siguientes:

- a) Las depreciaciones de activos fijos y gastos y cargos diferidos. (frac. II)
- b) Pérdidas por cuentas incobrables. (frac. XVI)
- c) Pérdidas cambiarias devengadas. (frac. XVII)

En ningún caso serán salidas los conceptos no deducibles establecidos en el artículo 137 de la Ley, excepto las fracciones IX, X, XI, y XIII, del propio artículo 119-E; hasta 1990 solo se mencionaba la fracción X. Dichas fracciones, relativas a las salidas, se refieren a lo siguiente:

- a) Contribuciones a cargo del contribuyente, excepto Impuesto Sobre la Renta.
- b) Impuestos trasladados al contribuyente.
- c) Contribuciones retenidas por el contribuyente.
- d) Reembolsos de las aportaciones de capital.

También se hace mención respecto de que en los casos de que las disposiciones referidas hagan referencia a deducciones o ingresos se entenderá que éstos se refieren a salidas o entradas respectivamente.

Por lo tanto, las salidas deben reunir los requisitos fiscales para su deducibilidad establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sin embargo, es importante destacar lo dispuesto en las Disposiciones de Vigencia Anual para 1990 que en la fracción XI del artículo Décimo Primero Bis (7) señala que durante 1990, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público autorizará, mediante disposiciones de carácter general, la deducción con comprobantes simplificados o que reúnan los requisitos que la propia dependencia fije, a los contribuyentes que durante 1989 pagaron el impuesto sobre la renta con bases especiales de tributación, de las erogaciones que efectúen y que estén directamente relacionadas con su actividad, aún cuando no reúnan los requisitos de comprobación fijados en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, en el por ciento que para cada giro autorice la Secretaría.

2.5. SALDO INICIAL DE ENTRADAS, SALIDAS Y CAPITAL

Conforme a lo previsto en la fracción III del, ya citado artículo Décimo primero Transitorio para 1990, se dispone que con base en el estado de posición financiera, o de la relación de bienes y deudas, en su caso, los contribuyentes considerarán como saldo inicial de entradas al momento de ejercer la opción, la suma de sus pasivos y de su capital expresados en dichos documentos y como saldo inicial de sus salidas la suma de sus activos.

Asimismo se señala que no darán lugar a una salida con posterioridad los activos que la empresa tenga en ese momento. Se podrán considerar como salidas los pagos de los intereses y préstamos que se consideraron como entradas en los términos anteriormente enunciados. Serán entradas los recursos provenientes de la enajenación de los activos, asicomo cualquier ingreso que los mismos generen.

Los contribuyentes, que opten por el régimen simplificado, considerarán como capital inicial, al momento de ejercer la opción, la diferencia que resulte de restar al monto de los activos el de los pasivos que tengan a esa fecha.

Lo dispuesto en la fracción tercera del citado artículo se incorpora en los preceptos que integran la sección II del Capítulo VI del Título IV, relativos al régimen simplificado, con el numeral 119-F.

2.6. OPCION PARA EL CALCULO DEL IMPUESTO

En el artículo Decimoprimer transitorio para las reformas de 1990 (8), fracción Tercera señala que los contribuyentes que opten por el régimen simplificado de las actividades empresariales podrán calcular el impuesto sobre la renta del ingreso acumulable comparando los capitales contables actualizados al inicio y al final del ejercicio, de tal comparación se procederá conforme a lo siguiente:

a) Cuando el capital actualizado al final del ejercicio es mayor que el capital inicial actualizado, el impuesto se calculará sobre el total del ingreso acumulable del ejercicio.

b) Cuando el capital actualizado al final del ejercicio es menor que el capital inicial actualizado, se entenderá que existe una disminución del capital inicial y entonces se estará a lo siguiente:

- Si el ingreso acumulable es mayor que la disminución del capital inicial, la diferencia entre ambos conceptos será el ingreso acumulable sobre el que se pagará impuesto en el ejercicio. El ingreso restante será considerado: para las personas morales, utilidad pendiente de distribuir de ejercicios anteriores a la fecha en que se ejerció la opción y se estará a lo dispuesto en el artículo 123 fracción II de la Ley del ISR; para las personas físicas, como aportación de capital, el cual no será acumulable.

- Si el ingreso acumulable es menor que la disminución del capital inicial, no existirá ingreso acumulable en el ejercicio y la disminución del capital inicial tendrá el mismo tratamiento que en el inciso anterior.

Por último, se dispone que el capital contable actualizado será aquel que se determine de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados o conforme a las reglas que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante disposiciones de carácter general.

Las anteriores disposiciones se incorporan en 1991, al cuerpo jurídico del régimen opcional, en el numeral 119-B, con algunas variantes:

a) Anteriormente se disponía, comparar el capital actualizado a la fecha de terminación del ejercicio por el que se determinó el ingreso acumulable, con el capital inicial actualizado. Ahora se deberá hacer la comparación entre el capital contable actualizado a la fecha de terminación del ejercicio de que se trate, adicionado con

el resultado fiscal del mismo periodo, con el saldo de la cuenta de capital de aportación al final de dicho ejercicio.

b) No se pagará impuesto por el ingreso acumulable del ejercicio y la disminución del capital se considerará como aportación de capital, el cual no será acumulable.

c) El capital contable actualizado será el que se determine conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados, cuando la persona utilice dichos principios para integrar su contabilidad, en caso contrario, el capital contable deberá actualizarse conforme a las reglas que al efecto expida la SHCP mediante disposiciones de carácter general.

2.7. INGRESOS ACCESORIOS DE LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL

En el caso de que los contribuyentes que opten por el régimen simplificado obtengan ingresos gravados en otros capítulos del Título IV, que provengan de recursos afectos a la actividad empresarial desarrollada, tales ingresos serán considerados como entradas, sin deducción alguna.

En 1991 la anterior disposición es ampliada, disponiéndose que el impuesto actualizado, que en su caso, se les hubiere retenido por los ingresos referidos podrá acreditarse contra el impuesto anual calculado en los términos del régimen simplificado.

Además, el anterior impuesto se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en que se efectuó la retención hasta aquél en que se efectúe el acreditamiento.

2.8. BASE DE LA PTU

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 119-F de la Ley del Impuesto Sobre la Renta la base para la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa (PTU), es el ingreso acumulable determinado con la diferencia que resulte de restarle a las entradas las salidas de recursos.

Esta disposición es modificada e introducida al precepto 119-B, señalándose que la base para la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, será el ingreso acumulable que resulte de conformidad con el mencionado artículo.

2.9. OBLIGACIONES FISCALES

Los contribuyentes que opten por tributar conforme al nuevo régimen simplificado tienen, conforme al artículo 119-G, las siguientes obligaciones:

a) Inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.

b) Formular estado de posición financiera al 31 de diciembre de cada año conforme a las disposiciones reglamentarias.

c) Levantar inventario físico de existencias al 31 de diciembre de cada año.

d) Formular estado de posición financiera a la fecha en que se:

- Opte por pagar el ISR en el régimen simplificado.
- Cambie de opción.
- Deje de realizar actividades empresariales.

e) Llevar contabilidad simplificada de conformidad con el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

f) Expedir y conservar los comprobantes que acrediten los ingresos que perciban.

g) Conservar la contabilidad y los comprobantes de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las obligaciones fiscales.

h) Llevar registro de aportaciones de capital a la actividad empresarial.

i) Presentar declaración anual, indicando el ingreso acumulable y la PTU.

j) Presentar declaración anual de los cincuenta principales clientes y cincuenta principales proveedores.

k) Presentar declaración anual de retenciones de sueldos y salarios.

l) No se efectuarán pagos provisionales, ni ajustes a los mismos.

Con la multimencionada Reforma Fiscal para 1991 el panorama de las obligaciones fiscales para los contribuyentes del régimen opcional presenta algunas modificaciones, en relación al que se establecía en 1990, sin embargo, como se verá al analizarlas en el siguiente

subcapítulo, dichas modificaciones no son sino la reunión de las disposiciones que a lo largo de 1990 se fueron expidiendo, así se tienen como obligaciones (art. 119-I):

a) Presentar aviso dentro de los 15 días siguientes al inicio del ejercicio en el que ejerzan la opción de tributar conforme al régimen simplificado, debiendo acompañar al mismo su estado de posición financiera a la fecha en que se inicie dicho ejercicio. Asimismo los contribuyentes que cambien de opción deberán presentar aviso ante la autoridad administradora que corresponda, el que surtirá efectos a partir del ejercicio siguiente.

b) Formular estado de posición financiera y levantar inventario físico de existencias al 31 de diciembre de cada año, debiendo presentarlos conjuntamente con la declaración anual correspondiente.

c) Formular estado de posición financiera a la fecha en que se:

- Opte por pagar el ISR en el régimen simplificado.
- Cambie de opción.
- Deje de realizar actividades empresariales.

d) Llevar un cuaderno de entradas y salidas y de registro de bienes y deudas de conformidad con el Código Fiscal de la Federación.

e) Expedir y conservar los comprobantes que acrediten los ingresos que perciban, los cuales deberán contener la leyenda de: "Contribuyente de Régimen Simplificado".

f) Conservar la contabilidad y los comprobantes de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las obligaciones fiscales.

g) Llevar registro de aportaciones de capital a la actividad empresarial.

h) Presentar declaraciones provisionales trimestrales en los términos del artículo 119-K y declaración anual en la que determinarán el ingreso acumulable y la PTU.

i) Presentar declaración anual de los cincuenta principales clientes y cincuenta principales proveedores.

j) Recaudar el impuesto que corresponda a los ingresos que obtengan las personas físicas a que se refiere el Capítulo VI del Título IV de la LISR, que opten por pagarlo mediante dicho procedimiento. El impuesto deberá enterarse conjuntamente, en su caso, con las retenciones señaladas en el artículo 80 de la LISR.

k) Los contribuyentes que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas y obtengan ingresos que no excedan en el ejercicio, de diez veces el salario mínimo elevado al año, estarán relevados de cumplir con las obligaciones antes descritas, en el caso de que obtengan ingresos en el ejercicio de entre diez y veinte veces el salario mínimo elevado al año, sólo cumplirán con la obligación de expedir y conservar los comprobantes que acrediten los ingresos que perciban.

Estas obligaciones serán analizadas en el siguiente subcapítulo, pues, como se verá, tendrán diferentes modalidades o peculiaridades dependiendo del tipo del contribuyente.

2.10. REGLAS PARA DEJAR DE TRIBUTAR CONFORME AL RÉGIMEN OPCIONAL

El artículo 119-H establece las reglas que se deben seguir cuando el contribuyente deje de tributar en el nuevo régimen simplificado por alguno de los siguientes supuestos:

- a) Se dejen de cumplir con los requisitos para ejercer la opción de tributar conforme al régimen simplificado.
- b) Se dejen de realizar actividades empresariales.
- c) Se opte por tributar conforme al régimen general de Ley.

Ante estas situaciones se procederá conforme a lo siguiente:

- Si el contribuyente continúa realizando actividades empresariales:

* Comparará sus aportaciones de capital actualizadas con su capital contable que resulte en el estado de posición financiera que formule a la fecha en que deje de pagar el impuesto conforme al régimen simplificado y la diferencia será la utilidad pendiente de distribuir.

* Si con posterioridad a la fecha en que dejó de tributar conforme al régimen simplificado, enajena bienes cuya adquisición se consideró salida, la totalidad del ingreso percibido por dicha enajenación será ingreso acumulable.

- Si el contribuyente dejó de realizar actividades empresariales, la diferencia entre el valor de los bienes y las deudas afectas a la actividad empresarial disminuidas con las aportaciones de capital actualizadas, será el ingreso acumulable.

Las aportaciones de capital del contribuyente se actualizarán desde el mes en que se consideraron entradas hasta el mes en que el contribuyente deje de realizar actividades empresariales.

Con la reforma fiscal para 1991, el anterior precepto es modificado, cambiando su numeral al de 119-J y disponiéndose que ante las hipótesis arriba señaladas se procederá de la forma siguiente:

a) Si el contribuyente continúa realizando actividades empresariales, considerará como utilidad pendiente de gravamen, la diferencia entre el valor de su capital contable actualizado que exprese en el estado de posición financiera formulado a la fecha en que deje de pagar el impuesto conforme al régimen simplificado y el saldo de la cuenta de capital aportado que se tenga a la misma fecha.

La utilidad se entenderá percibida cuando con posterioridad a la fecha en que se deje de tributar conforme al citado régimen, efectúe retiros, enajene bienes o títulos valor cuya adquisición o depósito se consideraron salidas, debiendo pagar el impuesto que le corresponda a dicha utilidad en los términos del artículo 141 de la LISR.

b) Si el contribuyente deja de realizar actividades empresariales, considerará como ingreso acumulable a esa fecha la diferencia entre el valor de su capital contable actualizado que se exprese en el estado de posición financiera y el saldo de la cuenta de capital de aportación.

La cuenta de capital de aportación se constituirá con el capital inicial a la fecha en que se inicie el ejercicio en que se ejerza la opción, se adicionará con las aportaciones de capital efectuadas y se disminuirá con las reducciones de capital que se efectúen.

Por otra parte, se establece la nueva disposición relativa a que los contribuyentes que cambien su opción o dejen de estar en los supuestos para tener derecho a optar por pagar el ISR en los términos del régimen simplificado, no podrán volver a optar por pagar el impuesto conforme al mismo.

2.11. REGLAS PARA APLICAR EL RÉGIMEN OPCIONAL

En la fracción tercera del multicitado artículo Décimo primero de los Transitorios para 1990 se establecen las reglas para tributar dentro del nuevo régimen simplificado del impuesto sobre la renta a las actividades empresariales.

En primer término se expresa que los contribuyentes que opten por tributar conforme al nuevo régimen fiscal deberán presentar aviso a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en la Oficina Federal de Hacienda que le corresponda, a más tardar en septiembre de 1990, debiendo acompañar su estado de posición financiera a la fecha en que ejerzan la opción.

La anterior disposición ha sido modificada por diversas Resoluciones del Ejecutivo expedidas con posterioridad, así en la Décimo Primera y Décimosegunda Resolución que reforma y adiciona a la que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal para 1990, (9), establecen lo siguiente:

- Los contribuyentes exmenores, los que tributaban conforme a bases especiales y las personas morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, a partir del 1o. de octubre de 1990 deberán pagar el impuesto sobre la renta conforme al régimen general de ley o en los términos del nuevo régimen opcional, pero podrán manifestar su opción hasta el día 15 de enero de 1991 en la forma oficial HRFC-1 -Registro Federal de Contribuyentes. Formato de Uso Múltiple- ante la Oficina Federal de Hacienda correspondiente a su domicilio fiscal.

- Los contribuyentes anteriormente mencionados, podrán presentar la relación de bienes y deudas -forma HRS-1 Relación de Bienes y Deudas para el Régimen Simplificado- o el estado de posición financiera, según se trate de contribuyentes pequeños o no pequeños sujetos al régimen simplificado, junto con la declaración del ejercicio correspondiente al periodo de octubre-diciembre de 1990.

El fundamento de presentar una relación de bienes y deudas, tratándose de contribuyentes pequeños, en lugar del estado de posición financiera, lo encontramos en el artículo 32-C del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, el que establece que los contribuyentes que hubieren obtenido en el año de calendario inmediato anterior ingresos hasta por 200 millones de pesos, al momento de ejercer la opción por el régimen simplificado presentarán un aviso, al que acompañarán una relación de bienes y deudas del negocio a esa fecha, en lugar del estado de posición financiera. La diferencia entre los

valores de los bienes y las deudas, cuando aquéllos sean superiores a éstas, se considerará como el capital de aportación a que se refiere la Ley del ISR.

2.12. OPCION DE TRIBUTAR EN EL REGIMEN OPCIONAL DURANTE EL PERIODO DE 1990 A 1993 PARA QUIENES APLICARON BASES ESPECIALES DE TRIBUTACION EN 1989 Y OTROS CONTRIBUYENTES

En la fracción cuarta del artículo Décimo primero de los Transitorios para 1990 se establecen una serie de disposiciones de las cuales se deriva que podrán optar por tributar conforme al nuevo régimen opcional, durante los años de 1990 a 1993, a pesar de tener ingresos superiores a 500 millones de pesos, los siguientes contribuyentes:

a) Personas físicas o morales que hayan pagado el impuesto sobre la renta durante 1989 conforme al régimen de Bases Especiales de Tributación.

b) Personas físicas o morales que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras.

c) Sociedades Cooperativas de Producción.

De los contribuyentes mencionados destaca la situación de los dedicados exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, pues en el caso de que opten por tributar conforme al nuevo régimen simplificado no les será aplicable la exención de hasta veinte salarios mínimos anuales que por cada uno de los socios, en el caso de las personas morales, establece el artículo 10-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Asimismo se dispone que este tipo de contribuyentes no tiene derecho a ejercer la opción de tributar bajo el régimen simplificado, si en el año de 1989 pagaron el impuesto sobre la renta conforme al régimen general de ley.

La anterior situación cambia a partir de 1991, pues las mencionadas personas quedan, de manera obligatoria, sujetas al régimen simplificado.

2.13. DETERMINACION DEL IMPUESTO A PAGAR EN 1990

En la fracción cuarta del artículo Décimo primero de los Transitorios para 1990, en su penúltimo párrafo, se señala que los contribuyentes que ejerzan la opción para tributar conforme al nuevo régimen simplificado podrán continuar cumpliendo sus obligaciones fiscales hasta el

30 de septiembre de 1990, conforme al régimen en que tributaron en el año de calendario inmediato anterior y los pagos que en su caso efectúen, se considerarán pagos definitivos.

En relación a la disposición anterior, encontramos en la Resolución Miscelanea del 26 de febrero de 1990 (10), en la regla 7, el señalamiento de que los contribuyentes menores y aquéllos que durante 1989 tributaron conforme al régimen de menores o de acuerdo a bases especiales de tributación y que a partir del 1o. de enero dejarán de tributar conforme a dichas opciones, procederán de la manera siguiente:

a) Durante el periodo de enero a septiembre efectuarán los pagos relativos a los impuestos sobre la renta, al activo, sobre erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón y al valor agregado, así como las aportaciones al INFONAVIT, ante las tesorerías y autoridades recaudadoras o ante las instituciones de crédito que éstas autoricen, utilizando la forma oficial HFPC-1.

b) Las contribuciones mencionadas, a excepción del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.), se pagarán en los montos que para 1989 hubieran determinado las autoridades fiscales de la entidad correspondiente, sin modificación alguna.

En el caso de que el contribuyente no pudiere diferenciar de la cuota establecida por la autoridad fiscal el monto que corresponda al I.V.A., y sus ingresos provengan de actos o actividades gravados en dicho impuesto a una tasa distinta a la del 0%, considerará que el 20% de dicha cuota corresponde a las demás contribuciones y el 80% al I.V.A.

Si los ingresos del contribuyente provienen de actos o actividades gravados a la tasa 0%, la totalidad de la cuota establecida por la autoridad fiscal corresponderá a las contribuciones distintas al I.V.A.

c) Las contribuciones de referencia, a excepción del I.V.A., deberán ser enteradas por los contribuyentes de la forma siguiente:

- Efectuando un primer pago a más tardar el 17 de mayo, el cual comprenderá los meses de enero a abril

- Efectuando un segundo pago a más tardar el 17 de octubre, el que comprenderá el periodo de mayo a septiembre.

d) El I.V.A. que correspondía a los meses de enero, febrero y marzo se pagará a más tardar los días 11 y 17 de abril de 1990. En los casos en que el Impuesto que les hubiera sido trasladado en los meses de enero y febrero de 1990, no conste en forma expresa y por separado en la documentación comprobatoria que obtengan podrán acreditarlo contra el referido impuesto que resulte a su cargo dividiendo el precio que incluye el impuesto, entre 1.06, 1.15 o 1.2, según se trate de operaciones afectas a la tasa del 6%, 15% o 20%, en los términos señalados por el artículo 47 del Reglamento de la Ley del I.V.A.

En relación al pago del Impuesto Sobre la Renta después del período de transición de enero a septiembre, se establece, en el citado artículo Décimo primero, que a partir del 10 de octubre de 1990 los contribuyentes que ejerzan la opción de tributar conforme al régimen simplificado, deberán cumplir sus obligaciones fiscales, derivadas de dicho tratamiento, aplicando la tarifa del artículo 80 de la Ley del ISR elevada al trimestre, siempre que se trate de personas físicas.

Por su parte, el Reglamento de la Ley del ISR, según reformas al mismo en 1990 (11), se establece, en el artículo 142-A, el tratamiento que recibirán los contribuyentes que opten por pagar el Impuesto Sobre la Renta conforme al régimen simplificado, dicho tratamiento sólo es aplicable a los contribuyentes denominados "pequeños", es decir, aquellos que hayan obtenido en el año de calendario inmediato anterior ingresos que no excedieron de 200 millones de pesos. Sin embargo, como se verá al ser analizado, este tratamiento resulta, en algunos aspectos, contradictorio con las disposiciones legales de la materia, por lo que tales aspectos no tienen aplicación, en virtud de que la Ley esta por encima del Reglamento.

El citado tratamiento, aplicable sólo a los contribuyentes pequeños, consiste fundamentalmente en lo siguiente:

a) Efectuarán pagos provisionales bimestrales a cuenta del impuesto anual a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al bimestre que corresponda, mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas.

b) El pago provisional se determinará restando de la totalidad de las entradas de recursos en el bimestre, las salidas, obteniendo de esta manera el ingreso acumulable.

c) Al ingreso acumulable que resulte se le aplicará la tarifa del artículo 80 de la Ley, sumando las cantidades correspondientes a las columnas relativas al límite inferior, límite superior y cuota fija, que

resulten para cada uno de los meses del bimestre, y que correspondan al mismo renglón identificado por el mismo por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior.

d) Contra el impuesto que resulte a su cargo podrán acreditar una cantidad equivalente al 10X del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al bimestre. En los casos en que el impuesto a cargo del contribuyente sea menor que la mencionada cantidad acreditable, la diferencia no podrá acreditarse contra el impuesto que resulte a su cargo posteriormente.

e) La Secretaría de Hacienda y Crédito Público bimestralmente realizará las operaciones aritméticas para calcular la tarifa aplicable y la publicará en el D.O.F.

f) En el caso de que en alguno de los bimestres por los que se calculen pagos provisionales, los contribuyentes tengan salidas superiores a sus entradas, el excedente no se considerará ingreso acumulable.

De lo anterior se denota que este tratamiento, en cuanto al establecimiento de pagos provisionales, resulta contradictorio con lo dispuesto en Ley, específicamente con lo señalado en el último párrafo del artículo 119-G, en el que se establece que los contribuyentes del régimen simplificado están relevados de efectuar pagos provisionales, por lo que pensamos que esta disposición no es aplicable.

La anterior opinión no es válida con la reforma fiscal para 1991, ya que a partir del 1o. de enero de ese año los contribuyentes del régimen opcional tendrán la obligación de efectuar pagos provisionales, mediante un procedimiento similar al expuesto en el citado Reglamento, según se dispone en el artículo 119-K que se adiciona al régimen en estudio, el cual será analizado en el siguiente subcapítulo.

Por lo tanto, para el pago del impuesto correspondiente al período del 1o. de octubre al 31 diciembre de 1990, se hará de la manera siguiente:

a) El pago se determinará restando de la totalidad de las entradas de recursos, en el período referido, las salidas del mismo, obteniendo el ingreso acumulable relativo a ese período.

b) Al ingreso acumulable que resulte se le aplicará la tarifa del artículo 80 de la Ley del ISR elevada al trimestre, pues se trata del pago de tres meses: octubre, noviembre y diciembre.

c) Contra el impuesto que resulte a cargo del contribuyente se podrá acreditar el 10% del salario mínimo también elevado al trimestre y la cantidad que resulte será el impuesto a pagar.

En cuanto a las personas morales, se dispone, en el antepenúltimo párrafo de la fracción IV del artículo Décimo primero de los Transitorios para 1990, que los contribuyentes personas morales que ejerzan la opción de tributar conforme al régimen simplificado, en los términos establecidos en este artículo, determinarán el impuesto a su cargo aplicando la tasa del artículo 10 de la Ley del ISR al ingreso acumulable determinado en los términos del artículo 119-B de la misma.

Conforme a la disposición anterior, estas personas morales, que opten por tributar conforme al nuevo régimen fiscal, realizarán el pago de su impuesto conforme a lo siguiente:

a) Considerarán como base del impuesto la diferencia que exista entre las entradas y las salidas de recursos, obteniendo el ingreso acumulable del periodo.

b) Al ingreso acumulable que resulte se le aplicará la tasa del 36% establecida en la fracción IX del artículo Décimo primero bis de las disposiciones de vigencia anual para 1990 en relación con el artículo 10 de la Ley del ISR.

c) Al impuesto determinado le podrán aplicar las reducciones señaladas en el artículo 13 y el resultado será el Impuesto Sobre la Renta causado en el periodo.

En relación con lo anterior encontramos en el artículo primero, del Decreto que otorga facilidades administrativas a determinados contribuyentes (12), lo siguiente:

Las Personas físicas o morales, que obtengan ingresos exclusivamente por la realización de actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, podrán:

a) Disminuir el ingreso acumulable a que se refiere el artículo 119-B de la Ley del ISR, en el porcentaje que represente, en el total de los ingresos propios de la actividad, 20 veces o 200 veces el salario mínimo general del Distrito Federal, elevado al año, como máximo, según se trate de personas físicas o morales, respectivamente. Dicho porcentaje se determinará considerando el promedio de los ingresos propios de la actividad y de los 20 o 200 salarios mínimos, según corresponda, de los últimos cinco ejercicios del contribuyente, incluido aquél por el que se determine el impuesto. Esta disminución sólo se podrá

efectuar por los ejercicios transcurridos a partir de 1991. Esta disposición es incorporada a la Ley del ISR a partir del 1o. de enero de 1991. (13)

b) Reducir el impuesto al activo a su cargo en un 50%, en lugar de la reducción del impuesto señalada en el artículo 2o.-A de la Ley del Impuesto al Activo.

c) Las personas morales que hagan pagos por dividendos o utilidades a personas físicas, retendrán sólo el 18% tratándose de dividendos o utilidades en los que proceda una retención en los términos del artículo 123 de la Ley del ISR.

Estas disposiciones son retomadas, de una manera similar, en 1991, por la Ley del ISR e incorporadas al artículo 119-C, numeral ya tratado al estudiar el ingreso acumulable en el régimen opcional.

Por último, es relevante observar lo que se dispone en el último párrafo de la citada fracción IV, respecto de que las sociedades cooperativas podrán continuar cumpliendo sus obligaciones fiscales hasta el 30 de septiembre de 1990 como lo venían haciendo hasta 1989 y los pagos provisionales que en su caso efectúen, se acreditarán contra el impuesto que resulte a su cargo en los términos de la Ley del ISR vigente a partir del 1o. de enero de 1990.

2.14. APLICACION DE SU ANTERIOR REGIMEN FISCAL A QUIENES NO TOMEN EL REGIMEN OPCIONAL ANTES DEL 30 DE SEPTIEMBRE DE 1990.

En la fracción V del multicitado artículo Décimo primero de los Transitorios para 1990, señala que las personas físicas y morales que teniendo derecho a ejercer la opción de tributar en el régimen simplificado del ISR a las actividades empresariales y que al 30 de septiembre no hubieran ejercido la opción, podrán continuar pagando hasta esa fecha el impuesto referido conforme al régimen en que tributaron en 1989 y los pagos provisionales que, en su caso, hubieren efectuado hasta esa fecha, se acreditarán contra el impuesto del ejercicio que resulte a su cargo.

Por otra parte, en el Decreto que otorga facilidades administrativas a diversos contribuyentes (14), se dispone en el artículo segundo que aquellos que durante 1989 pagaron el impuesto sobre la renta por sus actividades empresariales, conforme al régimen de Bases Especiales de Tributación vigente en dicho año, que paguen el impuesto a su cargo conforme al régimen general de Ley, podrán considerar los pagos que efectúen de enero a septiembre de 1990 como definitivos.

En la segunda parte del último párrafo del artículo arriba citado, se dispone que a partir del 1o de octubre, los contribuyentes que no ejercieron la opción, deberán cumplir sus obligaciones fiscales conforme al régimen que les corresponda en los términos de la Sección I del Capítulo VI del Título IV o del Título II de la Ley del ISR, según se trate de personas físicas o morales, respectivamente.

2.15. ASESORIA Y SANCIONES Y RECARGOS MODERADOS PARA QUIENES YA NO APLIQUEN BASES ESPECIALES

Por último, en la fracción XX del citado artículo Décimo primero, se dispone que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, durante 1990, proporcionará asesoría y asistencia gratuita a los contribuyentes que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas que hubieran venido pagando el impuesto sobre la renta conforme al régimen de bases especiales de tributación, para el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Asimismo, por el primer ejercicio en el cual dejen de tributar conforme a bases especiales de tributación, dicha dependencia para la imposición de sanciones y recargos, tomará en consideración las circunstancias que con motivo del cambio de su régimen fiscal originaron la infracción, en virtud de tratarse del primer ejercicio en el que este sector de contribuyentes tributa conforme al régimen general de ley.

En cuanto al primer punto, relativo a la asesoría y asistencia gratuita que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público proporcionará a los contribuyentes para el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, cabe destacar la impartición de Talleres Fiscales en las diferentes Administraciones Fiscales Federales, los cuales incluyen una breve plática en la que se intenta explicar la mecánica de aplicación del nuevo régimen simplificado a las actividades empresariales en el pago del impuesto sobre la renta y del impuesto al activo, lo que es corroborado con la dotación de un folleto en el que se explica y ejemplifica dicha mecánica.

Los mencionados Talleres Fiscales están divididos en ocho opciones o rubros, que son los siguientes:

- a) Personas físicas exmenores.
- b) Ganadería.
- c) Agricultura.

d) Taxistas.

e) Autotransporte de materiales para construcción y productos del campo.

f) Autotransporte federal de carga.

g) Autotransporte urbano y suburbano.

h) Autotransporte federal de pasajeros.

2.16. REGIMEN SIMPLIFICADO DE LAS PERSONAS MORALES

2.16.1. INTRODUCCION

Este nuevo régimen simplificado de las personas morales se establece a partir del 1o. de enero de 1991 en el Título II-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

La creación de este nuevo tratamiento fiscal para las personas morales que realicen exclusivamente actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como al transporte terrestre de carga o pasajeros es con el objeto, de acuerdo con la exposición de motivos de la iniciativa relativa, de darles seguridad jurídica a tales contribuyentes.

También con este nuevo régimen tributario se persigue, en el caso de los contribuyentes del sector agrícola, silvícola y pesquero, optimizar el abasto de alimentos a la población en mejores condiciones de cantidad, calidad y precio, al incrementar la reducción en el impuesto de un 40% a un 50%, en forma permanente, estableciéndose también la mecánica conforme a la cual dichos contribuyentes podrán disminuir su resultado fiscal hasta en una proporción calculada con base en la exención de doscientas veces el salario mínimo elevado al año.

La creación de este título adicional dentro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es con la finalidad de separar el tratamiento fiscal aplicable a las personas morales que durante 1990 hubiesen tenido la oportunidad de optar por el régimen opcional a las actividades empresariales, contemplado en la Sección II, del Capítulo VI, del Título IV, de la misma Ley, que corresponde originalmente a las personas físicas. Tal situación resulta cómoda, pues permite contemplar por separado las disposiciones para las personas morales y las personas físicas, sobre todo que en el régimen existente para 1990, se dio cabida a tal número de personas, de tan diversa índole, que hicieron de ese régimen fiscal algo extenso y complejo.

Ante la dificultad con que se emitió el régimen opcional de las actividades empresariales, la autoridad emitió durante el año pasado un sinnúmero de acuerdos, sin fecha, los que sirvieron de instrumento para subsanar diferentes omisiones de este régimen y así es que el nuevo Título II-A nace en la Ley del Impuesto Sobre la renta para 1991 como resultado de lo expuesto.

A partir de 1991 se observa que en forma obligatoria se establece este nuevo régimen para las personas que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas y aquellas dedicadas al autotransporte terrestre, de carga o pasajeros, eliminando toda posibilidad a estas personas, de tributar conforme al Régimen General de Ley. Situación que se considera errónea, y que, por lo tanto, deberá ser corregida, ya que se estaría violando el principio constitucional de generalidad de aplicación de la Ley, pues se está impidiendo a un grupo de contribuyentes la aplicación de un régimen general existente, además no tendrían razón de prevalecer los artículos 10-A y 13.

En este rubro sólo se hará una breve referencia a los preceptos que integran al nuevo régimen y sus rasgos característicos, como son: sujetos, cálculo del impuesto, resultado fiscal, declaraciones, etc.

Como se verá a lo largo de este punto, las disposiciones de este nuevo régimen simplificado para las personas morales, se asemejan mucho con las del régimen opcional a las actividades empresariales y sólo cambian en lo relativo a su propia naturaleza de personas morales o personas físicas, según sea el caso. La principal variante es que no podrán llevar la contabilidad en un simple cuaderno de entradas y salidas, sino con las formalidades aplicables a cualquier otra sociedad mercantil y todos los movimientos de entradas y salidas que se toman en cuenta para la determinación de la utilidad fiscal deberán registrarse en cuentas de orden. Otro aspecto es el relativo a que ya no aparece el término de ingreso acumulable, sino que se cambia por el de resultado fiscal; sin embargo, la ley es omisa en cuanto a que no contempla el efecto que pueda derivarse en el caso de un resultado negativo.

Por lo cual en el análisis de las obligaciones de los contribuyentes personas morales del régimen simplificado se remitirá al hecho para las obligaciones de las personas físicas.

2.16.2. SUJETOS

Las personas morales que estarán sujetas, con carácter obligatorio, al nuevo régimen simplificado son las siguientes:

a) Las que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas.

b) Las que se dediquen exclusivamente al transporte terrestre de carga o pasajeros.

c) Se exceptúa de este tratamiento a las que tengan el rasgo de controladoras o controladas.

Además, podrán optar por aplicar este régimen simplificado, en lugar del régimen normal de Ley:

a) Durante los años de 1991 a 1993, las personas morales que se dediquen a la edición de libros, periódicos y revistas. (15).

b) Las personas morales que ejercieron la opción de tributar en el régimen opcional de acuerdo a la fracción IV del Artículo Décimoprimer Transitorio de la Ley de Reformas Fiscales para 1990 (16):

- Personas morales con bases especiales de tributación en 1989.

- Personas morales dedicadas exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o de pesca.

- Sociedades Cooperativas de producción.

2.16.3. CALCULO DEL IMPUESTO

Las personas morales sujetas al nuevo tratamiento simplificado calcularán el impuesto a pagar de la manera siguiente:

a) Aplicarán al resultado fiscal del ejercicio la tasa del 35%.

b) Se pagará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine el ejercicio fiscal.

c) Será aplicable la reducción de impuestos de que trata el artículo 13 de la LISR, al igual que las facultades de las autoridades fiscales, establecidas en el Capítulo VI del Título II de la misma.

d) El resultado fiscal del ejercicio se determinará disminuyendo del total de entradas obtenidas en el ejercicio las salidas autorizadas, correspondientes al mismo ejercicio.

e) La base para la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, será el resultado fiscal.

Las personas morales que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, podrán disminuir el resultado fiscal en una proporción que se determinará como sigue:

a) Se calculará el monto equivalente a 20 veces el salario mínimo elevado al año, por cada uno de los socios o asociados, mismo que en ningún caso excederá en su totalidad, de 200 veces el salario mínimo.

b) Se calculará la proporción que dicho monto represente en los ingresos propios de la actividad del contribuyente.

c) Se tomarán las proporciones que se hayan determinado en los cinco ejercicios anteriores, conforme al inciso b).

d) Se calculará el promedio de las proporciones obtenidas conforme a los dos puntos anteriores y el resultado será la proporción en que se disminuirá el resultado fiscal del ejercicio.

Disponiéndose que en los primeros cinco ejercicios, el promedio se calculará con las proporciones que se hubieren determinado en el ejercicio o ejercicios transcurridos a partir de 1991 o de aquél en que el contribuyente comience a pagar el impuesto conforme a este tratamiento.

2.16.4. ENTRADAS Y SALIDAS

Estos contribuyentes considerarán las entradas en efectivo, bienes o servicios obtenidos en el ejercicio, y las salidas en efectivo, bienes o servicios efectuadas en el ejercicio. Al respecto es aplicable lo dispuesto para las entradas y salidas del régimen opcional.

En cuanto a las salidas, no podrán restar la establecida en la fracción XII del artículo 199-E, relativa a la deducción ciega por sueldos y salarios autorizada para personas físicas con ingresos hasta de 300 millones de pesos, es decir, tratándose de "contribuyentes pequeños".

Sólo se podrán considerar como salidas aquellas que reúnan los requisitos que señala el artículo 24 de la Ley, a excepción de las siguientes:

a) Depreciación de inversiones.

b) Pérdidas por créditos incobrables

c) Dedución inmediata de inversiones

No podrán tomarse como salidas los conceptos no deducibles señalados en el artículo 25 con excepción de los siguientes conceptos, mencionados en el artículo 119-E:

a) Contribuciones a cargo del contribuyente, excepto Impuesto Sobre la Renta.

b) Impuestos trasladados al contribuyente.

c) Contribuciones retenidas por el contribuyente.

Por último, se expresa que cuando los artículos 24 y 25 de la Ley, mencionen deducciones o ingresos se deberán entender como salidas o entradas, respectivamente.

2.16.5. SALDO INICIAL DE CAPITAL, ENTRADAS Y SALIDAS

Los mencionados contribuyentes considerarán a la fecha en que se inicie el ejercicio respectivo, con base en el estado de posición financiera, como saldo inicial de entradas la suma de sus pasivos y de su capital expresados en dicho estado financiero, y como saldo inicial de sus salidas, la suma de sus activos.

Los activos que integren el saldo inicial de salidas, no darán lugar a una salida con posterioridad a la citada fecha. Se considerarán salidas, los pagos de intereses, préstamos y demás pasivos, que se consideraron entradas conforme a lo señalado anteriormente. Serán entradas los recursos provenientes de la enajenación de los activos, así como cualquier ingreso que los mismos generen.

Se considerará capital inicial la diferencia que resulte de restar al monto total de los activos, el de los pasivos que tengan a esa fecha.

2.16.6. OBLIGACIONES FISCALES

Los contribuyentes del régimen simplificado de las personas morales tendrán las obligaciones señaladas para los del régimen opcional para las personas físicas, conforme a los lineamientos siguientes:

a) Cuando entre en liquidación o se fusione, deberá también formular un estado de posición financiera.

b) Deberán llevar la contabilidad simplificada conforme a lo previsto en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, en lugar de lo previsto para el régimen opcional. El registro de los conceptos respectivos se efectuará mediante cuentas de orden.

c) Presentarán declaraciones provisionales.

2.16.7. REGLAS PARA DEJAR DE TRIBUTAR CONFORME AL REGIMEN SIMPLIFICADO O EN CASO DE LIQUIDACION O FUSION

En el caso de que los contribuyentes dejen de cumplir los requisitos para tributar conforme al régimen simplificado, entren en liquidación o se fusionen procederán de la manera siguiente:

a) Si el contribuyente deja de pagar el impuesto conforme al citado régimen:

- Considerará como utilidad pendiente de gravamen, la diferencia entre el valor de su capital contable actualizado que exprese en el estado de posición financiera formulado a la fecha en que deje de pagar el impuesto conforme al régimen simplificado y el saldo de la cuenta de capital aportado que se tenga a la misma fecha.

- La utilidad se entenderá percibida cuando con posterioridad a la fecha en que deje de tributar, efectúe retiros, enajene bienes o títulos valor cuya adquisición o depósito se consideraron salidas, debiendo pagar el impuesto que resulte de aplicar a dicha utilidad el 35%.

- La utilidad así determinada se adicionará a la utilidad fiscal neta a que se refiere el artículo 124 de la LISR.

b) Si el contribuyente entra en liquidación o fusión:

- Considerará como resultado fiscal a esa fecha la diferencia entre el valor de su capital contable actualizado que se exprese en el estado de posición financiera y el saldo de la cuenta de capital de aportación.

- La cuenta de capital de aportación se constituirá con el capital inicial a la fecha en que se inicie el ejercicio en que se comienza a pagar conforme al régimen simplificado y se adicionará con las aportaciones de capital efectuadas por los socios o accionistas y se disminuirá con las reducciones de capital que se efectúen.

- El saldo de la cuenta que se tenga al día del cierre de cada ejercicio, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización hasta el mes de cierre del ejercicio de que se trate.

2.16.8. PAGOS PROVISIONALES

Los contribuyentes del nuevo régimen efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto anual a más tardar el día 11 del mes inmediato posterior al que corresponda el pago, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas.

El pago provisional se determinará de la manera siguiente:

a) Se restará de la totalidad de las entradas correspondientes al periodo comprendido desde el inicio del ejercicio hasta el último día del mes a que se refiere el pago, las salidas correspondientes al mismo periodo.

b) A la diferencia se le aplicará la tasa del 35%, contra el impuesto a pagar podrán acreditar los pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad.

c) En el caso de que en alguno de los periodos por los que se calculen pagos provisionales, se tengan salidas superiores a las entradas, no se efectuará pago provisional.

d) Los contribuyentes que hayan obtenido en 1990 ingresos que no excedieron de trescientos millones de pesos, efectuarán pagos provisionales trimestrales a cuenta del impuesto anual a más tardar el día 11 del mes inmediato posterior al trimestre al que corresponda el pago, el cual se calculará de la misma forma que para los pagos provisionales mensuales.

2.16.9. TRANSPORTE DE TERRESTRE DE CARGA O DE PASAJEROS

En cuanto a las personas físicas integrantes de personas morales que realicen actividades empresariales de transporte terrestre de carga o de pasajeros, en camiones o autobuses, podrán cumplir con las obligaciones establecidas en la LISR en forma individual, siempre que administren directamente los vehículos que les correspondan o hubieran aportado a la persona moral de que se trate.

Cuando opten por pagar en forma individual deberán dar aviso a la SHCP y comunicarlo por escrito a la persona moral respectiva, dentro de los tres primeros meses del ejercicio de que se trate.

2.17. BENEFICIOS PARA ALGUNOS CONTRIBUYENTES DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO

La Miscelánea Fiscal para 1991 (17) contempla diversas condonaciones y facilidades a los contribuyentes que opten por el Régimen Simplificado a las Actividades Empresariales, con lo que se hace evidente el interés que tiene el Fisco de acrecentar el padrón de contribuyentes, a pesar de conceder pequeños impuestos o sanciones.

En este orden de ideas, durante 1991 las personas que gozarán de los beneficios mencionados, son las siguientes:

a) Las personas físicas que opten por tributar en 1991 conforme al régimen simplificado y cuyos ingresos en 1990 no hubieren excedido en 1990 de \$ 300 millones.

b) Las personas físicas que en 1989 reunían los requisitos para tributar conforme al régimen de contribuyentes menores o conforme a bases especiales de tributación y que no se encontraban inscritas en el registro Federal de Contribuyentes.

c) Las personas físicas o morales que en 1989 hayan pagado el ISR conforme al régimen de bases especiales de tributación establecidas por la SHCP.

d) Las personas morales que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras que en 1989 tributaban como personas morales con fines no lucrativos.

Los anteriores contribuyentes son acreedores, durante 1991, de los beneficios que a continuación se mencionan:

a) Se les condona el impuesto sobre la renta y el impuesto al activo que hubieren causado por los meses de octubre a diciembre de 1990.

b) Se les condona el pago de sanciones y gastos de ejecución por el incumplimiento de las obligaciones fiscales en que hubieren incurrido de octubre a diciembre de 1990.

c) No se les impondrán sanciones ni gastos de ejecución durante el periodo de enero a septiembre de 1991.

d) Podrán presentar aviso de opción al régimen simplificado hasta el 30 de abril de 1991.

No podrán, por lo tanto, acogerse de los beneficios anteriores los siguientes contribuyentes:

a) Personas físicas que opten por este sistema, cuyos ingresos en 1990 excedieron de \$ 300 millones.

b) Personas físicas que en 1989 reunían los requisitos para tributar conforme al régimen de contribuyentes menores y que se encontraban inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes.

De lo anterior se deduce, como se dijo al principio de este inciso, el interés por parte de las autoridades fiscales de aumentar el padrón de contribuyentes, pues al dar estas facilidades pretende combatir la elusión y evasión fiscal, pretendiendo estimular los contribuyentes para que cumplan voluntariamente con sus obligaciones fiscales. Todo lo cual es acorde con la política de ingresos para 1991, la que busca, según se manifiesta en la exposición de motivos de la iniciativa de Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, los siguientes objetivos

a) Fortalecer los ingresos públicos y apoyar el crecimiento sano y sostenido de la actividad económica.

b) Continuar con el proceso de simplificación de las disposiciones fiscales.

c) Seguir promoviendo el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, así como poner en práctica medidas que permitan una recaudación y fiscalización más efectivas.

d) Dar estabilidad y permanencia al sistema tributario consolidando las reformas fiscales efectuadas en años anteriores.

e) Apoyar, promover y estimular la repatriación de capitales, con la finalidad de impulsar inversiones productivas, generar más empleos y fortalecer la infraestructura productiva del país.

f) Dar énfasis a la fiscalización, mediante el combate a la evasión y elusión tributaria.

3. OBLIGACIONES FISCALES

3.1. INTRODUCCION

Bajo este rubro se llevará a cabo un breve análisis de cada una de las obligaciones a que están sujetos los contribuyentes que decidan tributar de acuerdo con el nuevo régimen opcional del impuesto sobre la renta a las actividades empresariales. Dicho análisis incluirá las modificaciones que al respecto se llevaron a cabo a lo largo de 1990, mediante reformas al Reglamento de la LISR, de Decretos, de la Resolución Miscelánea para el año de 1990; y que, en su mayoría, se introducen a la Ley del ISR a partir del 1o. de enero de 1991.

Para el referido análisis será necesario hacer el señalamiento de que se da un tratamiento distinto a los contribuyentes que tributen bajo este nuevo régimen fiscal dependiendo del monto de sus ingresos, así se distinguen dos tipos de contribuyentes:

a) Contribuyentes pequeños sujetos al régimen simplificado del impuesto sobre la renta, que son aquellos que hayan obtenido en el año de calendario inmediato anterior ingresos hasta por 200 millones de pesos.

En 1991 se amplía el monto de los ingresos mencionados a 300 millones de pesos.

b) Contribuyentes "juveniles" sujetos al régimen simplificado del impuesto sobre la renta, que son aquellos que hayan obtenido en el año de calendario inmediato anterior ingresos superiores a 200 millones de pesos.

En 1991 serán "juveniles" aquellos contribuyentes que en 1990 hayan obtenido ingresos superiores a 300 millones de pesos.

Asimismo, será también necesario, en un segundo análisis de las mencionadas obligaciones, hacer la diferenciación de los contribuyentes en sectores dependiendo de la actividad que realicen, pues a lo largo de 1990 se emitieron diversas resoluciones en ese sentido, y durante 1991 se incorporan, en su mayoría, a la Ley, todo este proceso tiene su culminación con la expedición de la "Resolución que otorga facilidades administrativas a los sectores de contribuyentes que en la misma se señalan" el 4 de febrero del presente (18)

En este orden de ideas, se realizará en primer término un análisis, de carácter general, de las obligaciones fiscales que tienen que cumplir los contribuyentes sujetos al régimen simplificado,

posteriormente se verán las particularidades y modalidades que modifican tales obligaciones en el caso de determinados contribuyentes.

3.2. INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

Respecto de esta primera obligación resulta de relevante importancia el numeral 27 del Código Fiscal de la Federación, pues es el que regula la obligación de los contribuyentes de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, estableciendo lo siguiente:

"Las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas, deberán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y en general sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establezcan en el Reglamento de este Código."

De acuerdo con el Maestro Luis Eduardo Ramirez Ruiz "El Registro Federal de Contribuyentes es aquel sistema organizado por la autoridad fiscal, concretamente la Dirección de Registro y Control de Obligaciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que sirve para registrar o empadronar a los contribuyentes, con información relativa a su nombre, domicilio social, domicilio fiscal, así como el registro de las obligaciones fiscales a su cargo, de modo tal que el mismo permite conocer el número de contribuyentes registrados, su ubicación para efectos fiscales, así como las obligaciones a las que se encuentran sujetos para obtener un mayor control y vigilancia del cumplimiento de las mismas." (19).

Esta obligación la llevará a cabo el contribuyente proporcionando a la oficina federal de hacienda que le corresponda el formato respectivo HRF-1, el cual deberá acompañar con el acta de nacimiento de la persona física o la escritura constitutiva de la persona moral y los documentos comprobatorios de su identidad, así como un comprobante de domicilio, que puede ser una boleta predial o un contrato de arrendamiento.

Respecto de esta obligación se puede hacer el señalamiento de que sólo deberán llevarla a cabo los contribuyentes que adopten el nuevo régimen simplificado que inician actividades empresariales, pues quienes ya venían realizando dichas actividades ya deben estar dados de alta ante el Registro Federal de Contribuyentes y

Únicamente estarán obligados a presentar un aviso en el que manifiesten su decisión de adoptar el nuevo régimen simplificado del impuesto sobre la renta.

Durante 1991, conforme a las diversas disposiciones que se han expedido, los contribuyentes cumplirán con esta obligación conforme a lo siguiente:

a) Solicitar su inscripción al registro federal de contribuyentes, señalando que entran al régimen simplificado y acompañando su relación de bienes y deudas.

b) Quienes se encuentren inscritos deberán presentar aviso de inicio al régimen simplificado, a más tardar el 30 de abril de 1991, debiendo acompañar su relación de bienes y deudas.

c) Esta obligación, en su caso, podrá cumplirse en forma individual o a través de las organizaciones, agrupaciones y asociaciones correspondientes.

d) Quienes inicien operaciones con posterioridad al 30 de abril, deberán cumplir con estas obligaciones dentro de los 15 días siguientes al inicio de sus actividades y referirán su relación de bienes y deudas a la fecha de inicio.

3.3. FORMULAR ESTADO DE POSICION FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE CADA AÑO CONFORME A LAS DISPOSICIONES REGLAMENTARIAS.

En cuanto a esta obligación se debe atender a la calidad del contribuyente, es decir, si se trata de un contribuyente pequeño o "juvenil", en los términos arriba explicados, pues en el primer caso se estará a lo siguiente:

a) Contribuyentes pequeños. Estos contribuyentes están sólo obligados a formular una relación de bienes y deudas al 31 de diciembre de cada año, esta relación la realizará el contribuyente valuando sus bienes y deudas de acuerdo a las bases siguientes

- Muebles, maquinaria, herramientas, equipo de transporte, terrenos y construcciones, a su valor de adquisición multiplicado por el factor que publique la Secretaría para este efecto. (20).

- Las mercancías en existencia, valuando cada producto al precio de su última compra o del costo de producción, cuando en este último caso la actividad sea industrial.

- Las cuentas de cheques o de inversiones en las cuentas bancarias o de inversiones en renta fija en casa de bolsa, se registrarán al saldo del mes

- Las cuentas y documentos por cobrar a clientes y empleados, a la cantidad adeudada.

- Las deudas a la cantidad debida.

b) Contribuyentes "juveniles". Los contribuyentes que hayan tenido en 1989 ingresos superiores a 200 millones de pesos o en 1990 superiores a 300 millones, según sea el caso, deberán formular un estado de posición financiera, el cual se terminará que elaborará conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

A partir de 1991 esta obligación es ampliada, pues se establece que además deberá presentarse el estado de posición financiera conjuntamente con la declaración anual. Disponiéndose también, en la misma Ley del ISR que las personas físicas en lugar de elaborar su estado de posición financiera, podrán cumplir con dicha obligación, formulando una relación de bienes y deudas de acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas.

3.4. LEVANTAR INVENTARIO FISICO DE EXISTENCIAS AL 31 DE DICIEMBRE DE CADA AÑO.

A este respecto deben diferenciarse, de igual manera que en la obligación anterior, la categoría del contribuyente:

a) Contribuyentes pequeños. Estos contribuyentes sólo efectuarán el recuento de sus mercancías durante el mes de diciembre de cada año, mismo que formará parte de la relación de bienes y deudas.

b) Contribuyentes "juveniles". Este tipo de contribuyentes para cumplir la obligación de formular el estado de posición financiera levantarán un inventario físico total de existencias a la fecha en que se formule dicho estado, la práctica del inventario podrá anticiparse hasta el último día del mes anterior a la fecha de terminación del ejercicio.

3.5. FORMULAR ESTADO DE POSICION FINANCIERA A DETERMINADA FECHA

Formular estado de posición financiera a la fecha en que se:

a) Opte por pagar el ISR en el régimen simplificado.

b) Cambio de opción.

c) Deje de realizar actividades empresariales.

El contribuyentes en cada una de las hipótesis mencionadas deberán formular un estado de posición financiera a la fecha en que ocurra tal circunstancia.

En estas situaciones se seguirán las disposiciones anteriormente explicadas en el inciso 3.3 según corresponda.

3.6. LLEVAR CONTABILIDAD SIMPLIFICADA DE CONFORMIDAD CON EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y SU REGLAMENTO

Esta obligación se encuentra regulada por el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, dicho diverso señala lo que a continuación se cita:

" Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas:

I. Llevarán los sistemas y registros contables que señale el reglamento de este Código, los que deberán reunir los requisitos que establezca dicho reglamento.

II. Los asientos en la contabilidad serán analíticos y deberán efectuarse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se realicen las actividades respectivas.

III. Llevarán la contabilidad en su domicilio."

Respecto de esta última regla, los contribuyentes, previo aviso, podrán llevar su contabilidad en lugar distinto al domicilio fiscal, siempre que dicho lugar se encuentre ubicado en territorio nacional y sea establecimiento del contribuyente.

Cabe destacar el comentario que respecto de la contabilidad hace el Maestro Ramírez Ruíz diciendo que: "La contabilidad entendida como un medio a través del cual se obtiene información financiera relativa a una persona, cobra singular trascendencia en materia fiscal, ya que de ella es posible conocer si existe contributiva y en que medida." (21).

Una vez visto lo anterior se pasará al estudio de lo que constituye la contabilidad que deberán llevar los contribuyentes sujetos al nuevo régimen opcional a las actividades empresariales, la cual ha sido denominada contabilidad simplificada y la que sólo comprende un sólo libro foliado y empastado de ingresos, egresos y de

registro de inversiones y deducciones, dicho libro no requerirá de su presentación ante las autoridades fiscales para su autorización en 1990 (22).

A partir del 1o de enero de 1991 la anterior disposición se incorpora a las disposiciones de la Ley del ISR, pues se modifica el enunciado de esta obligación de "Llevar contabilidad simplificada..." a "Llevar un cuaderno de entradas y salidas y de registro de bienes..."

En este caso también se dividirán, para efecto de dicho estudio, a los sujetos en:

a) Contribuyentes pequeños. Los cuales sólo llevarán un cuaderno de entradas y salidas, en los términos siguientes:

- Entradas. Efectuarán el registro de éstas por ingresos propios de la actividad diariamente en forma global, separando el monto del impuesto al valor agregado a cargo del contribuyente. El registro de las demás entradas, se podrá efectuar en forma global una vez al mes. Cabe destacar que deberán anotarse, los retiros de cuentas bancarias, registrando al final del mes, como entrada, la disminución del saldo que muestre el estado de cuenta que proporcione la institución del sistema financiero de que se trate en relación con el mes anterior, asimismo, los intereses que dichas instituciones paguen en el mes deberán anotarse como entradas.

- Salidas. Efectuarán el registro de éstas por operaciones propias de la actividad diariamente en forma global, separando el monto del impuesto al valor agregado que les hubieran trasladado. El registro de las demás salidas, se podrá efectuar en forma global una vez al mes. Resulta importante manifestar que deberán anotarse, los depósitos e inversiones en cuentas bancarias, como salida, registrando una vez al mes el aumento del saldo que indique el estado de cuenta mensual en comparación con el mes anterior.

Dentro de este rubro existe también, como una facilidad administrativa para este tipo de contribuyentes, las siguientes prerrogativas:

a) Considerar como salidas los pagos que efectúen en efectivo y no sólo los que realicen mediante cheque.

b) Deducir pagos por salarios y, en general, por la prestación de un servicio personal subordinado, hasta por tres trabajadores o familiares, con el único requisito de llevar un registro donde se consigne el nombre y el monto

del pago, siempre que éste, por cada una de dichas personas, no exceda del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año.

c) Comprobar la adquisición de frutas, legumbres, semillas, pescados, mariscos, pollo, huevo y carne, siempre que en el caso de este último producto, el valor de sus adquisiciones no exceda del 20% del total de las operaciones que realice el contribuyente, con el único requisito de anotar en el cuaderno de entradas y salidas el tipo de producto, el monto de la operación, el nombre y el domicilio del enajenante.

Tratándose de artesanías se podrá comprobar la adquisición de bienes en los términos expresados, cuando su precio unitario no exceda de diez salarios mínimos del área geográfica del contribuyente (23).

b) Contribuyentes "juveniles". Esta clase de contribuyentes deberá llevar un cuaderno de entradas y salidas y de registro de bienes y deudas. La contabilidad simplificada de estos contribuyentes deberá cumplir con los requisitos mínimos que permitan:

- Identificar cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolos con la documentación comprobatoria, de tal forma que puedan identificarse con las distintas contribuciones y tasas incluyendo las actividades liberadas de pago por la ley.

- Identificar los bienes y deudas relacionándolos con la documentación comprobatoria, de forma tal que pueda precisarse la fecha de adquisición, enajenación o extinción en su caso.

Asimismo, este tipo de contribuyentes, también como una facilidad administrativa, podrán comprobar la adquisición de frutas, legumbres, semillas, pescados, mariscos, pollo, huevo y carne, cumpliendo con los requisitos establecidos por el artículo 39 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación (24).

3.7. EXPEDIR Y CONSERVAR LOS COMPROBANTES QUE ACREDITEN LOS INGRESOS QUE PERCIBAN

Los requisitos para dar cumplimiento a esta obligación, los encontramos en el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, el que señala lo siguiente:

- * Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes deberán reunir los requisitos que señale el reglamento de este Código. Las personas que adquieran bienes o usen servicios deberán solicitar el comprobante respectivo.

Para poder deducir o acreditar fiscalmente con base en los comprobantes a que se refiere el párrafo anterior, quien los utilice deberá cerciorarse de que el nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes de quien aparece en los mismos son correctos.

Asimismo quienes expidan los comprobantes referidos deberán asegurarse de que el nombre, denominación o razón social y domicilio asentados en los mismos correspondan a la persona a favor de quien se expidan. La SHCP podrá establecer facilidades para la identificación del adquirente.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, no será aplicable para las operaciones que se realicen con el público en general.

Para determinar cuando se está realizando una operación con el público en general es necesario remitirnos al artículo 14 del mismo Código que de la interpretación a "contrario sensu" de su antepenúltimo párrafo se deduce que las operaciones con el público en general, son aquellas en las que en la documentación comprobatoria no se traslade en forma expresa y por separado el Impuesto al Valor Agregado

Ahora se pasará al estudio de los requisitos de los comprobantes, los cuales se encuentran en el artículo 36 del Reglamento del CFF, que establece los siguientes:

a) Nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida:

b) Número de folio, lugar y fecha de expedición.

c) Nombre, denominación o razón social y domicilio de la persona a favor de quien se expidan.

d) Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen.

e) Valor unitario e importe total consignado en número y letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deban trasladarse, en su caso.

f) Número y fecha del documento aduanero, así como aduana por la cual se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.

A este tipo de comprobantes, con todos los requisitos antes señalados, se les denominará facturas, las cuales deberán ser llevadas por el contribuyente en original y

copia, dichos comprobantes deberán estar foliados previamente a su utilización, debiendo conservar las copias empastadas en su orden. Cuando las facturas se expidan por computadora el foliado podrá ser simultáneo a su expedición.

No obstante lo anterior, los contribuyentes que realicen enajenaciones o presten servicios, al público en general, podrán expedir notas de venta, en original y copia, debiendo estar foliadas en forma consecutiva antes de ser utilizadas, entregando la copia al interesado y conservar los originales empastándolos en su orden. Estas notas de venta deberán contener lo siguiente:

a) Nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyentes de quien la expida.

b) Número de folio, lugar y fecha de expedición.

c) Importe total de la operación.

No obstante lo anterior, los contribuyentes estarán obligados a expedir facturas, cuando así le sea solicitado expresamente por el interesado.

Cuando no se usaren en su totalidad los comprobantes o bien se recuperen como resultado de una devolución, se conservarán los sobrantes o devoluciones, anotando en ellos la palabra "Cancelado" y la fecha de cancelación.

Como una facilidad administrativa a los contribuyentes pequeños sujetos al régimen simplificado del impuesto sobre la renta se les concede expedir comprobantes de sus operaciones, sólo cuando el monto de las mismas exceda de diez mil pesos (25).

A partir del primero de enero de 1991 los comprobantes que acrediten los ingresos que se perciban deberán contener además, la leyenda de: "Contribuyente de Régimen Simplificado".

3.8. CONSERVAR LA CONTABILIDAD Y LOS COMPROBANTES DE HABER CUMPLIDO CON LAS OBLIGACIONES FISCALES

En cuanto al cumplimiento de esta obligación es necesario remitirse al artículo 30 del Reglamento del CFF el que dispone que las personas obligadas a llevar contabilidad deberán conservarla en su domicilio a disposición de las autoridades fiscales.

Las personas que no estén obligadas a llevar contabilidad deberán conservar en su domicilio a disposición de las autoridades, toda la documentación relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Los contribuyentes que opten por el nuevo régimen simplificado tendrán la obligación de conservar la documentación comprobatoria de su contabilidad y del cumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo, por un plazo igual al que se extinguen las facultades de las autoridades fiscales para verificar que los contribuyentes han cumplido correctamente con el pago de sus impuestos y de sus otras obligaciones fiscales, que en los términos del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, dicho plazo es de cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que:

a) Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo.

b) Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios o a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración.

c) Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales, pero si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente a aquél en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho respectivamente.

El plazo será de diez años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el registro federal de contribuyentes o no lleve contabilidad, asicomo por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas; en este último plazo el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquél en que debió haber presentado la declaración del ejercicio.

Sin embargo, en los casos en que posteriormente el contribuyente en forma espontánea presente la declaración omitida y cuando ésta no sea requerida, el plazo será de cinco años a partir del día siguiente a aquél en que se debió de haber presentado la declaración del ejercicio.

3.9. LLEVAR REGISTRO DE APORTACIONES DE CAPITAL A LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL

También se establece la obligación a los contribuyentes sujetos al nuevo régimen simplificado de llevar un registro específico de las aportaciones de capital a la actividad empresarial que efectúe el contribuyente.

Como anteriormente quedó señalado, al tratar los conceptos de entradas, se consideran aportaciones de capital los recursos que el contribuyente afecte a la actividad empresarial y que no provengan de la misma.

3.10. PRESENTAR DECLARACION TRIMESTRAL Y ANUAL, INDICANDO EL INGRESO ACUMULABLE Y LA PTU.

También se dispone la obligación de los contribuyentes intermedios de presentar declaración anual determinando el ingreso acumulable y el monto que corresponda a la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa.

En cuanto al plazo de presentación de la declaración será de febrero a abril del año siguiente si se trata de personas físicas y de enero a marzo en el caso de las personas morales.

La participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa (PTU), será sobre la cantidad que resulte de restar al total de las entradas obtenidas en el año, el total de las salidas realizadas en dicho período (ingreso acumulable), a esta diferencia se le aplica el 10% y el resultado será la cantidad a repartir; debiéndose conservar una lista con el nombre y monto de las personas a quienes se pagaron éstas utilidades.

Con la reforma fiscal para 1991 la anterior obligación es modificada y se amplía, puesto que los contribuyentes del régimen opcional además de presentar la citada declaración anual, deberán también presentar declaraciones provisionales trimestrales, a las cuales se hará referencia al analizar la nueva obligación de efectuar dichos pagos.

Asimismo, a partir de 1991 están obligados los citados contribuyentes a presentar en el mes de febrero de cada año la información relativa a las personas a las que en el año anterior se les hubieron otorgado donativos.

Por último, se dispone la obligación de presentar en dispositivos magnéticos la información correspondiente, cuando por lo menos 150 de sus trabajadores le hayan prestado servicios al contribuyente en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior, aclarándose que

esta obligación no deberán cumplirla las personas físicas dedicadas a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas.

3.11. PRESENTAR DECLARACION ANUAL DE LOS CINCUENTA PRINCIPALES CLIENTES Y CINCUENTA PRINCIPALES PROVEEDORES

También los citados contribuyentes tendrán la obligación de presentar en el mes de febrero de cada año declaración en la que proporcionen información de las operaciones efectuadas en el año de calendario anterior con los cincuenta principales clientes y con los cincuenta principales proveedores.

No obstante lo anterior, quedan relevados de esta obligación los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general.

Si la contabilidad se prepara con registro electrónico la información antes referida deberá proporcionarse en dispositivos magnéticos procesados en los términos que señale la SHCP.

3.12. PRESENTAR DECLARACION ANUAL DE RETENCIONES DE SUELDOS Y SALARIOS

Por último, se dispone que los contribuyentes referidos, deberán proporcionar además, en su caso, información de las personas a las que les hubieren efectuado retenciones de Impuesto Sobre la Renta en el año de calendario inmediato anterior.

3.13. PRESENTAR DECLARACION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA RECAUDADO

La reforma para 1991 introduce una nueva obligación para los contribuyentes del régimen simplificado, ya que también deberán recaudar el impuesto que corresponda a las personas físicas a que se refiere el Capítulo VI, que opten por pagarlo mediante dicho procedimiento. El impuesto deberá enterarse, en su caso, conjuntamente con las retenciones señaladas en el artículo 80 de la Ley del ISR.

Las personas que efectúen la recaudación del impuesto en los términos expuestos, deberán presentar declaración ante las oficinas autorizadas en el mes de febrero de cada año, proporcionando la información correspondiente a las personas de las que hubieran recaudado impuesto en el ejercicio inmediato anterior. Dicha declaración deberá proporcionarse en forma trimestral y anual.

3.14. EFECTUAR PAGOS PROVISIONALES

Durante el año de 1990 los contribuyentes del nuevo régimen simplificados estuvieron relevados de la obligación de realizar pagos provisionales. Sin embargo, para 1991 se dispone que tales contribuyentes deberán efectuar pagos provisionales a cuenta del impuesto anual, persiguiendo con esta nueva disposición el facilitar a los contribuyentes el cálculo y la determinación de su impuesto anual.

En este sentido, los contribuyentes del régimen opcional a partir del 1o. de enero de 1991 estarán obligados a efectuar pagos provisionales trimestrales a cuenta del impuesto anual a más tardar el día 17 de los meses de abril, julio, octubre y enero del siguiente año mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas.

El pago provisional se determinará de la manera siguiente:

a) Se restará de la totalidad de las entradas correspondientes al periodo comprendido desde el inicio del año de calendario hasta el último día del trimestre a que se refiere el pago, las salidas correspondientes al mismo periodo.

b) Se aplicará al resultado así obtenido la tarifa a que se refiere el artículo III de la Ley del ISR.

c) Contra el impuesto a pagar, se podrán acreditar los pagos provisionales del mismo ejercicio afectuados con anterioridad.

d) Contra el impuesto que resulte a su cargo se podrá acreditar una cantidad equivalente al 10% del salario mínimo multiplicada por el número de meses que comprenda el pago de que se trate.

En caso de que el impuesto a cargo del contribuyente sea menor que la cantidad acreditable, la diferencia no podrá acreditarse contra el impuesto que resulte a su cargo posteriormente.

En cuanto a la fecha de enteros de pagos provisionales, se seguirán los criterios siguientes:

a) Con la primera letra del Registro Federal de Contribuyentes se determinará el mes de pago.

b) Con el día de nacimiento se determinará el día en que a más tardar se deberá pagar.

En este sentido, los pagos provisionales trimestrales se harán de la manera siguiente:

Trimestre	"A" a "G"	"H" a "O"	"P" a "Z"
1o. Enero-marzo	mayo	junio	julio
2o. Abril-junio	agosto	septiembre	octubre
3o. Julio-septiembre	noviembre	diciembre	enero
4o. Octubre-diciembre	febrero	marzo	abril

Las declaraciones de pago provisional se presentarán en el mes que corresponda y a más tardar en el día cuyo número sea igual al del nacimiento del contribuyente. En el caso de que dicho día sea el 29, 30 o 31 y el mes de que se trate no contenga ese día, el pago se efectuará el último día del mes.

La anterior modificación seguramente tiene por objeto el evitar aglomeraciones en las oficinas recaudadoras en las fechas en que conforme a las disposiciones vigentes hasta 1990 vencía el plazo para presentar los pagos provisionales. No obstante lo anterior, probablemente habrá confusión entre los contribuyentes, situación de la que se derivarán el pago de recargos en más de una ocasión.

Es importante destacar, que a pesar de las disposiciones analizadas, se dispone que por el año de 1991 (26) podrán efectuar un pago único en el impuesto sobre la renta, al activo y al valor agregado por los ingresos, bienes y actividades que correspondan a sus giros, los siguientes contribuyentes:

a) Las personas físicas dedicadas a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura.

b) Las personas morales sujetas al régimen simplificado, cuyos ingresos en 1990 hubieren sido hasta de \$ 300 millones.

Dicho pago único se realizará junto con la declaración del ejercicio de los impuestos antes referidos.

Asimismo, como anteriormente se comentó, los contribuyentes que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas y obtengan ingresos que no excedan en el ejercicio, de diez veces el salario mínimo alevado al año, estarán relevados de cumplir con las obligaciones analizadas, en el caso de que obtengan ingresos en el ejercicio de entre diez y veinte veces el salario mínimo alevado al año, sólo tendrán que cumplir con la obligación de expedir y conservar los comprobantes que acrediten los ingresos que perciban.

Por otra parte, dentro de las disposiciones de Vigencia Anual del Código Fiscal de la Federación (27), se establece lo siguiente:

a) La SHCP, durante el año de 1991, proporcionará asesoría y asistencia gratuita a los contribuyentes que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas que hubieren venido pagando el ISR conforme al régimen de bases especiales de tributación, para el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

b) Durante los años de 1991, 1992 y 1993, la SHCP "podrá" relevar de las obligaciones "formales" a los contribuyentes del régimen simplificado, a fin de facilitar el adecuado cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

4. TRATAMIENTO ESPECIAL A DETERMINADOS CONTRIBUYENTES DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO

4.1. INTRODUCCION

Dentro de este subcapítulo se tratarán aquellas disposiciones que facilitan el cumplimiento de las obligaciones fiscales a ciertos contribuyentes, lo cual obedece seguramente a las modificaciones que en los últimos años ha tenido el sistema tributario nacional, de las que sobresale la supresión de los regímenes especiales, a fin de establecer un esquema tributario más equitativo. Sin embargo, tales modificaciones provocaron que ciertos sectores de contribuyentes no pudieran cumplir de manera inmediata con todas las obligaciones formales que imponen las leyes fiscales vigentes, lo que obligó a las autoridades fiscales a ciertas facilidades administrativas para el cumplimiento de las disposiciones tributarias durante 1990.

Asimismo, como se vió, por disposición legal, los sectores agrícola, ganadero, silvícola y pesquero durante 1991, podrán efectuar un pago único en los impuestos sobre la renta, al activo y al valor agregado.

Destaca la expedición, el 4 de febrero de 1991, de la "Resolución que otorga facilidades administrativas a los sectores de contribuyentes que en la misma se señalan" (28), en la que se especifica el tratamiento aplicable a cada uno de los sectores ahí contemplados, razón por la cual, en la presente Tesis, se tratarán conjuntamente los tratamientos similares poniendo énfasis en las particularidades de cada uno de ellos, en su caso.

4.2. SECTOR AGRICOLA, GANADERO, PESQUERO Y SILVICOLA

4.2.3. INTRODUCCION

En relación a este sector, a partir del 1o. de enero de 1991, se dispone en el artículo 119-C, lo establecido en la fracción I del artículo primero del "Decreto que otorga facilidades administrativas a los contribuyentes del sector agropecuario, a los que han dejado de contribuir conforme al régimen de contribuyentes menores, así como a otros contribuyentes" (29), relativo a que las personas físicas que opten por pagar el ISR conforme al régimen simplificado y que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, podrán, en lugar de aplicar lo dispuesto por la fracción XVIII del artículo 77 de la LISR, disminuir el ingreso acumulable del ejercicio en una proporción que se determinará como sigue:

a) Se calculará el monto equivalente a veinte veces el salario mínimo general elevado al año.

b) Se calculará la proporción que dicho monto represente en los ingresos propios de la actividad empresarial del contribuyente.

c) Se tomarán las proporciones que se hayan determinado en los cinco ejercicios anteriores, conforme al inciso b).

d) Se calculará el promedio de las proporciones obtenidas conforme a los incisos b) y c), y el resultado será la proporción en que se disminuirá el ingreso acumulable del ejercicio.

Por último, se señala que en los primeros cinco ejercicios, el promedio se calculará con las proporciones que se hubieren determinado en el ejercicio o ejercicios transcurridos a partir de 1991 o de aquél en que el contribuyente ejerza la opción de pagar el ISR de conformidad con el régimen simplificado.

Como se puede observar, el citado precepto, en su primera parte ofrece la opción de deducir o disminuir el ingreso acumulable una cantidad determinada, en lugar de lo dispuesto por el artículo 77, en su fracción XVIII, lo cual resulta confuso, en virtud de que en el último párrafo de ese precepto se dispone que no es aplicable tal disposición al régimen simplificado. Por lo cual, se puede decir que la intención del legislador es la de dar la opción de deducir cualquiera de las dos disminuciones; sin embargo, se omitió en esta reforma la derogación del último párrafo de la fracción XVIII del artículo 77. Ante tal situación sólo se aplicará la disposición del artículo 119-C.

De esta manera, las personas físicas pertenecientes al sector agropecuario, silvícola y pesquero se pueden considerar en dos grupos, el primero correspondiente a aquellas dedicadas exclusivamente a estas actividades, término que ha sido definido por el artículo 13 de la LISR y que dispone que por lo menos deberán obtenerse ingresos por estas actividades en un noventa por ciento de los ingresos totales, y el segundo grupo relativo a aquellas personas que estando dedicadas a estas actividades agropecuarias no reúnen el requisito de exclusividad señalado.

En ese orden de ideas, la situación de las personas físicas del sector agropecuario es la siguiente.

a) Dedicadas exclusivamente a estas actividades:

- Los ingresos por estas actividades representan por lo menos el 90% de los ingresos totales (art. 13)

- Deberán tributar bajo el régimen simplificado a las actividades empresariales.

- Únicos con derecho a disminuir los ingresos acumulables proporcionalmente.

b) Dedicadas a estas actividades:

- No reúnen el porcentaje de ingresos que marca el artículo 13.

- Deberán tributar bajo el régimen simplificado a las actividades empresariales.

- Sin derecho a disminuir ingresos proporcionalmente y sin derecho a aplicar la deducción del artículo 77, fracción XVIII.

Por otra parte, tomando en consideración lo dispuesto en el último párrafo del artículo 119-I de la LISR, el artículo tercero transitorio de la Miscelánea Fiscal para 1991 del 26 de diciembre de 1990, y los Capítulos Primero, Segundo y Tercero de la Resolución que otorga facilidades administrativas del 4 de febrero de 1991, se derivan las siguientes situaciones normativas, diferentes a las expuestas.

4.2.2. SUJETOS EXENTOS

Durante 1991 habrá diferentes sujetos exentos del pago del ISR, dichas exenciones pueden contemplarse desde dos puntos de vista:

a) Exenciones subjetivas:

- Los ejidos y comunidades.
- Uniones de ejidos y de comunidades.
- La empresa social, constituida por avocados e hijos de ejidatarios con derechos a salvo.
- Asociaciones rurales de interés colectivo.
- Unidad agrícola industrial de la mujer campesina.
- Colonias agrícolas y ganaderas.

Los integrantes de las citadas personas morales no están obligados a pagar el ISR, aún cuando sus ingresos excedan del límite para ser considerado sujeto exento (20 salarios mínimos).

b) Exenciones objetivas, en las que se atenderá al monto de los ingresos obtenidos por el contribuyente, los cuales no podrán exceder en el ejercicio inmediato anterior de 20 veces el salario mínimo correspondiente elevado al año.

Estos sujetos no serán contribuyentes. Las personas físicas cuyos ingresos no hubieren rebasado en 1990 el monto de 10 veces el salario mínimo elevado al año, no tendrán obligación fiscal alguna. Tratándose de personas morales, su única obligación será la de inscribirse en el registro federal de contribuyentes.

Las personas físicas y morales que obtengan ingresos de 10 a 20 veces el salario mínimo, únicamente tendrán la obligación de inscribirse en el registro federal de contribuyentes y de expedir y conservar comprobantes por las operaciones que realicen, debiendo contener dichos comprobantes la leyenda: "No Contribuyente". También pueden optar por esta obligación las demás personas no obligadas a pagar el ISR.

Las asociaciones rurales de interés colectivo deberán registrar sus operaciones en el cuaderno de entradas y salidas.

4.2.3. SUJETOS DEL REGIMEN SIMPLIFICADO

Las personas que realicen las actividades referidas cuyos ingresos en 1990 excedieron de 20 salarios mínimos elevados al año, pagarán el ISR conforme al régimen simplificado, en los términos ya explicados, pero con algunas particularidades que a continuación se verán.

4.2.4. BASE Y CALCULO DEL IMPUESTO

Estos contribuyentes pagarán el ISR considerando la diferencia que se obtenga de restarle al total de las entradas el total de las salidas, a lo que se denominará base del impuesto.

Los referidos contribuyentes considerarán como salida el reembolso de las aportaciones de capital, en los siguientes casos:

- a) Cuando se trate de una cantidad igual o inferior al capital aportado en el mismo ejercicio.
- b) Cuando de dejen de realizar las actividades referidas.
- c) En los casos en los que proceda la reducción por disminuciones o pérdidas de capital.

Las cooperativas además podrán considerar como salidas, los anticipos y rendimientos pagados a sus miembros, así como las cantidades que se aporten para constitución de los fondos sociales, conforme a lo establecido en la Ley General de Sociedades Cooperativas.

La base del impuesto podrá reducirse en la cantidad que resulte conforme a lo siguiente:

- a) Se divide la cantidad que corresponda a 20 veces el salario mínimo general vigente en 1991, entre los ingresos propios de la actividad empresarial. Las personas morales tendrán derecho a veinte salarios mínimos por integrante, sin exceder de doscientos salarios mínimos.
- b) El resultado así obtenido se multiplica por la diferencia entre las entradas y las salidas y el producto será la cantidad a reducir.

Además, por disminuciones o pérdidas de capital, los contribuyentes podrán efectuar una reducción adicional a la base del impuesto que se calculará como sigue:

a) Restarán el monto de las deudas del valor de los bienes señalados en la relación de bienes y deudas al final del ejercicio. El resultado será el capital final.

b) Sumarán a su capital inicial las aportaciones posteriores y restarán los retiros de capital. El resultado será el capital de aportación.

c) Compararán el capital final con el capital de aportación. Cuando el capital final sea mayor que el capital de aportación, no se tendrá derecho a esta disminución.

d) En los casos en que el capital final sea menor que el capital de aportación, se entenderá que existe una disminución de capital y se estará a lo siguiente:

- Cuando la disminución del capital sea mayor que la base del impuesto, no habrá impuesto a pagar.

- En los casos en que sea menor, se pagará el impuesto únicamente por la diferencia entre ambos conceptos.

Los contribuyentes podrán actualizar por inflación el capital final y el de aportación.

De esta manera, los contribuyentes personas físicas calcularán el impuesto sobre la renta, aplicando a la base del impuesto, la tarifa del artículo 141 de la LISR. Tratándose de personas morales se aplicará la tasa del 35%. Del impuesto obtenido podrán disminuir el 50%.

4.2.5. OBLIGACIONES

Los contribuyentes del régimen simplificado tendrán las obligaciones siguientes:

1. Inscripción en el R.F.C. y relación de bienes y deudas.

2. Elaborar relación de bienes y deudas al 31 de diciembre de cada año. Debiéndola presentar conjuntamente con su declaración anual. El valor de los bienes se determinará tomando como base su valor comercial.

3. Llevar cuaderno de entradas y salidas, el que no necesitará presentarse para su sellado.

4. Llevar registro de las aportaciones de capital, el cual podrá anotarse en el mencionado cuaderno, debiendo registrar esta información por separado. Dicho registro se constituirá con el capital inicial del ejercicio, adicionado con las aportaciones de capital realizadas y se disminuirá con las reducciones de capital que se efectúen.

5. Expedir y conservar comprobantes de sus ventas, con los requisitos correspondientes.

6. Solicitar y conservar los comprobantes respecto de las salidas.

7. Presentar en febrero de cada año declaración con la información de los 50 principales clientes y proveedores, en caso de tener un número menor, deberán proporcionar dicha información por todos sus clientes y proveedores.

8. Podrán optar por no efectuar pagos provisionales.

9. Presentar declaración anual, de febrero a abril del siguiente ejercicio si es persona física y de enero a marzo tratándose de personas morales.

4.2.6. OTRAS FACILIDADES

En el sector agrícola, las erogaciones por concepto de mano de obra y gastos menores, deberán reunir los siguientes requisitos:

- a) Que el gasto haya sido efectivamente erogado.
- b) Que se haya registrado en el cuaderno de entradas y salidas.

En el caso del sector ganadero, los gastos por mano de obra, alimentación del ganado y otros gastos menores, serán deducibles hasta por los porcentos establecidos para cada especie de ganado, respecto del total de los ingresos propios de la actividad, conforme a lo siguiente:

- a) Apícola 60%
- b) Avícola 59%, si su principal producto es el huevo 73%.
- c) Bovina 60%, tratándose de ganado lechero 80%.
- d) Caprina 77%
- e) Cunicola 74%
- f) Ovina 77%
- g) Porcicola 77%

Estas deducciones podrán calcularse con el promedio de los ingresos propios correspondientes a los últimos cinco ejercicios del contribuyente, incluido aquél por el que se determine el impuesto, en lugar de considerar los ingresos de este último ejercicio

Respecto del sector pesquero, las erogaciones por concepto de reparaciones menores, refacciones de medio uso, combustible en lugares fuera de servicio, alimentación en altamar, transporte al centro de acupio, y otros gastos menores, será hasta por el 15% respecto del total de los ingresos propios de la actividad y deberán reunir los siguientes requisitos:

- a) Que el gasto haya sido efectivamente erogado.
- b) Que se haya registrado en el cuaderno respectivo.

4.2.7. OTRAS OBLIGACIONES

Los contribuyentes por las erogaciones de mano de obra, además enterarán el 3% por productos del trabajo, el cual se determinará sobre el total de los pagos por este concepto; y el 1% del impuesto sobre erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón; conjuntamente con la declaración del ISR.

Las cooperativas para calcular el ISR que corresponda a los anticipos y rendimientos pagados a sus miembros, aplicarán la reducción del 50%, disminuyendo el impuesto correspondiente en dicho porcentaje.

La participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, se calculará aplicando a la base del impuesto, el 10%. El resultado será la cantidad a repartir, debiendo efectuar la retención del 3% sobre el total de los pagos por este concepto.

4.2.8. RELEVO DE OBLIGACIONES

Estos contribuyentes no tendrán que cumplir con las obligaciones siguientes:

- a) Presentar declaraciones HISR-90 y 91, y respecto de las demás obligaciones formales de sus trabajadores.
- b) Emitir cheques nominativos para abundar en cuenta respecto de las compras y gastos que realicen.
- c) Elaborar estados financieros, y dictaminarlos por un contador público autorizado.

4.3. SECTOR COMERCIAL

4.3.1. INTRODUCCION

En el sector comercial, con tratamiento especial, se encuentran las personas físicas, cuyos ingresos anuales en 1990 no excedieron los 300 millones de pesos, es decir, se trata de "contribuyentes pequeños", y que vendan productos o bienes o presten servicios al público en general.

En este caso, se dispone que la diferencia entre entradas y salidas, sin incluir en estas últimas, los tres salarios mínimos de trabajadores o familiares que se puedan considerar como salidas sin cumplir requisito alguno, se denomina ganancia.

4.3.2. SUJETOS EXENTOS

No pagarán el ISR los contribuyentes de este sector que obtengan una ganancia trimestral que no exceda de las cantidades que, atendiendo al área geográfica para la aplicación del salario mínimo en la que el contribuyente tenga su domicilio, se señalan a continuación:

- a) 4'284,000.00 para el Área A
- b) 3'960,000.00 para el Área B
- c) 3'571,200.00 para el Área C.

Estas cantidades se incrementarán cuando se aumente el salario mínimo. La SHCP, informará a los contribuyentes las nuevas cantidades de ganancia exenta trimestral.

Los contribuyentes exentos sólo tendrán las siguientes obligaciones:

- a) Solicitar inscripción en el R.F.C., señalando que optan por el régimen simplificado.
- b) Llevar cuaderno de entradas y salidas y conservar los originales de los documentos a los que se refieren los siguientes incisos.
- c) Entregar a sus clientes copia de las notas de venta o servicio, siempre que excedan de \$ 15,000.00
- d) Solicitar y conservar comprobantes que reúnan requisitos fiscales, por las compras de bienes nuevos que usen en su negocio, cuando el precio sea superior a un millón de pesos.

4.3.3. SUJETOS DEL REGIMEN SIMPLIFICADO Y SUS OBLIGACIONES

Los contribuyentes que obtengan una ganancia trimestral superior a la señalada para los exentos, pagarán el ISR y tendrán las mismas obligaciones que los sujetos exentos.

4.3.4. CUADERNO DE ENTRADAS Y SALIDAS

Los contribuyentes deberán efectuar en el cuaderno de entradas y salidas, las siguientes anotaciones:

a) En la primera hoja de su cuaderno, los bienes que usen en su negocio al primero de enero de 1991, así como el valor de los mismos, cuando éstos excedan de un millón de pesos.

Los contribuyentes que inicien actividades en 1991, determinarán el valor de los bienes a la fecha de inicio

b) En la parte de entradas, el total de las ventas diarias, así como cualquier otra entrada obtenida en el mismo día.

c) En la parte de salidas, el total de las compras diarias, así como cualquier otra salida que hayan realizado en el mismo día.

Este cuaderno, deberá estar empastado y numerado y sus anotaciones podrán efectuarse una vez por trimestre, no requiere de autorización o sello alguno, pues no es libro de contabilidad.

4.3.5. CALCULO DEL IMPUESTO

El cálculo del ISR se hará trimestralmente como sigue:

a) Se determinará la ganancia trimestral.

b) Dicha ganancia se localizará en las tablas del ISR que publicará la SHCP, en las que se indicará la cantidad a pagar. Dicha cantidad incluirá la deducción de los 3 salarios mínimos por familiares o trabajadores. El importe a pagar se anotará en el formato MFPC-1, y se pagará en los bancos autorizados.

c) La declaración se presentará el día cuyo número sea igual al del día de su nacimiento, en el mes que corresponda de acuerdo a la primera letra del R.F.C., conforme a lo siguiente:

- A a la G: mayo, agosto, noviembre y febrero.
- H a la O: junio, septiembre, diciembre y marzo.
- P a la Z: julio, octubre, enero y abril.

d) Los contribuyentes no estarán obligados a presentar declaración anual. Sólo lo harán cuando obtengan otros ingresos diversos de actividades empresariales.

4.4. AUTOTRANSPORTE DE PASAJEROS (TAXISTAS)

4.4.1. INTRODUCCION

Dentro de este sector se contemplan a los contribuyentes personas físicas, cuyos ingresos anuales en 1990 no excedieron de 300 millones de pesos (contribuyentes pequeños), que presten el servicio de pasajeros en taxis, combis o microbuses.

Estos contribuyentes considerarán como ganancia la diferencia entre entradas y salidas, sin incluir en estas últimas, los tres salarios mínimos de familiares o trabajadores que se pueden considerar como salidas sin cumplir requisito alguno.

4.4.2. SUJETOS EXENTOS

No pagarán el ISR los contribuyentes de este sector que obtengan una ganancia trimestral que no exceda de las cantidades que, atendiendo al área geográfica para la aplicación del salario mínimo en la que el contribuyente tenga su domicilio, se señalan a continuación:

- a) 4'284,000.00 para el área A
- b) 3'960,000.00 para el área B
- c) 3'571,200.00 para el área C.

Estas cantidades se incrementarán cuando se aumente el salario mínimo. La SHCP, informará a los contribuyentes las nuevas cantidades de ganancia exenta trimestral.

Los contribuyentes exentos sólo tendrán las siguientes obligaciones:

- a) Solicitar inscripción en el R.F.C., señalando que optan por el régimen simplificado.

b) Llevar cuaderno de entradas y salidas y conservar los originales de los documentos a los que se refieren los siguientes incisos.

c) Solicitar y conservar comprobantes que reúnan requisitos fiscales, por las compras de unidades y refacciones nuevas que se destinen a la actividad, cuando el precio sea superior a un millón de pesos.

Estos contribuyentes no estarán obligados a expedir notas por los servicios que presten.

4.4.3. SUJETOS DEL REGIMEN SIMPLIFICADO Y SUS OBLIGACIONES

Los contribuyentes que obtengan una ganancia trimestral superior a la señalada para los exentos, pagarán el ISR y tendrán las mismas obligaciones que los sujetos exentos.

4.4.4. CUADERNO DE ENTRADAS Y SALIDAS

Los contribuyentes deberán efectuar en el cuaderno de entradas y salidas, las siguientes anotaciones:

a) En la primera hoja de su cuaderno, el valor, la marca y el modelo de la unidad o unidades que tengan al primero de enero de 1991.

Los contribuyentes que inicien actividades en 1991, determinarán el valor de las unidades a la fecha de inicio.

b) En la parte de entradas, el total diario de lo que hubieren cobrado por pasaje, asimismo en su caso, la cuenta que le entreguen otros taxistas cuando den sus unidades a trabajar otros turnos, así como cualquier otra entrada obtenida en el mismo día.

c) En la parte de salidas, el total de las compras y gastos realizados en el desarrollo de su actividad, así como cualquier otra salida que hayan realizado en el mismo día.

Este cuaderno, deberá estar empastado y numerado y sus anotaciones podrán efectuarse una vez por trimestre, no requiere de autorización o sello alguno, pues no es libro de contabilidad.

4.4.5. CALCULO DEL IMPUESTO

El cálculo del ISR se hará trimestralmente como sigue:

a) Se determinará la ganancia trimestral.

b) Dicha ganancia se localizará en las tablas del ISR que publicará la SHCP, en las que se indicará la cantidad a pagar. Dicha cantidad incluirá la deducción de los 3 salarios mínimos por familiares o trabajadores. El importe a pagar se anotará en el formato HFPC-1, y se pagará en los bancos autorizados.

c) La declaración se presentará el día cuyo número sea igual al del día de su nacimiento, en el mes que corresponda de acuerdo a la primera letra del R.F.C., conforme a lo siguiente:

- A a la G: mayo, agosto, noviembre y febrero.
- H a la O: junio, septiembre, diciembre y marzo.
- P a la Z: julio, octubre, enero y abril.

d) Los contribuyentes no estarán obligados a presentar declaración anual. Sólo lo harán cuando obtengan otros ingresos diversos de actividades empresariales.

4.5. ARTESANOS

4.5.1. INTRODUCCION

El tratamiento especial para este sector se limita a los contribuyentes pequeños, es decir, a las personas físicas dedicadas a la producción de artesanías, con los requisitos siguientes:

- a) Que enajenen sus productos al público en general.
- b) Con ingresos en 1990 inferiores a \$ 300 millones.
- c) Que se trate de bienes producidos por ellos mismos.
- d) Que los materiales utilizados no estén industrializados.
- e) Que dichos productos tengan valor estético, histórico o cultural.
- f) Que el valor de su activo no exceda del equivalente de 15 veces el salario mínimo general.
- g) Que no desarrollen su actividad bajo la dependencia económica o dirección de otra persona.
- h) Que no tengan trabajadores a su servicio, excepto cuando desarrolle su actividad conjuntamente con otros artesanos, siempre que no excedan de tres.
- i) Que no se trate de productos alimenticios.

Los contribuyentes que no reúnan estos requisitos, que seguramente serán la mayoría, podrán tributar conforme a las disposiciones del sector comercial.

4.5.2. SUJETOS EXENTOS

Las personas físicas no pagarán el ISR por los ingresos provenientes de las actividades artesanales, siempre que en 1990 sus ingresos anuales no hubieran excedido de 20 salarios mínimos elevados al año.

Las personas físicas, cuyos ingresos en 1990 no hubieren excedido de 10 veces el salario mínimo elevado al año, no tendrán obligación fiscal alguna.

En el caso de las personas físicas con ingresos durante 1990 de 10 a 20 veces el salario mínimo elevado al año, sólo tendrán la obligación de inscribirse en el R.F.C. y de expedir y conservar comprobantes por las operaciones que realicen, los cuales llevarán la leyenda: "No Contribuyente".

4.5.3. SUJETOS DEL REGIMEN SIMPLIFICADO

Las personas físicas cuyos ingresos provenientes de las actividades artesanales en 1990 excedieron del monto de 20 veces el salario mínimo elevado al año, pero no de \$ 300 millones pagarán el impuesto sobre la renta conforme a este tratamiento especial.

4.5.4. BASE Y CALCULO DEL IMPUESTO

La base del impuesto se constituirá con la diferencia que se obtenga de restarle al total de entradas las salidas.

Dicha base podrá reducirse en la cantidad que resulte conforme a lo siguiente:

a) Se divide la cantidad que corresponda a 20 veces el salario mínimo general vigente en 1991, entre los ingresos propios de la actividad empresarial.

b) El resultado así obtenido se multiplica por la diferencia entre las entradas y las salidas y el producto será la cantidad a reducir.

Además, por disminuciones o pérdidas de capital, los contribuyentes podrán efectuar una reducción adicional a la base del impuesto que se calculará como sigue:

a) Restarán el monto de las deudas del valor de los bienes señalados en la relación de bienes y deudas al final del ejercicio. El resultado será el capital final.

b) Sumarán a su capital inicial las aportaciones posteriores y restarán los retiros de capital. El resultado será el capital de aportación.

c) Compararán el capital final con el capital de aportación.

d) En los casos en que el capital final sea menor que el capital de aportación, se entenderá que existe una disminución de capital y se estará a lo siguiente:

- Cuando la disminución del capital sea mayor que la base del impuesto, no habrá impuesto a pagar.

- En los casos en que sea menor, se pagará el impuesto únicamente por la diferencia entre ambos conceptos.

Los contribuyentes podrán actualizar por inflación el capital final y el de aportación.

De esta manera, los contribuyentes calcularán el impuesto sobre la renta, aplicando a la base del impuesto, la tarifa del artículo 141 de la LISR, sobre el resultado se tendrá derecho a la aplicación del subsidio del artículo 141-A de la misma Ley, y el acreditamiento del 10% del salario mínimo anual.

4.5.5. OBLIGACIONES

Los contribuyentes del régimen simplificado tendrán las obligaciones siguientes:

1. Inscripción en el R.F.C. y relación de bienes y deudas.

2. Elaborar relación de bienes y deudas al 31 de diciembre de cada año. Debiéndola presentar conjuntamente con su declaración anual. El valor de los bienes se determinará tomando como base su valor comercial.

3. Llevar cuaderno de entradas y salidas, el que no necesitará presentarse para su sellado.

4. Llevar registro de las aportaciones de capital, el cual podrá anotarse en el mencionado cuaderno, debiendo registrar esta información por separado. Dicho registro se constituirá con el capital inicial del ejercicio,

adicionado con las aportaciones de capital realizadas y se disminuirá con las reducciones de capital que se efectúen.

5. Expedir y conservar comprobantes de sus ventas, con los requisitos correspondientes.

6. Solicitar y conservar los comprobantes respecto de las salidas.

7. Presentar pagos provisionales trimestrales del ISR, a más tardar en el día cuyo número sea igual al del día de su nacimiento y en el mes que corresponda de acuerdo a la primera letra del R.F.C.:

- a) A - G en mayo, agosto, noviembre y febrero.
- b) H - O junio, septiembre, diciembre y marzo.
- c) P - Z julio, octubre, enero y abril.

8. Presentar declaración anual de febrero a abril del siguiente ejercicio.

4.5.6. RELEVO DE OBLIGACIONES

Estos contribuyentes no tendrán que cumplir con las obligaciones siguientes:

a) Presentar la declaración con la información de los 50 principales clientes y proveedores.

b) Emitir cheques nominativos para abono en cuenta respecto de las compras que realicen. Cuando realicen ventas sus compradores no tendrán obligación de pagar a través de este medio.

c) Elaborar estados financieros dictaminados por contador público autorizado.

4.6. AUTOTRANSPORTE FEDERAL DE CARGA

4.6.1. INTRODUCCION

Podrán ser sujetos de este tratamiento especial las personas físicas y morales dedicadas al autotransporte de carga federal. No se hace distinción en cuanto se trata de contribuyentes pequeños o juveniles.

A ese respecto, sólo se hace el señalamiento respecto de que los pequeños podrán considerar como salida los pagos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, hasta por tres

trabajadores o familiares, que efectivamente les presten sus servicios. Esta salida procederá sin requisito alguno.

4.6.2. BASE Y CALCULO DEL IMPUESTO

La base del impuesto será la diferencia que se obtenga de restarle al total de las entradas las salidas.

Por disminuciones o pérdidas de capital, los contribuyentes podrán efectuar una reducción adicional a la base del impuesto que se calculará como sigue:

a) Restarán el monto de las deudas del valor de los bienes señalados en la relación de bienes y deudas al final del ejercicio. El resultado será el capital final.

b) Sumarán a su capital inicial las aportaciones posteriores y restarán los retiros de capital. El resultado será el capital de aportación.

c) Compararán el capital final con el capital de aportación.

d) En los casos en que el capital final sea menor que el capital de aportación, se entenderá que existe una disminución de capital y se estará a lo siguiente:

- Cuando la disminución del capital sea mayor que la base del impuesto, no habrá impuesto a pagar.

- En los casos en que sea menor, se pagará el impuesto únicamente por la diferencia entre ambos conceptos.

Los contribuyentes podrán actualizar por inflación el capital final y el de aportación.

De esta manera, los contribuyentes personas físicas calcularán el ISR, aplicando a la base del impuesto, la tarifa del artículo 141 de la LISR, sobre este resultado se tendrá derecho a la aplicación del subsidio previsto en el artículo 141-A y al acreditamiento del 10% del salario mínimo anual. Tratándose de personas morales se aplicará la tasa del 35%.

4.6.3. OBLIGACIONES

Los contribuyentes del régimen simplificado tendrán las obligaciones siguientes:

1. Inscripción en el R.F.C. y relación de bienes y deudas.

2. Elaborar relación de bienes y deudas al 31 de diciembre de cada año. Debiéndola presentar conjuntamente con su declaración anual. El valor de los bienes se determinará tomando como base su valor comercial.

3. Llevar cuaderno de entradas y salidas, el que no necesitará presentarse para su sellado.

4. Llevar registro de las aportaciones de capital, el cual podrá anotarse en el mencionado cuaderno, debiendo registrar esta información por separado. Dicho registro se constituirá con el capital inicial del ejercicio, adicionado con las aportaciones de capital realizadas y se disminuirá con las reducciones de capital que se efectúen.

5. Expedir y conservar comprobantes de sus servicios, con los requisitos correspondientes.

6. Solicitar y conservar los comprobantes respecto de las salidas.

7. Presentar pagos provisionales trimestrales del ISR, incluyendo retenciones, conjuntamente con el 1% sobre erogaciones y las contribuciones del INFONAVIT.

Las personas físicas deberán presentar esta declaración a más tardar en el día cuyo número sea igual al del día de su nacimiento y en el mes que corresponda de acuerdo a la primera letra del R.F.C.:

- a) A - G en mayo, agosto, noviembre y febrero.
- b) H - O junio, septiembre, diciembre y marzo.
- c) P - Z julio, octubre, enero y abril.

Las personas morales deberán presentar esta declaración el día 11 del mes siguiente al trimestre al que corresponda el pago.

8. Entregar el 7% por concepto de retenciones del impuesto sobre productos del trabajo, así como el 1% sobre erogaciones correspondientes a operadores, macheteros y maniobristas. Dichos porcentajes se determinarán sobre las cantidades pagadas en base a los convenios con el IMSS e INFONAVIT.

9. Presentar declaración anual de febrero a abril del siguiente ejercicio si es persona física y de enero a marzo tratándose de personas morales.

4.6.4. FACILIDADES DE COMPROBACION

Los contribuyentes podrán deducir los gastos por los conceptos que se señalan en los incisos siguientes, hasta las cantidades que se indican, con el único requisito de registrarlas en su cuaderno de entradas y salidas y de que hayan sido efectivamente erogadas:

a) Maniobras, 30 mil pesos por tonelada de carga, y 50 mil pesos por tonelada en paquetería.

b) Viáticos de la tripulación, 75 mil pesos por día.

c) Refacciones y reparaciones menores, 440 pesos por kilometro recorrido.

Estos contribuyentes podrán deducir el 10% del ingreso sin requisito alguno.

4.6.5. OPCION DE TRIBUTAR EN LO INDIVIDUAL

Los contribuyentes personas físicas integrantes de personas morales, podrán cumplir con sus obligaciones en forma individual, siempre que administren directamente los vehículos que les correspondan o hubieren aportado a la persona moral de que se trate. En este caso deberán de dar aviso a la SHCP y comunicarlo por escrito a la persona moral respectiva dentro de los tres meses siguientes al inicio del ejercicio.

Las personas morales integrantes de las sociedades denominadas coordinados, también podrán ejercer esta opción, cuando reúnan los requisitos descritos.

Las personas morales y las físicas que hayan optado por tributar en lo individual podrán considerar como salidas, los gastos y operaciones realizados en el ejercicio, que correspondan al vehículo o vehículos que administren, incluso cuando la documentación comprobatoria de los mismos se encuentren a nombre de la persona moral o del coordinado.

4.6.6. PTU

La participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, se calculará aplicando a la base del impuesto, el 10%. El resultado será la cantidad a repartir, debiéndose efectuar la retención correspondiente, aplicando las disposiciones correspondientes.

4.6.7. RELEVÓ DE OBLIGACIONES

Los contribuyentes de este sector no estarán obligados a cumplir con las siguientes obligaciones:

- a) Presentar las declaraciones HISR-90 y 91.
- b) Emitir cheques nominativos para abono en cuenta respecto de las compras y gastos que realicen. En cuanto a sus servicios, quienes los contrataron podrán pagar dichos servicios en efectivo al operador del vehículo hasta por el 50% de la contraprestación, debiendo pagar el resto en cheque nominativo para abono en cuenta.
- c) Elaborar estados financieros, y dictaminarlos por un contador público autorizado.
- d) Elaborar nómina respecto del personal de tripulación, macheteros y maniobristas.
- e) Presentar declaración con la información de sus 50 principales clientes y proveedores.

4.4. AUTOTRANSPORTE DE CARGA Y DE PASAJEROS URBANO Y SUBURBANO

4.4.1. INTRODUCCION

Bajo este tratamiento especial podrán tributar las personas físicas con ingresos en 1990 superiores a \$ 300 millones y las personas morales independientemente del monto de sus ingresos, es decir, "contribuyentes juveniles", dedicadas a:

- a) Autotransporte de carga de materiales para construcción, productos del campo, carga general, carga urbana y gruas.
- b) Autotransporte de pasajeros urbano y suburbano.

4.4.2. BASE Y CALCULO DEL IMPUESTO

La base del impuesto se constituirá de la diferencia que se obtenga de restarle al total de las entradas las salidas.

Por disminuciones o pérdidas de capital, los contribuyentes podrán efectuar una reducción adicional a la base del impuesto que se calculará como sigue:

a) Restarán el monto de las deudas del valor de los bienes señalados en la relación de bienes y deudas al final del ejercicio. El resultado será el capital final.

b) Sumarán a su capital inicial las aportaciones posteriores y restarán los retiros de capital. El resultado será el capital de aportación.

c) Compararán el capital final con el capital de aportación.

d) En los casos en que el capital final sea menor que el capital de aportación, se entenderá que existe una disminución de capital y se estará a lo siguiente:

- Cuando la disminución del capital sea mayor que la base del impuesto, no habrá impuesto a pagar.

- En los casos en que sea menor, se pagará el impuesto únicamente por la diferencia entre ambos conceptos.

Los contribuyentes podrán actualizar por inflación el capital final y el de aportación.

De esta manera, los contribuyentes personas físicas calcularán el ISR, aplicando a la base del impuesto, la tarifa del artículo 141 de la LISR, sobre este resultado se tendrá derecho a la aplicación del subsidio previsto en el artículo 141-A y al acreditamiento del 10% del salario mínimo anual. Tratándose de personas morales se aplicará la tasa del 35%.

4.7.3. OBLIGACIONES

Los contribuyentes del régimen simplificado tendrán las obligaciones siguientes:

1. Inscripción en el R.F.C. y relación de bienes y deudas.

2. Elaborar relación de bienes y deudas al 31 de diciembre de cada año. Debiéndola presentar conjuntamente con su declaración anual. El valor de los bienes se determinará tomando como base su valor comercial.

3. Llevar cuaderno de entradas y salidas, el que no necesitará presentarse para su sellado.

4. Llevar registro de las aportaciones de capital, el cual podrá anotarse en el mencionado cuaderno, debiendo registrar esta información por separado. Dicho registro se constituirá con el capital inicial del ejercicio,

adicionado con las aportaciones de capital realizadas y se disminuirá con las reducciones de capital que se efectúen.

5. Expedir y conservar comprobantes de sus servicios, con los requisitos correspondientes. Esta obligación sólo la tendrán los contribuyentes que se dediquen al autotransporte de carga.

6. Solicitar y conservar los comprobantes respecto de las salidas.

7. Presentar pagos provisionales trimestrales del ISR.

Las personas físicas deberán presentar esta declaración a más tardar en el día cuyo número sea igual al del día de su nacimiento y en el mes que corresponda de acuerdo a la primera letra del R.F.C.:

- a) A - G en mayo, agosto, noviembre y febrero.
- b) H - O junio, septiembre, diciembre y marzo.
- c) P - Z julio, octubre, enero y abril.

Las personas morales deberán presentar esta declaración el día 11 del mes siguiente al trimestre al que corresponda el pago.

8. Enterar en forma trimestral \$ 30,000.00 por trabajador por concepto de productos del trabajo y el 1% sobre erogaciones, y las contribuciones del INFONAVIT, conjuntamente con la declaración del ISR.

9. Presentar declaración anual de febrero a abril del siguiente ejercicio si es persona física y de enero a marzo tratándose de personas morales.

4.7.4. FACILIDADES DE COMPROBACION

Estos contribuyentes en el caso de las erogaciones por concepto del sueldo o salario que se le asigne al operador del vehículo, así como de reparaciones y gastos menores, serán deducibles hasta por el 60% del total de los ingresos propios de la actividad. Dichas erogaciones deberán reunir los requisitos siguientes:

- a) Que el gasto haya sido efectivamente erogado
- b) Que se haya registrado en el cuaderno respectivo

4.7.5. OPCION DE TRIBUTAR EN LO INDIVIDUAL

Los contribuyentes personas físicas integrantes de personas morales, podrán cumplir con sus obligaciones en forma individual, en los términos explicados para el sector anterior (inciso 4.6.5.).

4.7.6. PTU

La participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, se calculará aplicando a la base del impuesto, el 10%. El resultado será la cantidad a repartir, debiéndose efectuar la retención correspondiente, aplicando las disposiciones vigentes.

4.7.7. RELEVO DE OBLIGACIONES

Los contribuyentes de este sector no estarán obligados a cumplir con las siguientes obligaciones:

- a) Presentar las declaraciones HISR-90 y 91.
- b) Emitir cheques nominativos para abono en cuenta respecto de las compras y gastos que realicen. En el caso de autotransporte de carga, quienes contraten sus servicios quedan relevados de pagarles con cheque.
- c) Elaborar estados financieros, y dictaminarlos por un contador público autorizado.
- d) Presentar la declaración con la información de los 50 principales clientes y proveedores.

INDICE DE NOTAS DEL CAPITULO CUARTO

- (1) Diario Oficial de la Federación del 26 de diciembre de 1989.
- (2) Arregui Ibarra, El Régimen Simplificado del ISR a las Actividades Empresariales, Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, 1990, p. 26.
- (3) D.O.F. del 26 de diciembre de 1990.
- (4) Ibidem.
- (5) D.O.F. del 28 de diciembre de 1989.
- (6) D.O.F. del 13 de agosto de 1990 y Artículo Cuarto Transitorio de la Miscelánea Fiscal, D.O.F. del 26 de diciembre de 1990, respectivamente.
- (7) D.O.F. del 28 de diciembre de 1989.
- (8) D.O.F. del 28 de diciembre de 1989.
- (9) D.O.F. del 10 de septiembre y el 10 de octubre de 1990, respectivamente.
- (10) D.O.F. del 26 de febrero de 1990.
- (11) D.O.F. del 15 de mayo de 1990.
- (12) D.O.F. del 13 de agosto de 1990.
- (13) D.O.F. del 26 de diciembre de 1990.
- (14) D.O.F. del 13 de agosto de 1990.
- (15) Fracciones X del Artículo Décimo Primero, D.O.F. del 26 de diciembre de 1990.
- (16) Fracción XVII del Artículo Décimo Primero, D.O.F. del 26 de diciembre de 1990.
- (17) Artículo Segundo Transitorio de la Miscelánea Fiscal, D.O.F. del 26 de diciembre de 1990.
- (18) D.O.F. del 4 de febrero de 1991.
- (19) Ramírez Ruíz, Luis Eduardo, Código Fiscal de la Federación, Comentado y Reglamento 1991, Editorial PAC, S.A. de C.V., México, 1991, p. 56 y 57.

- (20) La Tabla de Factores para determinar el valor de los bienes fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de mayo de 1990.
- (21) Ramírez Ruiz, Luis Eduardo, op. cit., p. 58.
- (22) Regla No. 6 de la Resolución que establece reglas generales y otras disposiciones fiscales para 1990 del 26 de febrero.
- (23) D.O.F. del 13 de agosto de 1990.
- (24) Ibidem.
- (25) Ibidem
- (26) Artículo Tercero Transitorio de la Miscelánea Fiscal, D.O.F. del 26 de diciembre de 1991.
- (27) Artículo Cuarto de la Miscelánea Fiscal, D.O.F. del 26 de diciembre de 1991.
- (28) D.O.F. del 4 de febrero de 1991.
- (29) D.O.F. del 13 de agosto de 1990.

CAPITULO QUINTO

V. EL IMPUESTO AL ACTIVO EN EL REGIMEN OPCIONAL

1. INTRODUCCION

El Impuesto al Activo (IMPAC) fue establecido mediante ley publicada con ese nombre el 31 de diciembre de 1988, entró en vigor el día siguiente, el 1o. de enero de 1989. (1)

Esta nueva Ley del Impuesto al Activo Neto de las Empresas tiene por objeto incorporar un nuevo impuesto complementario del Impuesto Sobre la Renta.

En el presente capítulo se verá lo relativo a las razones que motivaron el establecimiento de este nuevo tributo, los preceptos más trascendentales, para terminar con las disposiciones aplicables a los contribuyentes del régimen opcional a las actividades empresariales contemplado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

2. EXPOSICION DE MOTIVOS DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO DE LAS EMPRESAS

Como líneas arriba se expresó, el establecimiento, con vigencia propia de la Ley del Impuesto al Activo Neto de las Empresas, tiene por objeto la incorporación de un nuevo impuesto federal, el que tiene un carácter complementario del Impuesto Sobre la Renta.

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

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

Este nuevo impuesto, como ya se apuntó, es complementario al impuesto sobre la renta a las actividades empresariales, por lo que se establece que una cantidad equivalente a este último impuesto cubierto como pago provisional o como impuesto del ejercicio, se pueda acreditar a los pagos provisionales o al impuesto del ejercicio sobre los activos netos, respectivamente, pudiendo también acreditarse contra el nuevo gravamen en los tres ejercicios siguientes, con lo cual se logra que los contribuyentes del impuesto sobre la renta que por éste hubieran pagado o paguen una cantidad cuando menos igual al nuevo impuesto que resulte a su cargo, no vean incrementada su carga impositiva.

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

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

El nuevo impuesto no implicará en forma alguna una carga administrativa adicional para los contribuyentes, ya que los elementos necesarios para determinar la base del impuesto, se obtiene básicamente de la determinación que tiene que hacer para calcular el impuesto sobre la renta a su cargo, por lo que se evitan molestias innecesarias a los particulares o elementos nuevos de control de sus operaciones y mucho menos duplicidades o aumento de registros en contabilidad.

En virtud de lo expuesto y considerando que los elementos para determinar la base del nuevo impuesto se obtiene del cálculo de la base del impuesto sobre la renta en el régimen general contenido en la Ley que regula dicho impuesto, se excluye del cálculo del nuevo impuesto a quienes paguen el impuesto sobre la renta en bases especiales de tributación o en el régimen de contribuyentes menores, siempre que se trate de vendedores ambulantes, locatarios de mercados o no tengan

trabajadores a su servicio, lo cual obedece a que están en dichos regímenes es porque no tienen capacidad administrativa suficiente.

Igualmente se excluyen del nuevo gravamen a las instituciones de crédito, sociedades de inversión y sociedades cooperativas, en virtud de que las primeras operan con ahorro captado del público y con depósitos efectuados por el mismo, por lo que difícilmente se podría medir con exactitud el activo neto afecto a sus actividades empresariales y porque, en el caso de las segundas, no son contribuyentes del impuesto sobre la renta.

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

3. LEGISLACION VIGENTE

3.1. SUJETOS

Son sujetos obligados al pago del IMPAC los señalados en el artículo 10. de la Ley del Impuesto al Activo, siendo los siguientes:

a) Personas físicas que realicen actividades empresariales.

b) Personas morales residentes en México, por el activo que tengan, cualquiera que sea su ubicación.

c) Residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, por el activo atribuible a dicho establecimiento.

d) Las personas distintas de las señaladas, que otorguen el uso o goce temporal de bienes que se utilicen en la actividad de otro contribuyente de los anteriormente mencionados, están obligados únicamente por esos bienes.

Dentro de los anteriores conceptos quedan comprendidos los contribuyentes que hasta 1989 estaban exentos del Impuesto al Activo de las Empresas, según se señalaba en el artículo 60. de la Ley de la materia, dichos contribuyentes son los siguientes:

a) Contribuyentes menores.

b) Personas físicas y morales sujetas a bonos especiales de tributación.

c) Sociedades Cooperativas de Producción.

A partir del año de 1991 la reforma fiscal para ese año (2) contempla el establecimiento de un nuevo sujeto del IMPAC:

e) Los residentes en el extranjero por los inventarios que mantengan en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieren sido transformados por algún contribuyente de este impuesto.

3.2. OBJETO

El objeto del Impuesto al Activo es gravar el activo que tengan los contribuyentes anteriormente mencionados.

3.3. BASE

La determinación de la base del Impuesto al Activo se determinará restando al valor del activo el valor del pasivo, para lo cual se determinarán los promedios de activos y pasivos, en los términos señalados en los artículos 2o. y 5o. de la Ley.

El activo es el conjunto de recursos, bienes y derechos e inversiones necesarios para el desarrollo de la actividad empresarial.

El activo del negocio se divide en:

a) Activo financiero. El cual comprende, según el artículo 4o. de la Ley del IMPAC, los siguientes conceptos:

- Inversiones en títulos de crédito, menos acciones
- Inversiones en acciones de sociedades de inversión de renta fija.
- Cuentas y documentos por cobrar
- Intereses por cobrar.

b) 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 y por el transcurso del tiempo. La adquisición o fabricación de estos bienes tendrá siempre como finalidad la utilización de los

mismos para el desarrollo de las actividades del contribuyente, y no con la finalidad de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones.

c) 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.

d) Cargos diferidos. Son aquéllos que reúnan los requisitos señalados para los gastos diferidos, pero cuyo beneficio sea por un período ilimitado que dependerá de la duración de la empresa.

e) Terrenos. Los que se utilizan para el desempeño de la actividad empresarial.

f) Inventarios. Es el conjunto de materias primas, productos semiterminados o terminados que el contribuyente utilice en la actividad empresarial y tenga al inicio y cierre del ejercicio.

El pasivo del negocio, también llamado obligaciones, crédito, lado negativo o exigibilidades, está constituido por el conjunto de obligaciones, deudas y gravámenes que la empresa tiene con terceras personas.

Ahora se pasará el estudio del procedimiento para el cálculo del valor del activo del ejercicio que, en los términos del artículo 2o., consiste fundamentalmente en lo siguiente:

a) Se sumarán los promedios mensuales de los activos financieros, correspondientes a los meses del ejercicio y el resultado se dividirá entre el número de meses.

b) Tratándose de los activos fijos, gastos y cargos diferidos, se calculará el promedio de cada bien actualizando su saldo por deducir en el impuesto sobre la renta al inicio del ejercicio en los términos del artículo 3o. El saldo actualizado se disminuirá con la mitad de la deducción anual de las inversiones en el ejercicio, dividiendo el resultado entre doce y el cociente se multiplicará por el número de meses en los que el bien hubiera sido utilizado en el ejercicio por el cual se determina el impuesto.

c) El monto original de la inversión de cada terreno actualizado se dividirá entre doce y el resultado se multiplicará por el número de meses que tenga el ejercicio por el cual se determina el impuesto.

d) Los inventarios valuados conforme al método implantado, se sumarán y el resultado se dividirá entre dos.

Con la citada reforma fiscal para 1991, en la determinación de la base gravable deberán incluirse en la base del impuesto dos nuevos conceptos:

a) Las inversiones que se tengan en el ejercicio, actualizadas desde la fecha en que se adquirieran hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio de que se trate.

b) Las inversiones que no sean deducibles para efectos del ISR, debiendo actualizarse el monto original de la inversión y no del saldo por deducir, ya que la depreciación de esos bienes no fueron deducibles. También tendrán que incluirse en la base gravable las inversiones que se efectúen el segundo semestre del ejercicio, sólo que en este caso no tendrán que actualizarse.

En cuanto al pasivo, las reglas fundamentales para su deducción, se encuentran en el artículo 5o. de la Ley, siendo las siguientes:

a) Los contribuyentes podrán deducir del valor del activo en el ejercicio, las deudas contratadas con empresas residentes en el país o con establecimientos permanentes ubicados en México de residentes en el extranjero.

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

c) Los contribuyentes deducirán el valor promedio de las deudas en el ejercicio de que se trate. Dicho promedio se calculará sumando los promedios mensuales de los pasivos y dividiendo el resultado entre el número de meses que comprenda el ejercicio. Los promedios se determinarán sumando los saldos al inicio y al final del mes y dividiendo el resultado entre dos.

Asimismo, en el artículo 5-A se establece un cálculo optativo con los activos y deudas del penúltimo ejercicio para determinar el impuesto, en lugar de los que tengan en el ejercicio por el que se determinó el impuesto, con la condición de que los contribuyentes hayan estado obligados al pago del IMPAC en el mencionado penúltimo ejercicio inmediato anterior.

Además el valor de los activos y de las deudas a que se refiere el cálculo optativo, se actualizará en los términos del artículo 3o.

El multicitado artículo 3o. señala las bases para la actualización del valor de los activos y de los pasivos en los términos siguientes:

a) Actualización de activos fijos, gastos y cargos diferidos. El saldo por deducir de los activos fijos, gastos y cargos diferidos en el ISR al inicio del ejercicio se actualizará desde el mes en que se adquirió cada uno de ellos hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determina el impuesto.

b) Actualización de terrenos y fincas rústicas. El monto original de la inversión en los terrenos se actualizará desde el año en que se adquirió o se valuó catastralmente en el caso de fincas rústicas, hasta el año en que se determine el impuesto, aplicando el factor conforme a la tabla de ajuste que anualmente establezca el Congreso de la Unión.

A partir del 1991 la actualización de terrenos se hará desde el mes en que se adquirieron o valoraron catastralmente en el caso de fincas rústicas, hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determine el impuesto. Asimismo la actualización se determinará con base en el factor que resulte de la aplicación del Índice Nacional de Precios al Consumidor que corresponda.

c) Actualización de inventarios. Cuando los inventarios no se actualicen conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados, éstos se deberán actualizar conforme a alguna de las siguientes opciones:

- Valuando el inventario final conforme al precio de la última compra efectuada en el ejercicio por el que se determine el impuesto.

- Valuando el inventario final conforme al valor de reposición. El valor de reposición será el precio en que incurriría el contribuyente al adquirir o producir artículos iguales a los que integran su inventario, en la fecha de terminación del ejercicio de que se trate.

El valor del inventario al inicio del ejercicio será el que correspondió al inventario final del ejercicio inmediato anterior.

Por último, cabe destacar las disposiciones establecidas en el artículo 2o-A, relativas a la aplicación de reducciones del ISR, señalándose que cuando en un ejercicio los contribuyentes del impuesto sobre la renta tengan derecho a la reducción de dicho impuesto, podrán reducir los pagos provisionales del IMPAC, así como el impuesto del ejercicio, en una cantidad igual a aquella por la que se reduzca el ISR a su cargo. Cuando

la reducción sea superior al IMPAC, no podrá aplicarse el excedente en los siguientes pagos del impuesto, sean éstos provisionales o del ejercicio.

La anterior disposición se modifica y a partir del 1o. de enero de 1991, estableciéndose ahora que el importe de los pagos provisionales y del impuesto anual de estos contribuyentes se reduzca en la misma proporción que se reduzca el impuesto sobre la renta a su cargo. Esto obedece a que la anterior disposición resultaba desproporcional para los contribuyentes, ya que la LISR les permitía deducir no una cantidad sino un "porcentaje" del impuesto que resultara a su cargo.

3.4. TASA

La tasa se establece, también, en el artículo 2o. de la Ley del IMPAC, en el que se dispone que el contribuyente determinará el impuesto al activo por ejercicios fiscales aplicando al valor de su activo en el ejercicio, la tasa del 2X.

3.5. EXENCIONES

En el artículo 6o. se señalan los casos en que no se pagará el impuesto al activo, siendo los siguientes supuestos:

- a) Quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta.
- b) Las empresas que componen el sistema financiero.
- c) Para el periodo preoperativo, ni por los ejercicios de inicio de actividades, el siguiente y el de liquidación. Esto no será aplicable a los ejercicios posteriores a fusión, transformación de sociedades o traspaso de negociaciones.

Para 1991 se establece que la exención prevista para quienes no sean contribuyentes del ISR, así como para las empresas que componen el sistema financiero, no será aplicable si otorgan el uso o goce temporal de bienes a otro contribuyente.

3.6. PAGOS PROVISIONALES

En el artículo 7o. de la Ley se señalan las reglas para los pagos provisionales que los contribuyentes del IMPAC efectuarán a cuenta del impuesto del ejercicio, siendo fundamentalmente las siguientes:

a) Las personas morales y las personas físicas enterarán el impuesto a más tardar el día 11 o el 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, respectivamente.

b) El pago provisional mensual se determinará dividiendo entre 12 el impuesto actualizado que correspondió al ejercicio regular inmediato anterior. El impuesto de dicho ejercicio se actualizará, multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el último mes del penúltimo ejercicio inmediato anterior hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél por el cual se calcule el impuesto. La SHCP dará a conocer a más tardar el último día del mes de enero, el mencionado factor de actualización.

c) Por los meses comprendidos entre la fecha de terminación del ejercicio y el mes en que se presente la declaración del mismo ejercicio, el contribuyente deberá efectuar sus pagos provisionales en la misma cantidad que se hubiera determinado para los pagos provisionales del ejercicio inmediato anterior.

d) En el primer ejercicio en el que los contribuyentes deban efectuar pagos provisionales, los calcularán considerando el impuesto que les correspondería, si hubieran estado obligados al pago.

e) Los contribuyentes menores pagarán este impuesto como parte de la determinación estimativa para efectos del impuesto sobre la renta.

f) El contribuyente podrá disminuir el monto de los pagos provisionales, cumpliendo los requisitos siguientes:

- Estimación justificada de que el impuesto del ejercicio será inferior en más de un 10% del impuesto actualizado determinado correspondiente al ejercicio regular inmediato anterior, previa autorización.

- La autorización se solicitará a la autoridad administradora del impuesto, correspondiente al domicilio del contribuyente, a más tardar el día 15 del primer mes del período por el que se solicite la disminución del pago, mediante la forma oficial que al efecto publique la SHCP.

- El contribuyente deberá dividir el impuesto del ejercicio en el que se disminuyeron los pagos provisionales, entre el número de meses del ejercicio, la cantidad así obtenida la multiplicará por el número de meses en que se redujeron los pagos provisionales, y si

la cantidad determinada excede en más de un 5% de los pagos provisionales disminuidos, por la diferencia se pagarán recargos.

g) Cuando a través de un fideicomiso o de una asociación en participación se realicen actividades empresariales, el fiduciario o el asociante efectuará por cuenta del contribuyente los pagos provisionales, por el activo correspondiente a las actividades realizadas por el fideicomiso o asociación, considerando para tales efectos el activo que correspondió a dicha actividad en el último ejercicio del fiduciario o asociante.

A partir de 1991 el monto para el pago provisional se actualiza mensualmente durante el ejercicio por el número de meses comprendidos desde su inicio, hasta el mes a que se refiere el pago y se acredita contra esa cantidad el importe de los pagos provisionales que ya se hubieren efectuado por los meses anteriores. Económicamente este procedimiento da el mismo resultado que el que se establecía en 1990. Sin embargo, se modificó el procedimiento para dar paso a la opción para la determinación de pagos provisionales, a los que se harán referencia posteriormente.

Adicionalmente se señala la posibilidad de efectuar pagos provisionales trimestrales cuando para efectos del ISR esa sea la periodicidad de los pagos provisionales y se releva de la obligación de efectuarlos a las personas físicas que realicen actividades agrícolas y ganaderas, exceptuándose, por lo tanto, de este privilegio a quienes se dediquen a actividades silvícolas o pesqueras, a pesar de que han venido recibiendo el mismo tratamiento fiscal que las dos actividades beneficiadas con esta modificación. La posibilidad mencionada es acorde a lo establecido en la LISR para los contribuyentes del régimen simplificado.

A partir de 1991 se establece la posibilidad por la cual pueden optar los contribuyentes para efectuar los pagos provisionales, tanto del ISR como del IMPAC, la cual consiste en determinar para el mes de que se trate, cual es la cantidad que debería de enterarse por concepto de pago provisional de ISR y de IMPAC, la cantidad que resulte mayor será la que se entere como único pago provisional en el mes. De esa cantidad podrá acreditarse lo que efectivamente se hubiere pagado en los meses anteriores por concepto de pagos provisionales en cualquiera de los dos impuestos.

En este sentido, la mecánica para calcular los pagos provisionales mensuales del IMPAC y del ISR, de manera conjunta, consiste en lo siguiente:

a) La cantidad que sea mayor entre el pago provisional del IMPAC que se determine según la LIMPAC, y el pago provisional del ISR que resulte según la LISR, constituirá el importe de un único pago provisional correspondiente al mes de que se trate.

b) Contra el resultado así obtenido, se podrán acreditar los pagos provisionales efectuados por los meses anteriores, en los términos señalados.

3.7. DECLARACION DEL EJERCICIO

Las personas morales contribuyentes del IMPAC, deberán presentar ante las oficinas autorizadas, conjuntamente con la declaración del ISR, declaración determinando el impuesto del ejercicio dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que éste se termine.

Las personas físicas deberán presentar declaración del IMPAC durante el periodo comprendido entre los meses de febrero a abril del año siguiente a aquél por el que se presenta la declaración.

3.8. ACREDITAMIENTO DEL ISR

Los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto del ejercicio una cantidad equivalente al ISR, efectivamente pagado en el mismo, en los términos de la Ley del ISR. El impuesto que resulte después del acreditamiento, será el impuesto a pagar conforme a la Ley del IMPAC.

Asimismo, los contribuyentes podrán acreditar los pagos provisionales del ISR contra los que tengan que efectuar del IMPAC.

Hasta 1990 se estableció que cuando en el ejercicio se determine ISR por acreditar en una cantidad que exceda al monto del IMPAC del ejercicio, no procederá la devolución de dicho ISR sino el de una cantidad equivalente del IMPAC pagado en alguno de los tres ejercicios inmediatos anteriores. A partir de 1991 se aumenta a cinco el número de ejercicios, lo cual tiene por objeto fomentar la formación de capital que requiere la operación normal de las empresas y que, además, éstas puedan enfrentar de manera más adecuada las fluctuaciones cíclicas propias de las negociaciones.

4. TRATAMIENTO A CONTRIBUYENTES DEL REGIMEN OPCIONAL

4.1. INTRODUCCION

Como quedó expresado anteriormente, al expedirse la Ley del Impuesto al Activo en 1988, se expuso que se exceptuaban del mismo a las personas sujetas a bases especiales de tributación y al régimen de contribuyentes menores, en virtud de que la base del impuesto al activo se obtiene del cálculo de la base del impuesto sobre la renta en el régimen general contenido en la Ley que regula dicho gravamen, por lo cual los mencionados contribuyentes se encontraban exentos del IMPAC, en consideración a que carecían de capacidad administrativa.

Sin embargo, con la Reforma Fiscal para 1990 (3), como ha sido expresado en capítulos anteriores, se eliminaron las bases especiales de tributación y se redujo sustancialmente el régimen de contribuyentes menores, por lo que las personas que estaban sujetas a bases especiales y las exenoras quedaron de hecho bajo el régimen general de establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y, por lo tanto, también al pago del IMPAC. No obstante esta situación se establece un régimen opcional en la Ley del ISR para el pago de ese impuesto de una manera simplificada y, en concordancia con ese tratamiento, se dispone en la Ley del IMPAC un procedimiento especial, para los contribuyentes que adopten el mencionado régimen simplificado, para la determinación de ese gravamen.

Durante 1991 se otorgan una serie de facilidades (4) a los contribuyentes del régimen simplificado, las que dependerán del sector del que se trate, pues en algunos casos, inclusive, no pagarán el impuesto al activo.

El estudio de las disposiciones aplicables del IMPAC a estos contribuyentes se realizará de igual manera que con el ISR, es decir, primero se verá el tratamiento general y después el especial por sectores.

4.2. MARCO JURIDICO

4.2.1. TRATAMIENTO GENERAL

Para los contribuyentes que ejerzan la opción de tributar conforme al nuevo régimen simplificado del ISR a las actividades empresariales, se establece un tratamiento diferente para el pago del IMPAC al establecido para el resto de los contribuyentes.

Este nuevo tratamiento para el pago del IMPAC, tratándose de los contribuyentes al régimen simplificado, se señala en el artículo 12 de la Ley del IMPAC,

estableciéndose que el valor del activo en el ejercicio se determinará sumando los promedios de los activos previstos en este artículo, dichos promedios se calcularán de la manera siguiente:

a) Los promedios de los activos financieros, se calcularán sumando los saldos al último día de cada mes del ejercicio y dividiendo el resultado entre doce.

b) Los promedios de los activos fijos, gastos y cargos diferidos y terrenos se calcularán multiplicando el monto original de la inversión por el factor de las tablas que publicará la SHCP, y sumando el resultado obtenido por cada uno.

c) Los inventarios se sumarán, el valor al inicio y al final y el resultado se dividirá entre dos.

En la disposición citada se establece que los factores para la aplicación a los montos originales de inversión a los activos fijos, cargos y gastos diferidos y terrenos, será tomando en consideración el año en que se adquirieron o se aportaron y las tasas de depreciación de la Ley del ISR y el factor de actualización que le correspondiera a dichos bienes si se hubieran adquirido en el sexto mes de cada año.

Para efecto de este último párrafo, en la Séptima Resolución Fiscal (5), se da a conocer, en la regla 103-A, la tabla de factores de activos fijos, gastos y cargos diferidos, en la que se tomaron todos los elementos anteriormente expresados.

Por otra parte, en los Transitorios de 1990 para el IMPAC (6), se establece en el artículo Décimo cuarto de las disposiciones de vigencia para 1990, una serie de reglas que dan, como se había dicho, un tratamiento especial a los contribuyentes del régimen simplificado del ISR, el mencionado tratamiento comprende esencialmente lo siguiente:

a) Para los efectos del acreditamiento del impuesto al activo, en lugar de aplicar lo establecido en el artículo 9o de la Ley del IMPAC, acreditarán una cantidad equivalente al impuesto efectivamente pagado en el ejercicio, contra las cantidades que resulten a su cargo en el impuesto sobre la renta, correspondiente a sus actividades empresariales, siempre que se trate del mismo ejercicio.

b) Las sociedades cooperativas de producción, los contribuyentes que hayan dejado de pagar el ISR conforme al régimen de contribuyentes menores y aquéllos que hubieran venido tributando conforme a las bases

especiales de establecidas por la SHCP, estarán relevados de efectuar pagos provisionales del IMPAC durante los primeros nueve meses del año de 1990.

c) Podrán ejercer la opción de calcular el impuesto con activos y deudas del penúltimo ejercicio (art. 5o-A LIMPAC), aun cuando no hubieren estado obligados a determinar el impuesto al activo por el penúltimo ejercicio inmediato anterior a aquél por el que se deba efectuar el pago, considerando el valor de los activos y deudas que hubiera tenido el contribuyente en el ejercicio de referencia.

Por otra parte, en el Reglamento de la Ley del IMPAC (7), se establece un tratamiento diferente al establecido en el artículo 12 de la Ley del IMPAC, para aquellos contribuyentes personas físicas que opten en el impuesto sobre la renta por el régimen simplificado, que hayan obtenido en el año de calendario inmediato anterior ingresos que no excedieron de 200 millones de pesos, es decir, cuando se trate de los contribuyentes pequeños, pues éstos cumplirán con sus obligaciones de la manera siguiente:

a) Determinarán el impuesto al activo aplicando la tasa del 2% considerando el valor de los bienes que hubieran asentado en la relación de bienes y deudas formulada para los efectos del impuesto sobre la renta al 31 de diciembre del ejercicio por el que se calcule el impuesto, sin deducción alguna.

b) Los contribuyentes deberán efectuar pagos provisionales bimestrales a cuenta del impuesto del ejercicio a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al bimestre que corresponda, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas.

c) El pago provisional se determinará dividiendo entre 6 el impuesto actualizado que correspondió al ejercicio regular anterior. El impuesto de dicho ejercicio se actualizará multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél por el cual se calcule el impuesto.

d) Cuando se trate del primer ejercicio en el que los contribuyentes deban efectuar pagos provisionales, los calcularán considerando el impuesto que les correspondería si hubieran estado obligados al pago.

La anterior disposición se introduce a partir del 1o. de enero de 1991 en la LIMPAC, mediante adición del artículo 12-A a la misma (8), pero ampliándose el límite

de ingresos obtenidos en el año de calendario anterior a trescientos millones de pesos para ser contribuyente pequeño y poder determinar su impuesto al activo aplicando la tasa del 2%, considerando, como ya se dijo, el valor de los bienes que hubieran asentado en la relación de bienes y deudas formulada para los efectos del ISR al 31 de diciembre del ejercicio por el que se calcule el impuesto, sin deducción alguna.

Si los contribuyentes personas físicas que tributan conforme al régimen simplificado, en el año anterior no obtuvieron ingresos de más de \$ 300 millones, pueden determinar la base de la relación de bienes y deudas para el ejercicio de que se trate, pero no podrán efectuar deducción alguna del valor de los bienes.

Estos contribuyentes no pagarán el IMPAC que hubieren causado por los meses de octubre a diciembre de 1990. (9).

4.2.2. TRATAMIENTO ESPECIAL

4.2.2.1. SECTOR AGROPECUARIO

Dentro de este sector se incluyen a los contribuyentes que realizan actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras y silvícolas, durante 1990 fue el único que recibió un tratamiento especial como a continuación se verá.

En el artículo Décimo quinto de las disposiciones de vigencia durante los años de 1990 a 1993 (10), se dispone, en relación a lo estudiado en el presente capítulo, lo siguiente:

a) Para efectos de la determinación del promedio actualizado de activos fijos, gastos y cargos diferidos, así como para el promedio anual actualizado de terrenos (art. 2o. LIMPAC), los contribuyentes que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas que puedan optar por pagar el ISR conforme al nuevo régimen simplificado establecido en la Ley del ISR, podrán considerar para los efectos del impuesto al activo, como monto original de inversión de las fincas rústicas que destinen a las actividades que señalan anteriormente, tanto del terreno como de las construcciones adheridas al mismo, el valor catastral que sirva de base para determinar el impuesto predial, que corresponda a la fecha en que se ejerza la opción.

b) Los contribuyentes que realicen actividades agrícolas o ganaderas estarán relevados de efectuar pagos provisionales mensuales (art. 7o. LIMPAC), debiendo presentar declaración anual en la que determinen y enteren el impuesto al activo del ejercicio a su cargo.

Esta disposición se adiciona al artículo 7o. de la Ley del IMPAC, por reformas a la misma en diciembre de 1990. (11).

Por otra parte, en el Decreto que otorga facilidades administrativas a los contribuyentes (12), en su artículo 1o., fracción II, se establece que las personas físicas o morales, que obtengan ingresos exclusivamente por la realización de actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, podrán reducir el IMPAC a su cargo en un 50%, en lugar de la reducción establecida en el artículo 2o.-A de la Ley del IMPAC, el cual determina, que cuando el contribuyente tenga derecho a la reducción del ISR, podrá deducir los pagos provisionales del IMPAC, así como el impuesto del ejercicio, en una cantidad igual a aquélla por la que se reduzca el ISR a su cargo.

Además, se dispone que para determinar el IMPAC, por lo que hace a inmuebles, se tomará el valor catastral que sirva de base para determinar el impuesto predial. El cálculo de este impuesto se hará sin incluir maquinaria y equipo.

Esta última disposición se incorpora a la Ley del IMPAC dentro de su artículo 12, a partir de 1991, por reformas a la misma. (13).

En 1991 se establece un procedimiento de excepción para cuando los contribuyentes se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas o silvícolas, el cual consiste en actualizar el valor catastral que tengan asignado los terrenos para efectos del impuesto predial, en vez de actualizar su costo de adquisición. Otra modalidad consiste en que no tendrán que incluir el valor de la maquinaria y equipo en la base gravable del impuesto.

Por otra parte, se establece que las personas físicas que se dediquen a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura y para las personas morales que en 1990 no hayan tenido ingresos superiores a \$ 300 millones, se establece en el Artículo Tercero Transitorio de la Ley Miscelánea (14), que por el año de 1991, podrán efectuar un pago único del IMPAC que causen sobre los ingresos que obtengan cuando estén sujetos al pago de dicho gravamen, que deberán enterar conjuntamente con la declaración del ejercicio. Este sistema de pago, como ya se expuso, es extensivo al ISR y al IVA y tiene el propósito evidente de simplificar las tareas administrativas de estos contribuyentes, en su transición de las bases especiales de tributación al Régimen Simplificado que establece la LISR.

Asimismo, es importante destacar que en el artículo 13 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1991 (15), se establece un estímulo fiscal para las inversiones que durante dicho año efectúen los contribuyentes del IMPAC que realicen actividades agropecuarias, pesqueras y forestales. El estímulo consiste en que podrán acreditar la inversión que realicen contra una cantidad equivalente del IMPAC que determinen para 1991. Si la inversión es superior al impuesto, el remanente se podrá acreditar, hasta agotarse, contra el IMPAC que se cause en ejercicios posteriores.

Por último, conforme a lo dispuesto en la Resolución que otorga facilidades administrativas (16) se dispone que estos contribuyentes determinarán el IMPAC aplicando la tasa del 1% al valor catastral de los terrenos que utilicen en su actividad, o bien, en el caso del sector pesca, al valor promedio de los activos, o en su caso, sobre el valor de los bienes manifestados en la relación de bienes y deudas.

También, se establece que las personas físicas podrán deducir del valor del activo en el ejercicio, un monto equivalente a 15 veces el salario mínimo elevado al año.

Contra el IMPAC se podrá acreditar el ISR a su cargo. Si después de realizado este acreditamiento aún quedase cantidad a pagar, contra ésta se podrán acreditar las inversiones en bienes de activo fijo relacionadas con su actividad, que hubieran realizado en el ejercicio de que se trate o en ejercicios posteriores, hasta agotarse. Tratándose de cooperativas, podrán acreditar además, el impuesto efectivamente retenido a sus miembros por concepto de anticipos y rendimientos.

Asimismo, quienes usen o gocen terrenos propiedad de otras personas para la realización de sus actividades, podrán optar por pagar el IMPAC de dichas personas y en ese caso, contra dicho impuesto, se podrá acreditar el ISR a su cargo. El propietario de los terrenos no estará obligado al pago del IMPAC ni a las obligaciones formales relacionadas con dicho impuesto.

Es así como estos contribuyentes sólo tendrán que cumplir con la obligación de presentar declaración anual, conjuntamente con la del ISR.

4.2.2.2. SECTOR COMERCIAL

Este sector incluye a las personas físicas, cuyos ingresos obtenidos en 1990, no excedieron de 300 millones de pesos y que vendan sus productos o bienes o presten

servicios al público en general, es decir, se trata de contribuyentes "pequeños", los que recibirán durante 1991 un tratamiento especial en relación al IMPAC (17)

Así, no estarán obligados a pagar este impuesto, las personas físicas que realicen actividades empresariales, que tengan bienes afectos al negocio, cuyo valor no exceda de las cantidades que, atendiendo al Área geográfica para la aplicación del salario mínimo en la que el contribuyente tenga su domicilio fiscal, se expresan a continuación:

- a) 65'152,500 00, para el Área A
- b) 60'225,000.00, para el Área B
- c) 54'312,000.00, para el Área C.

Estas cantidades se incrementarán cuando aumente el salario mínimo. La SHCP, informará a los contribuyentes las nuevas cantidades.

Quando el contribuyente cuente con bienes inmuebles afectos a la actividad empresarial, podrá considerar el valor catastral del inmueble para los efectos del IMPAC.

Las personas físicas que tengan bienes afectos al negocio, cuyo valor sea superior a las cantidades antes señaladas, determinarán el impuesto sobre el excedente de las mismas, debiendo aplicar la tasa del 2%. El resultado se dividirá entre cuatro y esta cantidad se pagará trimestralmente, conjuntamente con el ISR, en su caso, y se utilizará el mismo formato de pago HFPC-1.

4.2.2.3. AUTOTRANSPORTE DE PASAJEROS (TAXISTAS)

Se incluyen en este sector a las personas físicas, cuyos ingresos anuales en 1990 no hubieren excedido de 300 millones de pesos (contribuyentes pequeños), que presten el servicio de pasajeros en taxis, combis o microbuses, los cuales durante 1991 recibirán un tratamiento especial para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. (18)

No estarán obligados al pago de este impuesto, los taxistas que tengan unidades cuyo valor no exceda de las cantidades que, atendiendo al Área geográfica para la aplicación del salario mínimo en la que el contribuyente tenga su domicilio fiscal, se expresan a continuación:

- a) 65'152,500.00, para el Área A
- b) 60'225,000.00, para el Área B
- c) 54'312,000.00, para el Área C.

Estas cantidades se incrementarán cuando aumente el salario mínimo. La SHCP, informará a los contribuyentes las nuevas cantidades.

Tampoco estarán obligados al pago del IMPAC, los taxistas que en 1989 hubieran tenido unidades cuyo valor no haya excedido de las cantidades que, atendiendo al área geográfica para la aplicación del salario mínimo en la que el contribuyente tenga su domicilio fiscal, se expresan a continuación:

- a) 49'125,600.00, para el Área A
- b) 45'454,425 00, para el Área B
- c) 40'969,275.00, para el Área C

Los taxistas que tengan unidades cuyo valor sea superior a las cantidades antes señaladas, determinarán el impuesto sobre el excedente de las cantidades, expresadas en primer término, debiendo aplicar la tasa del 2%. El resultado se dividirá entre cuatro y esta cantidad se pagará trimestralmente, conjuntamente con el ISR, en su caso, utilizando el mismo formato de pago HFPC-1.

Por último, estos contribuyentes podrán optar por no presentar declaración anual de este impuesto. Esta opción sólo podrá ejercerse cuando no se esté obligado a la presentación de la declaración anual del ISR.

4.2.2.4. ARTESANOS

Este sector comprende a las personas físicas dedicadas a la producción de artesanías, con ingresos en 1990 no superiores de 300 millones de pesos (contribuyentes "pequeños") y que reúnan los requisitos para ser considerados como artesanos. (19)

Durante 1991 estos contribuyentes no estarán obligados al pago del IMPAC.

4.2.2.5. AUTOTRANSPORTE FEDERAL DE CARGA

Este sector incluye a las personas físicas y morales dedicadas al autotransporte de carga federal y cuyo tratamiento especial se verá a continuación. (20)

Estos contribuyentes determinarán el IMPAC aplicando al valor de su activo en el ejercicio, la tasa del 2%. No se considerarán para estos efectos los bienes que estén totalmente depreciados

Para determinar el valor del activo en el ejercicio, los contribuyentes podrán optar por considerar el valor de los bienes manifestados en la relación de bienes y deudas.

Las personas físicas podrán deducir del valor del activo en el ejercicio un monto equivalente a 15 veces el salario mínimo elevado al año.

Contra dicho impuesto se podrá acreditar el ISR a su cargo. Tratándose de cooperativas, podrán acreditar, además, el impuesto efectivamente retenido a sus miembros por concepto de anticipos y rendimientos.

Los contribuyentes de este sector tendrán las obligaciones siguientes:

a) Presentar pagos provisionales trimestrales conjuntamente con los del ISR en los mismos plazos y formatos.

b) Presentar declaración anual conjuntamente con la del ISR, en los mismos plazos y formatos.

4.2.2.6. AUTOTRANSPORTE DE CARGA Y DE PASAJEROS URBANO Y SUBURBANO

En este sector entran las personas físicas con ingresos en 1990 superiores a \$ 300 millones y las personas morales, independientemente del monto de sus ingresos, que se dediquen al:

a) Autotransporte de carga de materiales para construcción, productos del campo, carga en general, carga urbana y gruas.

b) Autotransporte urbano y suburbano.

Estos contribuyentes tendrán durante 1991 un tratamiento especial para el pago del IMPAC. (21).

Para la determinación del IMPAC, estos contribuyentes podrán considerar el valor de los bienes que se manifiesten en la relación de bienes y deudas que se elabore al final del ejercicio, siempre que dichos bienes no estén totalmente depreciados. La tasa de este impuesto es del 2%.

Las personas físicas podrán deducir del valor del activo en el ejercicio un monto equivalente a 15 veces el salario mínimo elevado al año.

Contra dicho impuesto se podrá acreditar el ISR a su cargo. Tratándose de cooperativas, podrán acreditar además, el impuesto efectivamente retenido a sus miembros por concepto de anticipos y rendimientos.

Los contribuyentes de este sector tendrán las siguientes obligaciones:

a) Efectuar pagos provisionales trimestrales conjuntamente con los del ISR, en los mismos plazos y formatos.

b) Presentar declaración anual conjuntamente con la del ISR, en los mismos plazos y formatos.

INDICE DE NOTAS DEL CAPITULO QUINTO

- (1) Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1988.
- (2) D.O.F. del 26 de diciembre de 1990.
- (3) D.O.F. del 28 de diciembre de 1989.
- (4) D.O.F. del 26 de diciembre de 1990 y del 4 de febrero de 1991.
- (5) D.O.F. del 15 de mayo de 1990.
- (6) D.O.F. del 28 de diciembre de 1989.
- (7) D.O.F. del 15 de mayo de 1990.
- (8) D.O.F. del 26 de diciembre de 1990.
- (9) Artículo Segundo Transitorio de la Miscelánea Fiscal, D.O.F. del 26 de diciembre de 1990.
- (10) D.O.F. del 28 de diciembre de 1989.
- (11) D.O.F. del 26 de diciembre de 1990.
- (12) D.O.F. del 13 de agosto de 1990.
- (13) D.O.F. del 26 de diciembre de 1990.
- (14) D.O.F. del 26 de diciembre de 1990.
- (15) Ibidem.
- (16) Capítulos Primero, Segundo y Tercero de la Resolución, D.O.F. del 4 de febrero de 1991.
- (17) Capítulos Cuarto y Quinto de la Resolución, D.O.F. del 4 de febrero de 1991.
- (18) Capítulo Sexto de la Resolución, D.O.F. del 4 de febrero de 1991.
- (19) Capítulo Séptimo de la Resolución, D.O.F. del 4 de febrero de 1991.
- (20) Capítulo Octavo de la Resolución, D.O.F. del 4 de febrero de 1991.
- (21) Capítulos Noveno y Décimo de la Resolución, D.O.F. del 4 de febrero de 1991.

CAPITULO SEXTO

VI. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL REGIMEN OPCIONAL

1. INTRODUCCION

El impuesto al valor agregado es una modalidad de imposición a las ventas, el cual afecta al consumidor a través de industriales y comerciantes, en virtud de que el impuesto al valor agregado grava aparentemente el ingreso del industrial y del comerciante, cuando realmente lo que grava es el gasto del consumidor.

En el impuesto al valor agregado se da una situación beneficiaria de las actividades mercantiles, pues el contribuyente del mismo jamás soportará su incidencia ya que del total del impuesto que se traslada al comprador, él que se quedará con el importe de lo que a su vez a él se le trasladó cuando fue comprador, por lo que sólo enterará la diferencia salvo que se convierta en consumidor final.

Por lo tanto, no obstante que la tasa se aplica sobre el total de la operación, el contribuyente sólo entera lo que corresponde al valor que el agregó y lo que corresponde al valor existente, que le fue trasladado por su proveedor o proveedores, queda en manos del propio contribuyente.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado entró en vigor en México el 1o. de enero de 1979, sustituyendo este gravamen al impuesto federal sobre ingresos mercantiles, en virtud de las deficiencias que este último presentaba por la complejidad en los procesos de producción y distribución.

2. SISTEMAS DE IMPOSICION A LAS VENTAS

2.1. INTRODUCCION

Las necesidades de consumo de una colectividad se satisfacen a través de bienes y servicios, los cuales siguen un proceso económico, el que inicia con la obtención de las materias primas, su transformación, elaboración y distribución de bienes y que finaliza con su consumo.

Este proceso económico incluye la comercialización de los bienes y servicios, mediante la cual se ponen éstos a disposición de los adquirentes en un mercado. Dicha comercialización comprende diversas etapas, es decir, transferencias que de un bien o servicio se realizan de una persona a otra.

Así la comercialización de bienes y servicios inicia con la venta hecha por los productores a los mayoristas, ésta constituiría la "primera etapa". La actividad por la que los mayoristas venden se puede considerar como "etapa intermedia", la que puede ser sola o múltiple. Por último, se tiene un "etapa final" integrada por la actividad mediante la cual el minorista vende al consumidor final el bien o servicio.

La imposición puede recaer en cualquiera de las etapas mencionadas, caso en el cual se estaría en presencia de un impuesto monofásico, que por lo regular son la primera o la última etapa. También podría aplicarse a todas las etapas del ciclo de comercialización, en cuya situación se trataría de un impuesto plurifásico, el que habría la posibilidad de aplicar en forma acumulativa o no acumulativa.

En base a lo anterior, la imposición sobre las ventas puede clasificarse en dos grandes sistemas, dentro de los que encontramos cinco posibilidades de aplicar el impuesto a las ventas:

a) Sistema de imposición única, en el que existen las modalidades siguientes:

- Impuesto a las ventas de los productores.
- Impuesto a las ventas de los mayoristas.
- Impuesto a las ventas de los minoristas.

b) Sistema de imposición múltiple, en el que se pueden dar los supuestos que a continuación se expresan:

- Impuesto en cascada.
- Impuesto al valor agregado.

2.2. SISTEMA DE IMPOSICION UNICA

2.2.1. INTRODUCCION

El sistema de imposición única o singular o llamado también, de imposición monofásica, es aquel que se aplica a una sola etapa del proceso de comercialización de los bienes y servicios, es decir, sólo grava una sola

operación de la venta del producto y el tributo, en consecuencia, únicamente es satisfecho por las personas que intervienen en esa etapa.

2.2.2. IMPUESTO A LAS VENTAS DE LOS PRODUCTORES

La característica principal de esta forma de imposición sólo grava las ventas realizadas por los productores o distribuidores de artículos importados.

Este impuesto no debe confundirse con el impuesto sobre la producción, puesto que en el primero el hecho generador del impuesto es la venta del bien producido, mientras que en el segundo es el hecho mismo de producirlo, independientemente de su venta.

2.2.3. IMPUESTO A LAS VENTAS DE LOS MAYORISTAS

En esta posibilidad de aplicación del impuesto se puede gravar alguna etapa intermedia, que no sea la primera a nivel de productor ni la última a nivel de minorista, es decir, en este caso el impuesto recae sobre las ventas que realice el mayorista.

2.2.4. IMPUESTO A LAS VENTAS DE LOS MINORISTAS

En este último supuesto, el impuesto recae sobre las ventas que lleve a cabo el minorista o detallista con el consumidor, es decir, se causa en definitiva sobre el precio al que se venden los bienes y servicios al consumidor.

2.3. SISTEMA DE IMPOSICION MULTIPLE

2.3.1. INTRODUCCION

Este sistema implica aplicar el impuesto no sólo a una etapa, sino a todas ellas, de ahí que se conozca también con el nombre de etapa múltiple o plurifásica, en la cual se aplica la imposición a todas las etapas o transferencias que experimente un bien o servicio:

"El impuesto se denomina plurifásico porque es satisfecho por todas las empresas que integran el ciclo de producción y distribución del bien, y se paga cada vez que se proporciona un bien o un servicio". (1)

Esta forma de aplicar el impuesto en todas las etapas o transferencias que experimente un bien se puede desarrollar bajo dos modalidades diferentes, con características diversas, una de ellas es la aplicación con acumulación de la carga, caso en el cual se denomina

impuesto en cascada, y la otra de aplicación sin acumulación, situación en la que el impuesto se llama al valor agregado.

2.3.2. IMPUESTO EN CASCADA

Este tipo de imposición sobre las ventas consiste en aplicar el impuesto a todas las etapas o transferencias que experimenta un bien o servicio hasta llegar a manos del consumidor, es decir, por su valor total, por lo que el impuesto que se causa en cada transferencia se incorpora al bien, formando parte del costo, así, en consecuencia, al aplicar el impuesto en la siguiente etapa producirá un efecto en cascada.

Por lo tanto, el monto del impuesto resultante es igual a la suma de los impuestos pagados en cada etapa y el monto imponible equivale a la suma de los montos considerados en las etapas anteriores.

El impuesto en cascada fue el que se mantuvo en vigor en México hasta 1979 denominado impuesto sobre ingresos mercantiles, el que se causaba por los ingresos por concepto de ventas, de prestación de servicios, de comisiones, consignaciones, agencias de turismo, representaciones, corretajes y distribución.

2.3.3. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Por último, una quinta modalidad de imposición a las ventas se caracteriza por ser aplicada en todas las etapas y no en una exclusivamente, por lo cual, también, es un impuesto plurifásico, pero no tiene efectos acumulativos, en virtud de que el objeto de la imposición no es el valor total, sino el mayor valor o valor agregado que el producto adquiere en cada etapa de la producción y distribución.

Por lo tanto, lo que se pretende gravar, con el impuesto al valor agregado, es el valor que se genera, por el acto o actividad realizada por una persona, en una determinada etapa del proceso de producción y distribución del bien o servicio.

Este impuesto recae sobre el importe total de la operación, pero el contribuyente entera al fisco sólo la parte que corresponde al valor que él le agregó o añadió y guardando para sí el importe de lo que a su vez se le trasladó de impuesto cuando fue adquirente o comprador (2).

De esta forma el gravamen resultará en todo momento proporcional al precio final de los bienes y servicios, pues una vez gravado el valor inicial, en las siguientes etapas de comercialización se grava únicamente la diferencia entre el valor actual del producto y el último valor agregado. Y como la suma de los valores agregados en las diversas etapas del proceso productivo y distributivo corresponden a un importe igual al valor total del bien adquirido por el consumidor, "tal impuesto permite gravar en distintas oportunidades las cuotas parciales del bien, y en conjunto el valor total del bien sin omisiones tributarias ni dobles imposiciones". (3)

Los impuestos al valor agregado se clasifican en tres tipos, según el tratamiento preciso de la deducción o crédito del impuesto pagado por bienes de capital no perecederos, adquiridos durante el periodo:

- a) El de consumo.
- b) El de ingresos
- c) El de producto bruto.

En el tipo de consumo el valor agregado que se paga en todas las adquisiciones realizadas durante un periodo, incluyendo los de bienes de capital, se deduce o acredita del impuesto al valor agregado trasladado en las ventas durante ese mismo periodo, es decir, comprende la deducibilidad total o casi total, durante el periodo en que se efectúan las compras del impuesto pagado sobre todos los bienes de producción adquiridos.

En el de ingresos, el impuesto al valor agregado pagado en las adquisiciones de bienes de capital se amortiza durante la vida de estos bienes y se acredita en contra del impuesto al valor agregado trasladado en las ventas durante la vida de estos bienes. A esta clase se le denomina "tipo de ingreso" porque su base económica es el ingreso neto nacional, esto es el consumo más inversión menos depreciación.

En el de "producto bruto", no se autoriza la deducción del impuesto al valor agregado cubierto en la adquisición de bienes de capital, sea inmediata o por depreciación. La base económica de este impuesto es el producto nacional bruto, esto es consumo más inversión.

3. CARACTERISTICAS ESTRUCTURALES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

3.1. CONCEPTO DEL IVA

Como quedó expuesto anteriormente, el valor agregado es el aumento de valor que sufren los bienes y servicios en el proceso de producción y comercialización por el trabajo invertido en ellos (concepto económico), y que este aumento se cuantifica con la diferencia entre el precio de compra y el precio de venta (concepto fiscal):

"El valor en su concepción económica es la integración de bienes y servicios que son objeto de procesos subsecuentes que alteran el estado original de los mismos, con el de incorporar las utilidades inherentes a un producto final substancialmente diferente. En la cuantificación de estas utilidades incorporadas (valor agregado) se da una relación monetaria (precios) y que generalmente se refleja en el costo de producción". (4)

"El concepto de valor agregado para fines fiscales es la diferencia existente entre los ingresos brutos totales por la venta de bienes y servicios en el proceso de producción y distribución, y el costo de las compras realizadas en la etapa precedente". (5)

Por lo tanto, en el impuesto al valor agregado lo que se pretende gravar es el aumento de valor que tienen los artículos, en virtud del trabajo que les es añadido en las etapas por las que atraviesan, desde su elaboración hasta su consumo. Así la carga fiscal es igual al valor de cambio generado entre el momento de su producción y el de su venta final al consumidor, que se expresa por la diferencia del precio.

El Maestro Mattiello Canales afirma que: "El impuesto al valor agregado no es otra cosa que un avance de técnica fiscal que consiste en utilizar un impuesto único sobre el consumo en la forma más cómoda posible y esta es a pagos fraccionados, repartiéndose el tributo entre todas las empresas que participen en cualquier fase y a cualquier título en la producción o en el comercio de bienes." (6)

Por su parte, José Proto Laguzzi, expresa que: "El impuesto al valor agregado consiste en que el gravamen que se aplica respecto de cada operación o etapa de transferencia de bienes y servicios efectuadas entre fabricantes, mayoristas y minoristas, pero con la particularidad de que el impuesto en definitiva sólo grava la diferencia o el mayor valor agregado en cada

operación, quedando al margen de la aplicación de tributo aquella parte de valor que ya ha pagado el impuesto en la o las etapas u operaciones anteriores." (7)

De las anteriores definiciones se pueden sustraer los elementos siguientes:

a) Es un impuesto cuyo pago es fraccionado de acuerdo al número de etapas por las que pasa el bien o servicio en el proceso de producción o comercialización.

b) Se causa sólo sobre el aumento de valor que tiene en cada etapa del citado proceso.

c) Se grava una sola vez el bien, aún cuando el entero del impuesto al fisco lo hagan parcialmente cada uno de los contribuyentes.

d) El consumidor final es el que soporta la totalidad del impuesto.

Por lo tanto, el impuesto al valor agregado es un gravamen único de etapa múltiple sobre el aumento de valor que experimentan los bienes y servicios durante su producción y comercialización, el que se paga en cada etapa únicamente por la diferencia entre el precio de compra y el precio de venta, soportando el consumidor final la totalidad del impuesto.

3.2. PRINCIPIOS GENERALES DEL IVA

3.2.1. IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

En México, el impuesto al valor agregado grava en principio toda transferencia de bienes y prestación de servicios, no importando su naturaleza civil o mercantil, si se realiza accidental o habitualmente, pues en cualquiera de estos casos se causará el impuesto, salvo los que el legislador expresamente haya declarado exentos.

Pero sobre todo es un impuesto general al consumo, porque son los consumidores quienes, normalmente, soportan la carga fiscal, ya que éstos son los que cubren el importe total del impuesto.

3.2.2. IMPUESTO INDIRECTO

El impuesto al valor agregado es indirecto por las razones que a continuación se sintetizan:

a) Se grava por repercusión, las calidades de sujeto del impuesto (contribuyente) y sujeto pagador son distintas. Esta repercusión se lleva a cabo en tres etapas:

- La percusión, en la que el impuesto recae sobre el sujeto pasivo.

- La traslación, consiste en pasar la carga del impuesto a otra u otras personas.

- La incidencia, es la caída del impuesto sobre la persona que realmente lo paga. (Criterio de incidencia)

b) Se gravan hechos aislados o accidentales, por lo que resulta difícil que el fisco lleve a cabo un padrón de contribuyentes de este impuesto. (Criterio de la administración).

c) Recae sobre manifestaciones que hacen presumir la riqueza, pero no grava la riqueza en si misma. (Criterio de la capacidad contributiva).

3.2.3. IMPUESTO NO ACUMULATIVO

El impuesto al valor agregado en México, se aplica a los bienes y servicios de una manera proporcional al precio de los mismos, cualquiera que haya sido el número de etapas ocurridas durante el proceso de su elaboración y distribución.

En cada etapa de ese proceso, el impuesto calculado sobre el precio del bien o del servicio con la tasa que le sea aplicable, es exigible previa deducción del monto del impuesto al valor agregado que afectó los distintos elementos que pueden concurrir a la formación del precio (traslación).

Los efectos no acumulativos se dan porque el objeto de la imposición no es el valor total, sino el mayor valor (agregado o añadido) que el producto adquiere en cada etapa de la producción y de la distribución.

Se denomina no acumulativo porque al impuesto que se causa por la venta, habrá que deducirle el impuesto pagado en la compra en la etapa anterior, continuándose con este proceso hasta el precio final al consumidor, quien pagará el monto total del impuesto.

3.2.4. DE CARACTER GENERAL

El impuesto al valor agregado en México es de carácter general, puesto que grava todos los bienes y servicios a excepción de los que expresamente señala la

Ley como exentos. Este gravamiento abarca todo el círculo económico, es decir, desde la etapa primaria, que sería la producción, hasta la fase de distribución al detalle.

3.2.5. GRAVA TODAS LAS ETAPAS

El impuesto al valor agregado en México, grava todas las etapas (plurifásico), porque es satisfecho por todas las personas que, de alguna manera y a cualquier título, intervienen en el proceso de producción o distribución, causándose el impuesto cada vez que se proporciona un bien o servicio en la medida en que se le haya agregado o añadido valor, quedando el impuesto separado del precio.

3.2.6. LA NEUTRALIDAD DEL IMPUESTO

El impuesto al valor agregado es neutral a los circuitos económicos, es decir, se asirila y sigue el mismo curso que el proceso de producción y distribución de los bienes de consumo, en que cada sector de la producción o el comercio debe afrontar el pago del impuesto correspondiente a la proporción de valor agregado por cada cual, como resultado de que el gravamen se aplique en todas las etapas.

La neutralidad de este impuesto proviene fundamentalmente de su mecanismo de tasación-deducción, por lo que cualquiera que sea el número de etapas que atraviese el bien o servicio, el impuesto a pagar por el consumidor será siempre idéntico cuando el precio sea igual.

3.3. ELEMENTOS ESENCIALES

3.3.1. SUJETO

En la relación jurídico-tributaria existen un sujeto activo y un sujeto pasivo; el primero a quien se confiere soberanía financiera directa, es el Estado, quien tendrá el derecho de exigir el pago del tributo; el pasivo, es la persona que está obligada a pagar dicho tributo.

El sujeto activo proviene de la potestad financiera que constituye uno de los aspectos del poder de imperio del Estado. En el Derecho Positivo Mexicano lo son la Federación, el Distrito Federal, las Entidades Federativas y los Municipios.

En el caso de los impuestos federales, como el relativo al valor agregado, sólo la Federación es sujeto activo por disposición legal, es decir, tiene facultades

de determinación tributaria por virtud de la propia ley impositiva, mientras que las Entidades Federativas y los Municipios la adquieren por delegación expresa que se contiene en los Convenios de Coordinación existentes.

En relación al sujeto pasivo, éste es la persona que debe cubrir la deuda tributaria, así, según criterio del Tribunal Fiscal de la Federación, el sujeto pasivo del impuesto es el individuo cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, el individuo que realiza el acto o produce o es dueño del objeto que la ley toma en consideración al establecer el gravamen, etc., pero también el individuo a quien la ley le impone la obligación de pago en sustitución o conjuntamente con aquél. (8).

Por lo tanto, debe distinguirse el sujeto pasivo del impuesto del sujeto pasivo pagador del impuesto, " éste es aquel que, en virtud de diversos fenómenos a que estarán sometidos los impuestos, paga en realidad el gravamen porque será su economía la que resulte afectada con el pago ." (9).

La anterior situación se da en los impuestos indirectos como el impuesto al valor agregado, en los que el legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión, por lo que las calidades de sujeto del impuesto y pagador son distintas. El legislador grava al sujeto sabiendo que este trasladará el impuesto al pagador.

En estos impuestos el sujeto obligado legalmente a pagar el impuesto, lo traslada a un tercero, llamado sujeto pagador, quien es quien realmente lo paga.

Al respecto se citará la opinión del Maestro Guilliani Fonrouge: "La correlación existente entre tributo y obligación tributaria, en cuanto que esta última es una consecuencia de aquél, dice a las claras que hay una vinculación entre el 'sujeto pasivo del tributo' (persona individual o colectiva sometida al poder tributario del Estado) y el 'sujeto pasivo de la obligación tributaria' (persona individual o colectiva que debe cumplir la prestación fijada por ley); pero con esto no se deduce que, necesariamente, exista identidad entre ambos conceptos. Por lo general, el sujeto del tributo (contribuyente) es el sujeto de la obligación, pero en ciertos casos particulares la ley fiscal atribuye la condición de sujeto obligado a hacer efectiva la prestación, a personas distintas del contribuyente y que, por esta circunstancia, se suman a éste o actúan paralelamente a él o también pueden sustituirlo íntegramente". (10).

En este sentido, la Ley del Impuesto al Valor Agregado considera sujetos del impuesto a las personas que se dediquen o realicen, total o parcialmente, actos o actividades objeto de la Ley, en forma normal e independiente, con o sin fines de lucro, incluyendo la exportación de bienes o servicios y los actos accidentales.

Como personas morales se considera para efectos de dicha ley, a la Federación, al Distrito Federal, los Estados, los Municipios, los Organismos descentralizados, las instituciones o asociaciones privadas de beneficencia, las sociedades cooperativas, o cualquier otra que estando obligadas, independientemente y conforme a otras leyes o decretos a no causar impuestos federales o estar exentos de ellos, a aceptar la traslación obligatoria del impuesto. Por otra parte, la federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios sólo estarán obligados al pago de este impuesto por los actos que realicen que no correspondan a sus funciones de derecho público.

3.3.2. OBJETO

El objeto de la obligación tributaria, doctrinalmente se contempla desde dos puntos de vista: uno del objeto de la obligación, y otro del objeto del tributo. De esta manera es necesario "establecer un distingo preliminar entre objeto de la obligación tributaria y objeto del tributo mismo. Teniendo en cuenta el planteo general efectuado al tratar del concepto de obligación fiscal y su distingo de los otros deberes conexos que pueden derivar de la relación jurídico tributaria, el objeto de aquélla, corresponde a la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, esto es, el pago de una suma de dinero en la generalidad de los casos, o a la entrega de cantidades de cosas en las situaciones especiales en que el tributo sea fijado en especie; el objeto del tributo, en cambio, es 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." (11).

De esta manera, el objeto del impuesto, es el presupuesto o antecedente de la obligación; el objeto de la obligación consiste en la prestación que deriva inmediatamente de aquél. Entendiendo que al tratar del objeto de la obligación tributaria, al decir presupuesto,

es el supuesto previo o antecedente de la obligación tributaria, es decir, el hecho por el que se tenga que aplicar la norma establecida para tal efecto

Por lo tanto, el objeto del impuesto al valor agregado, en términos genéricos, incide concretamente en el consumo de bienes y servicios, por lo que la realización de ciertos actos o actividades que se realicen al amparo de la misma, determinan el hecho generador que la Ley denomina objeto; hecho que de llevarse a cabo dará lugar a la obligación del sujeto pasivo ante el fisco federal, de cumplir con el pago del impuesto que se cause y con todas y cada una de las obligaciones que se deriven de su contenido

El objeto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado es gravar el presupuesto jurídico o hecho generador que se lleve a cabo, a través de:

- a) La enajenación de bienes
- b) La prestación de servicios independientes
- c) El otorgamiento de uso o goce temporal de bienes
- d) La importación de bienes o servicios

3.3.3. BASE GRAVABLE

"La determinación de la base en la obligación tributaria consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación". (12)

Se denomina base imponible a las "cifras netas que sirven para aplicar en ellas las tasas en el cálculo de un impuesto o tributo. La base imponible es, pues, la cantidad que ha de ser objeto del gravamen a liquidar, una vez depurada de las exenciones y deducciones legalmente autorizadas" (13)

La base gravable para determinar o calcular el impuesto es sobre el valor total de los actos o actividades gravadas, incluyendo cualquier cantidad que se cargue o cobre por concepto de otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales, viáticos, gastos de mantenimiento, construcciones reembolsos o cualquier otra actividad, en el caso de bienes, a falta de precio pactado se estará al valor que los bienes tengan en el mercado o en su defecto al de avalúo, y darán lugar al pago del impuesto en el mes en que sean exigibles las contraprestaciones o el precio pactado.

Por lo tanto, del gravamen que el contribuyente cobra a sus clientes o consumidores, obtiene la suma necesaria para recuperar el que le cobraron sus proveedores y el que pagó o hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, quedándole en su caso la cantidad necesaria para pagarle al fisco cuando el saldo sea en su contra.

3.3.4. TARIFA, TASA O CUOTA

La tasa es la unidad tributaria que se aplica a una cantidad, base para el cálculo exacto de un impuesto a pagar, de manera uniforme, equitativa y general, representada en un tanto por ciento.

En la doctrina existen diferentes criterios de valoración, para aplicar el tipo de gravamen (tasa, tarifa o cuota), como los son:

"Tipo de gravamen fijo o variable; en el primer caso queda expresado en una suma determinada de dinero debida por cada unidad de la base imponible, en el segundo caso, puede estar comprendido entre un máximo y un mínimo, o lo que es más frecuente, puede consistir en una cuota ajustada a la magnitud de la base imponible". (14)

La doctrina distingue otro tipo de gravamen variable, el que se clasifica en tres grupos o formas: proporcional, gradual y progresivo. En consecuencia, se origina la distinción entre impuestos: fijos, proporcionales, graduales y progresivos.

En el primer sistema, el tipo de gravamen queda fijado en una alícuota que permanece inmutable, cualquiera que sea en concreto la extensión del presupuesto, por lo que en el importe de la deuda varía en relación a la magnitud de la base imponible.

El tipo de gravamen que se emplea en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, lo es de tipo variable, pero proporcional y fijo, ya que siempre se aplicará la tasa que designe expresamente dicha norma a una base imponible que también designará la misma.

4. LEY DEL IMPUESTO AL VALOR ABREGADO

4.1. EXPOSICION DE MOTIVOS

El 29 de noviembre de 1978 el Ejecutivo Federal envió a la Cámara de Diputados la Iniciativa de Ley del Impuesto al Valor Agregado, expresando la necesidad de que este gravamen sustituya al impuesto federal sobre ingresos mercantiles.

Las razones que el Ejecutivo Federal expuso fueron las siguientes:

a) El principal defecto del impuesto sobre ingresos mercantiles en vigor deriva de que se causa en "cascada" o es de etapas múltiples, por cuanto que debe pagarse en cada una de las operaciones que se realizan con un bien, lo cual aumenta los costos y los precios, produciendo efectos acumulativos que, en definitiva, afectan a los consumidores finales.

b) Existe la creencia en el público consumidor de que el impuesto sobre ingresos mercantiles sólo afecta el precio de los bienes y servicios que él adquiere, ignorando que el precio de los mismos lleva incluido dicho impuesto tantas veces como los bienes cambiaron de manos.

c) Como consecuencia de la carga oculta que provoca el efecto repetitivo del impuesto sobre ingresos mercantiles, el precio final de los bienes y servicios se ve incrementado en más de un 10%.

d) El consumo de la población de bajos recursos económicos y en particular el de los habitantes de las regiones más modestas y apartadas del país resiente con mayor intensidad este efecto acumulativo, al surtirse en empresas medianas y pequeñas que no están en posibilidad económica de eliminar intermediarios.

e) En cambio, el consumo de la población de mayores recursos suele estar atendida por grandes empresas, cuyas disponibilidades de capital les permite eliminar intermediarios y por ende, el efecto acumulativo de la carga fiscal sobre los bienes o servicios que proporcionan.

f) Lo antes señalado ha provocado, en el impuesto sobre ingresos mercantiles, tasas especiales más altas que la general para restablecer el equilibrio entre los bienes poco gravados y consumidos por la población de mayor capacidad económica, no dejándose de reconocer que

estas tasas especiales han afectado a pequeños productores o han favorecido la importación o el contrabando de mercancías extranjeras.

g) Para eliminar los efectos nocivos del impuesto de etapas múltiples, la mayoría de los países avanzados han abandonado sus impuestos tradicionales a las ventas y en su lugar han adoptado el impuesto al valor agregado, con lo que se destruye:

- El efecto acumulativo del gravamen en cascada.
- La influencia que la misma ejerce en los niveles generales de precio.
- La desigualdad en la carga fiscal que favorece a los artículos de consumo suntuario en relación con los bienes que adquiere el grueso de la población.
- La ventaja competitiva de las mayores empresas frente a las medianas y pequeñas.
- El daño a la exportación.

h) El impuesto al valor agregado deja de ser en cascada, aún cuando se debe pagar también en cada una de las etapas entre la producción y el consumo, ya que cada industrial o comerciante al trasladar el impuesto a sus clientes recupera el que a él le repercutieron sus proveedores y sólo entrega al fisco el remanente o diferencia.

En esta forma el impuesto pagado en cada etapa no influye en el costo de los bienes y servicios, por lo que al llegar estos al consumidor final no llevan disimulada u oculta en el precio, carga fiscal alguna.

i) En los bienes cuyo consumo tengan características que permitan o hagan aconsejable mantener una mayor carga fiscal, el impuesto al valor agregado quedará complementado con determinados impuestos especiales existentes.

j) Se propone que la tasa del impuesto sea del 10%, a efecto de evitar presiones injustificadas a los niveles de precio y atendiendo a la dificultad de reconocer el monto del impuesto sobre ingresos mercantiles que ya tendrán incorporados en sus precios los inventarios de la industria y del comercio.

k) No se desconoce la situación particular de la franja fronteriza norte y de las zonas libres de Baja California y norte de Sonora, para las que se propone una tasa del 6%. (Por reforma a la Ley se comprendió la franja fronteriza del sur).

l) El conjunto de las exenciones representa más del 40% del consumo final y tienden a proteger el poder adquisitivo de la mayor parte de la población.

ll) El nuevo sistema es indispensable para evitar el efecto acumulativo del impuesto, que éste sea trasladado expresamente y no se oculte en el precio. En esta forma los consumidores conocerán a ciencia cierta el impuesto que se les traslada.

La iniciativa es aprobada y se publica la nueva Ley del Impuesto al Valor Agregado el 29 de diciembre de 1978.

4.2. ESTRUCTURA DE LA LEY

La Ley del Impuesto al Valor Agregado contempla la estructura siguiente:

- a) Capítulo I. "Disposiciones generales". Arts. 1o.-7o.
- b) Capítulo II. "De la enajenación". Arts. 8o.-13.
- c) Capítulo III. "De la prestación de servicios". Arts. 14-18.
- d) Capítulo IV. "Del uso o goce temporal de bienes". Arts. 19-23.
- e) Capítulo V. "De la importación de bienes y servicios". Arts. 24-28.
- f) Capítulo VI. "De la exportación de bienes o servicios". Arts. 29-31.
- g) Capítulo VII. "De las obligaciones de los contribuyentes". Arts. 32-37.
- h) Capítulo VIII. "De las facultades de las autoridades". Arts. 38-40.
- i) Capítulo IX. "De las participaciones a las entidades federativas". Arts. 41-42.

4.3. LEGISLACION VIGENTE

4.3.1. SUJETOS

Son sujetos obligados al pago del IVA, las personas físicas y morales que, en territorio nacional, realicen los actos y actividades que son objeto de la Ley del IVA

4.3.2. OBJETO

El objeto del IVA lo constituye, de conformidad con el artículo 1o., la realización de los actos o actividades que a continuación se expresan:

4.3.2.1 ENAJENACION DE BIENES

Se entiende por enajenación de bienes lo siguiente:

- a) Toda transmisión de propiedad.
- b) Las adjudicaciones.
- c) Las aportaciones a una sociedad o asociación.
- d) La que se realiza a través del arrendamiento financiero.
- e) La que se realiza a través del fideicomiso.
- f) El faltante de bienes en los inventarios de las empresas

Dentro de este rubro existen una serie de exenciones, por lo que no se pagará el impuesto en la enajenación de los siguientes bienes:

- a) El suelo.
- b) Construcciones adheridas al suelo destinadas a casa-habitación, excepto hoteles.
- c) Libros, periódicos y revistas.
- d) Bienes muebles usados.
- e) Billetes y premios de loterías, sorteos y concursos.
- f) Moneda nacional y extranjera.

g) Partes sociales, acciones, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito.

h) De tiendas oficiales, sindicales, ejidales y comunales en beneficio de sus agremiados.

4.3.2.2. PRESTACION DE SERVICIOS INDEPENDIENTES

De conformidad con el artículo 14 de la Ley de la materia, se consideran prestación de servicios independientes los siguientes conceptos:

- a) Obligaciones de hacer.
- b) Transporte de personas o bienes
- c) Seguro, reaseguro, afianzamiento y reafianzamiento.
- d) Mandato, comisión, mediación y similares.
- e) Asistencia técnica y transferencia de tecnología.
- f) Toda obligación de dar, de no hacer o de permitir.

Estarán exentos del pago del IVA las personas que realicen la prestación de los siguientes servicios:

- a) Servicios gratuitos
- b) Enseñanza (Escuelas)
- c) Transporte público terrestre de personas.
- d) Transporte marítimo de bienes por no residentes en el país.
- e) Seguros agropecuarios, de vida, comisiones a agentes y reaseguros.
- f) Intereses por financiamiento.

4.3.2.3 OTORGAMIENTO DE USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES

Se considera uso o goce temporal de bienes el arrendamiento, el usufructo y cualquier otro acto, por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente de bienes tangibles, a cambio de una contraprestación

Dentro del concepto de arrendamiento se tienen algunas exenciones al pago del IVA, por lo que no se pagará por el uso o goce temporal de los bienes siguientes:

- a) Casa-habitación, excepto hoteles y amueblados
- b) Fincas agropecuarias.
- c) Libros, periódicos y revistas.

4.3.2.4. IMPORTACION DE BIENES O SERVICIOS

En el artículo 24 de la Ley del IVA se establece que se entiende por importación de bienes o servicios:

- a) La introducción de bienes al país.
- b) La adquisición de intangibles enajenados por personas no residentes en el país.
- c) El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país.
- d) El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes tangibles cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero
- e) El aprovechamiento, en territorio nacional, de servicios cuando se presten por no residentes en el país.

No se pagará el IVA en las siguientes importaciones:

- a) Las temporales destinadas a la transformación, elaboración o reparación, que tengan el carácter de retorno de bienes exportados o sean objeto de tránsito o transbordo.
- b) Las de equipajes y menajes de casa.
- c) Las de bienes y servicios exentos o afectos a tasa 0.
- d) Las de bienes donados por residentes en el extranjero a la Federación, entidades federativas, municipios o a otra persona con autorización de la SHCP.
- e) Las de obras de arte destinadas a exhibición pública.
- f) Las de obras de arte creadas en el extranjero por mexicanos o residentes en territorio nacional, siempre que la importación sea realizada por su autor.

4.3.3. TASA

El IVA se calculará aplicando a la base gravable, la tasa del 15%, en ningún caso el IVA se considerará que forma parte de la base gravable.

Sin embargo, existen otras tasas, pues la del 15% es la genérica, así existe una tasa del 0, otra del 6 y una más del 20%.

La tasa del 0%, para calcular el IVA, se aplicará cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

a) La enajenación de:

- Animales y vegetales no industrializados.

- Los siguientes bienes:

* Carne en estado natural

* Leche y sus derivados y huevo

* Harina de maíz y de trigo y nixtamal.

* Pan y tortillas de maíz y de trigo.

* Aceite vegetal comestible, manteca vegetal y animal

* Pastas alimenticias para sopas, meros enlatadas

* Café, sal común, azúcar, mascabado y piloncillo.

- Agua no gaseosa ni compuesta y hielo.

- Ixtle, palma y lechugilla.

- Tractores para accionar implementos agrícolas

- Fertilizantes, plaguicidas, hierbicidas y fungicidas, destinados a la agricultura y ganadería.

El consumo de alimentos en el mismo lugar o establecimiento en que se enajenen, se considerará prestación de servicios sujeta al pago del IVA (15%). En 1991 se adiciona esta disposición, señalando que también se considerará prestación de servicios, la enajenación de dichos establecimientos que cuenten con instalaciones para ser consumidos los mismos.

b) La prestación de los siguientes servicios independientes:

- Los prestados directamente a agricultores y ganaderos.
- Los de molienda o trituración de maíz o de trigo.
- Los de pasteurización de leche.

c) El uso o goce temporal de la maquinaria o equipo relativos a la agroindustria.

d) La exportación de bienes o servicios.

Es importante expresar que no obstante los actos y actividades anteriormente señalados están gravados con una tasa del 0%, la realización de dichos actos y actividades producirán los mismos efectos legales que aquéllos por los que se debía pagar impuesto conforme a la Ley del IVA.

No obstante lo anterior, se señala en el artículo Décimo octavo de la disposición de vigencia anual de los Transitorios para 1990, que durante el año de 1990, se aplicará la tasa del 0% para calcular el IVA por la enajenación e importación de productos destinados a la alimentación y medicinas de patente, con excepción de los siguientes:

- a) Bebidas distintas de la leche.
- b) Concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores.
- c) Caviar, salmón ahumado, angulas y champaña.

La tasa del 6% se aplicará a la base gravable, cuando se realice la enajenación e importación de:

a) Los productos destinados a la alimentación e excepción de:

- Bebidas distintas de la leche.
- Concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores.
- Los que les sea aplicable las tasas del 0% y del 20%.

b) Medicinas de patente.

El IVA se calculará aplicando a la base gravable del 20% cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

a) La enajenación o importación de:

- Caviar, salmón ahumado, angulas y champaña.
- Televisión a color con pantalla de más de 75 cm.
- Motocicletas de más de 350 cm³ cúbicos de cilindrada.
- Armas de fuego.
- Rines de magnesio y techos móviles.
- Aeronaves, excepto aviones fumigadores.

b) La prestación de los servicios siguientes:

- Tarjetas de crédito.
- Televisión por cable.
- Instalación de techos móviles.
- Práctica del golf, equitación, polo, automovilismo, etc.
- Membresía para restaurantes, centros nocturnos o bares.

c) Uso o goce temporal de:

- Aeronaves, excepto aviones fumigadores.
- Motocicletas de más de 350 cm³ cúbicos de cilindrada.
- Equipos cinematográficos o de videograbación.

4.3.4... TRASLACION DEL IMPUESTO

En el artículo 10. de la Ley, se establece que el contribuyente trasladará en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios.

Por traslado se entiende el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a las personas, anteriormente señaladas, de un monto equivalente al impuesto establecido en Ley.

4.3.5. IMPUESTO A PAGAR

El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que legalmente sean acreditables.

El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a la base gravable, la tasa que corresponda según sea el caso.

El impuesto acreditable esta constituido por un monto equivalente al del IVA que hubiera sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes o en el ejercicio que corresponda.

Para el acreditamiento del IVA se requieren reunir los requisitos siguientes:

- a) Estricta indispensabilidad.
- b) Acreditamiento en proporción con las actividades gravadas y/o afectadas a tasa del 0%.
- c) Traslación expresa por separado.
- d) Derecho al acreditamiento.
- e) Que hayan sido efectivamente erogadas las adquisiciones de bienes o servicios, cuando el impuesto lo trasladan contribuyentes sujetos al régimen simplificado del ISR. Este requisito se adiciona en 1991.

El IVA se calculará por ejercicios fiscales, debiéndose efectuar pagos provisionales de la manera siguiente:

- a) Los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito y las personas morales lo efectuarán a más tardar el día 11 de cada uno de los meses del ejercicio, mediante declaración que presentarán en las oficinas autorizadas.
- b) Los demás contribuyentes lo efectuarán a más tardar el día 17 de cada uno de los meses del ejercicio.

El pago provisional 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.

El impuesto del ejercicio, deducidos los pagos provisionales mensuales se pagarán mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio.

4.3.6. EXENCIONES A PEQUEROS EMPRESARIOS

Con la reforma fiscal para 1991 se adiciona a la LIVA el artículo 2-D, para eximir del pago a personas físicas por la enajenación de bienes o prestación de servicios, bajo los siguientes lineamientos:

a) Que sus enajenaciones y servicios los hagan al público en general.

b) Que en el año de calendario anterior sus ingresos no hayan excedido de 300 millones de pesos, actualizables por trimestre.

c) Que hayan tenido o utilizado activos que no excedan de quince veces el salario mínimo de su área (entre 60 y 65 millones), valuados con apego a la LIMPAC.

d) Deberán recabar y conservar comprobantes de compras.

e) Estas disposiciones estarán en vigor desde el 1o. de octubre de 1991.

4.3.7. OBLIGACIONES GENERALES

Las obligaciones de carácter general para los contribuyentes obligados al pago del IVA se encuentran señaladas en el artículo 32 de la Ley, siendo las siguientes:

a) Llevar contabilidad y efectuar la separación de los actos o actividades de las operaciones por las que deba pagarse el IVA por las distintas tasas, de las que están exentas.

b) Realizar, tratándose de comisionistas, la separación en su contabilidad y registros de las operaciones que lleva a cabo por cuenta propia de las que efectúen por cuenta del comitente.

c) Expedir comprobantes (facturas), señalando en los mismos el IVA que se traslada expresamente y por separado a quien adquiera los bienes, los use o goce temporalmente o reciba los servicios. Dichos comprobantes deberán entregarse o enviarse a quien efectúa o deba efectuar la contraprestación, dentro de los 15 días siguientes a aquél en que se deba pagar el impuesto.

d) Presentar en las oficinas autorizadas las declaraciones correspondientes. Si un contribuyente tuviera varios establecimientos, presentará por todos ellos una sola declaración, mensual o del ejercicio, según se trate, en las oficinas autorizadas correspondientes al domicilio fiscal del contribuyente.

Es importante destacar la disposición que establece que los contribuyentes dedicados a la agricultura, ganadería o pesca comercial, por cuyas actividades únicamente sea aplicable la tasa del 0%, podrán optar por quedar liberados de las obligaciones expresadas en los incisos a), b) y d), en cuyo caso no tendrán derecho a devolución.

5. TRATAMIENTO A CONTRIBUYENTES DEL REGIMEN OPCIONAL

5.1. INTRODUCCION

En el presente capítulo haremos un breve análisis de las principales disposiciones legales del Impuesto al Valor Agregado (IVA), destacando aquellas que sean de aplicación para los contribuyentes que adopten el nuevo régimen opcional del ISR a las actividades empresariales.

Hasta 1989, los contribuyentes menores, las sociedades transportistas, los contribuyentes dedicados a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, así como las sociedades cooperativas de producción tenían una reducción en el IVA, pues estaban sujetos a la tasa del 0% o exentos o la autoridad les estimaba el acreditamiento del mismo.

Con la Reforma Fiscal para 1990 el tratamiento de los contribuyentes anteriormente mencionados ha cambiado sensiblemente y existen nuevas normas de tributación que se estudiarán a lo largo de este capítulo. A partir de 1990 los contribuyentes exmenores, los que estaban sujetos a bases especiales de tributación y las sociedades cooperativas de producción, pagarán el IVA en los términos anteriormente indicados, excepto que tengan un tratamiento especial.

5.2. MARCO JURIDICO

5.2.1. TRATAMIENTO GENERAL

En primer término, se establece, como disposición transitoria, el artículo Décimo séptimo de los transitorios para 1990 (16), en el que se establece que los contribuyentes que hasta el 31 de diciembre de 1989, hubieran pagado el IVA como contribuyentes menores o conforme a lo establecido en bases especiales de tributación, y que a partir del 1o. de enero de 1990 estén obligados a su pago en los términos de la Ley del IVA, podrán efectuar los pagos provisionales de los meses de enero y febrero, a más tardar en las fechas que les corresponda en el mes de marzo según se trate de persona física o moral.

Por otra parte, en la Resolución Miscelánea de 1990 (17), y en sus diversas reformas, se establece que, los contribuyentes que durante 1989 hubieran pagado el ISR conforme al régimen de menores, al de bases especiales de tributación, o se trate de personas morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, que hasta el 31 de diciembre de 1989 se les aplicaba el Título III de la Ley del ISR (Personas Morales con fines no lucrativos) y que a partir del 1o. de enero de 1990 dejarán de tributar conforme a dichas opciones, estarán a lo siguiente:

a) Durante los meses de enero a septiembre pagarán el IVA (junto con el ISR, IMPAC, etc.) ante las Tesorerías y autoridades recaudadoras de las entidades federativas o ante las instituciones de crédito que éstas autoricen, utilizando la forma oficial MFPC-1

b) Pagos provisionales. El primer pago provisional de 1990, comprenderá los meses de enero, febrero y marzo, debiéndose efectuar a más tardar los días 11 y 17 de abril de 1990. Los pagos correspondientes a los meses siguientes se realizarán en forma mensual a más tardar el día 11 y 17 del mes siguiente al que corresponda el pago.

c) Acreditamiento del IVA pagado en los meses de enero y febrero. El impuesto pagado por el contribuyente por las compras o la obtención de servicios durante los meses de enero y febrero se podrá disminuir del impuesto causado aún cuando en los comprobantes respectivos no conste el IVA en forma expresa y por separado; sin embargo, para acreditar el impuesto por los meses subsiguientes, será necesario que el impuesto conste en forma expresa y por separado.

Por otra parte, se dispone, en el Reglamento de la Ley del IVA (18), en su artículo 14-A, que las personas físicas que opten por pagar el ISR conforme al régimen simplificado y que hayan obtenido en el año de calendario inmediato anterior ingresos hasta de 200 millones de pesos, es decir, los contribuyentes pequeños, deberán efectuar los pagos provisionales del IVA en forma bimestral a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al bimestre que corresponda, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas.

Además, en el artículo 50-A del citado ordenamiento, se expresa que los contribuyentes que paguen el impuesto conforme al régimen simplificado para los efectos de la Ley del ISR, podrán determinar el impuesto a su cargo considerando como impuesto trasladado y acreditable el que corresponda a los actos o actividades que hayan considerado como entradas y salidas en el citado impuesto, en cuyo caso la documentación comprobatoria de sus actividades deberá expedirse en la fecha en que se cobraron en efectivo los bienes enajenados o los servicios prestados.

Como una facilidad administrativa a los contribuyentes pequeños del régimen simplificado del ISR, se dispone que éstos podrán efectuar un pago trimestral, correspondiente a los meses de octubre a diciembre de 1990, a más tardar el día 17 de enero de 1991, que comprenda, entre otros impuestos, el IVA. (19)

Ahora en cuanto a la tasa, en el caso de las empresas transportistas, el transporte público terrestre de personas, excepto por ferrocarril y el que requiera de concesión o permiso federal para operar, está exento. Por lo tanto, cualquier otro tipo de transporte que realicen los contribuyentes del régimen simplificado, estará gravado.

En cuanto a los contribuyentes dedicados exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, podemos decir que la mayor parte de estos contribuyentes enajenan sus productos en estado natural, por lo que la tasa que les será aplicada será la del 0%, lo que se corrobora con lo señalado en el artículo Décimo octavo de las Disposiciones de vigencia anual para 1990, en relación a que se aplicará la tasa del 0% para calcular el IVA por la enajenación e importación de productos destinados a la alimentación.

Por último, se hará mención, al sistema bajo el cual los contribuyentes menores pagarán el IVA, pues hasta el 31 de diciembre de 1989, la autoridad estimaba sus actos o actividades sujetos al impuesto y a su vez también

determinaba el impuesto acreditable a que tenían derecho, para sacar así el importe del IVA a pagar bimestralmente, como cuota fija.

En 1990 se modifica el sistema y la autoridad determinará la estimación del valor de los actos o actividades por los que esté obligado al pago del IVA, más no determinarán la estimación del IVA acreditable, por lo que estos contribuyentes para llevar a cabo el acreditamiento de sus pagos, deberán obtener documentos que reúnan los requisitos fiscales y que contengan expresamente y por separado este impuesto. (art. 35 LIVA).

Por otro lado, encontramos en la Décimosegunda resolución fiscal, en la regla 7-E, el procedimiento a seguir para el pago del IVA por parte de los contribuyentes menores, el cual consiste en lo siguiente:

a) La última cuota bimestral correspondiente al impuesto que cubrió en 1989 se multiplicará por los siguientes factores:

* 1.43 Cuando se trate de prestación de servicios.

* 2.00 Para giros comerciales que sean abarrotes sin venta de vinos y licores.

* 2.50 En los demás casos.

b) El resultado será el impuesto a cargo, que dividido entre dos, dará el impuesto mensual que deberá multiplicarse por el número de meses que correspondan al periodo por el cual se efectúa el pago.

c) Del impuesto correspondiente se podrá restar el impuesto acreditable a que se refiere el artículo 4o. de la Ley del IVA, y la diferencia que resulte será el impuesto a pagar.

Con la Reforma Fiscal para 1991 (20), se adiciona un requisito relacionado con el momento en que puede acreditarse el IVA trasladado a un contribuyente por sus proveedores de bienes y servicios; si se traslada por un contribuyente del régimen simplificado en el ISR, ya sea que se trate de persona moral o de persona física, el IVA trasladado podrá acreditarse hasta el ejercicio en el que materialmente ocurra la erogación, ya sea en efectivo, en cheque girado contra la cuenta del contribuyente, por traspaso de cuenta en instituciones de crédito o casas de bolsa, o mediante la entrega de cualquier otro bien que no sea título de crédito. Esta disposición obedece probablemente a que el concepto de "ingreso en crédito" no opera en el Régimen Simplificado y, por lo tanto, los

contribuyentes sujetos a él pagarán el IVA hasta el mes en que realmente perciban el ingreso

También se establece que los contribuyentes del Régimen Simplificado del ISR determinarán el IVA a su cargo considerando como impuesto trasladable el que corresponda a sus entradas y como impuesto acreditable el que les hubieran trasladado sus proveedores de bienes y servicios respecto de los conceptos que representen salidas conforme al citado régimen simplificado. Por lo tanto, al ser gravables sus ingresos hasta que efectivamente los perciban, será hasta ese momento cuando se encuentren obligados a expedir la documentación comprobatoria de sus actividades.

Hasta 1990 las personas físicas que optaban por el régimen simplificado estaban obligadas a efectuar pagos provisionales a más tardar el día 17 del mes siguiente. A partir de 1991 se establece que dicho pago será trimestral cuando causen el ISR conforme al régimen simplificado.

El pago provisional será la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades realizadas en el periodo por el que se efectúa el pago, a excepción de las importaciones de bienes tangibles, y las cantidades por las que proceda el acreditamiento.

5.2.2. TRATAMIENTO ESPECIAL

5.2.2.1. SECTOR AGROPECUARIO

Las personas físicas que se dediquen a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura y para las personas morales que en 1990 no obtuvieron ingresos superiores a \$ 300 millones, se establece en el Artículo Tercero Transitorio de la Ley Miscelánea, que por el año de 1991 podrán efectuar un pago único del IVA que causen sobre los ingresos que obtengan cuando estén sujetos al pago de dicho gravamen, el cual deberá enterarse conjuntamente con la declaración del ejercicio. El sistema de pago único se hace extensivo al ISR y al IMPAC y tiene como fin simplificar las tareas administrativas de estos contribuyentes, en su transición de las bases especiales de tributación al régimen de tributación simplificado de la LISR.

Por otra parte, en la Resolución que otorga facilidades administrativas (21), se establece un tratamiento especial para los contribuyentes que realicen actividades agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas en el cumplimiento de las obligaciones derivadas del IVA.

Así se dispone que, los contribuyentes que no industrialicen sus productos y, por lo tanto, a sus actividades les sea aplicable únicamente la tasa del 0%, podrán optar por quedar liberados de todas las obligaciones del IVA, a excepción de expedir comprobantes y en ese caso, no tendrán derecho a devolución.

Los contribuyentes que opten por obtener devolución anual deberán cumplir con las obligaciones siguientes:

a) Presentar declaración anual, conjuntamente con la del ISR.

b) Contar con los comprobantes que reúnan requisitos fiscales de sus compras, las cuales deberán estar registradas en su cuaderno de entradas y salidas.

Los contribuyentes que opten por obtener devolución trimestral, tendrán las siguientes obligaciones:

a) Presentar declaraciones trimestrales, conjuntamente con las declaraciones del ISR, incluyendo retenciones, y del IX sobre erogaciones.

Las personas físicas deberán presentar esta declaración el día cuyo número sea igual al del día de su nacimiento, en el mes que corresponda de acuerdo a la primera letra del R.F.C., conforme a lo siguiente:

- A a la G: mayo, agosto, noviembre y febrero.
- H a la O: junio, septiembre, diciembre y marzo.
- P a la Z: julio, octubre, enero y abril.

b) Presentar declaración anual, conjuntamente con la del ISR.

c) Contar con los comprobantes que reúnan los requisitos fiscales de sus compras, las cuales deberán estar registradas en su cuaderno de entradas y salidas.

Por otra parte, las personas morales que en 1990 obtuvieron ingresos que no excedieron de 300 millones de pesos, deberán presentar las declaraciones de pago provisional el día 11 del mes siguiente a aquel en que termine el trimestre al que corresponde el pago. En el caso de que sus ingresos excedieron del límite

mencionado, podrán optar por solicitar devoluciones mensuales, en cuyo caso cumplirán con la obligación señalada en el inciso a) el día 11 de cada mes.

En cuanto a los ejidatarios y ejidos, así como las demás personas que no estén obligadas a pagar el IVA en los términos de la Ley de Reforma Agraria, no tendrán derecho a la devolución de dicho impuesto.

5.2.2.2. SECTOR COMERCIAL

Las personas físicas con ingresos en 1990 que no excedieron de \$ 300 millones y que vendan sus productos o bienes o presten servicios al público en general pagarán el IVA conforme a este tratamiento especial (22).

No estarán obligados al pago del IVA los contribuyentes que tengan bienes afectos al negocio, cuyo valor no exceda de las cantidades que, atendiendo al área geográfica para fines de la aplicación del salario mínimo en la que el contribuyente tenga su domicilio fiscal, se manifiestan a continuación:

- a) 65'152,500.00, para el Área A.
- b) 60'225,000 00, para el Área B
- c) 54'312,000 00, para el Área C

Los referidos contribuyentes deberán, durante 1991, solicitar comprobantes por todas las compras y gastos que efectúen que excedan de \$ 15,000.00, y obtener y conservar, como mínimo, comprobantes que reúnan requisitos fiscales, por las compras de bienes nuevos que usen en su negocio, cuando el precio sea superior a un millón de pesos.

Los contribuyentes que tengan bienes cuyo valor exceda al señalado con antelación, deberán realizar pagos trimestrales de este impuesto.

Estos contribuyentes deberán efectuar las anotaciones en su cuaderno de entradas y salidas, distinguiendo las entradas a las distintas tasas del IVA. Sin embargo, podrán aplicar a sus ventas de cada trimestre. Tratándose de servicio de transporte, afecto al pago de este impuesto, se deberá trasladar el 15% por este concepto.

Los contribuyentes de este sector podrán optar por no presentar declaración anual del IVA. Esta opción sólo podrá ejercerse cuando no se esté obligado a la presentación de la declaración anual del ISR.

5.2.2.3. ARTESANOS

El tratamiento especial en este sector será para las personas físicas con ingresos en 1990 no superiores de 300 millones de pesos, dedicadas a la producción de artesanías y que reúnan los requisitos para ser consideradas como tales (23).

Estos contribuyentes no estarán obligados al pago del IVA, únicamente deberán solicitar comprobantes por las compras y gastos que efectúen, y obtener y conservar como mínimo, comprobantes que reúnan requisitos fiscales, por las compras de bienes nuevos que usen en su actividad, cuando el precio sea superior a un millón de pesos.

5.2.2.4. AUTOTRANSPORTE FEDERAL DE CARGA

Este sector comprende a las personas físicas y morales dedicadas al autotransporte de carga federal, independientemente del monto de sus ingresos. (24).

Los contribuyentes de este sector deberán trasladar el IVA aplicando la tasa del 15%.

En el caso de que el servicio se preste a residentes en el extranjero, estará afecto a la tasa del 0%, cuando éste se inicie en un punto del interior del país y concluya en el extranjero.

Estos contribuyentes deberán cumplir las obligaciones siguientes:

a) Presentar pagos provisionales trimestrales, conjuntamente con los del ISR e IMPAC, en los mismos plazos y formatos.

También podrán optar por presentar pagos mensuales, al segundo mes siguiente a aquel en que se prestó el servicio, siempre que también paguen mensualmente las contribuciones que se pagan trimestralmente.

b) Presentar declaración anual conjuntamente con la del ISR y del IMPAC, en los mismos plazos y formatos.

Las erogaciones por concepto de consumo de combustible y lubricantes, podrán registrarse en el cuaderno de entradas y salidas, anotando el kilometraje recorrido.

No estarán obligados al pago del IVA, las personas físicas que presten servicio al público en general cuyos ingresos en 1990 no excedieron de \$ 300 millones y que

hayan tenido o utilizado activos cuyo valor no haya sido superior a una cantidad equivalente a 15 veces el salario mínimo general elevado al año

En estos casos los contribuyentes estarán obligados a solicitar y conservar los comprobantes de sus compras y gastos inherentes a la actividad, y no tendrán derecho a solicitar la devolución de este impuesto.

5.2.2.5. AUTOTRANSPORTE DE CARGA

En este sector se encuentran las personas físicas dedicadas al autotransporte de carga de materiales para construcción, productos del campo, carga general, carga urbana y gruas, que hayan obtenido ingresos en 1990 superiores a \$ 300 millones, así como las personas morales dedicadas a la misma actividad independientemente del monto de sus ingresos en 1990. (25):

Los contribuyentes de este sector deberán trasladar el IVA aplicando la tasa del 15%. Además deberán cumplir con las obligaciones siguientes:

a) Presentar pagos provisionales trimestrales, conjuntamente con los del ISR e IMPAC, en los mismos plazos y formatos.

b) Presentar declaración anual conjuntamente con la del ISR e IMPAC, en los mismos plazos y formatos.

INDICE DE NOTAS DEL CAPITULO SEXTO

- (1) Cosciani, Cesare, El impuesto al valor agregado, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1969, p. 39.
- (2) Margain Manautou, Emilio, Exegesis del impuesto al valor agregado, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1981, p. 7.
- (3) Cosciani, Cesare, op. cit., p. 42.
- (4) Aspectos técnicos del impuesto al valor agregado, Dirección General de Ingresos, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1975, p. 1.
- (5) Ibidem., p. 6.
- (6) Matiello Canales, Antonio, El impuesto al valor agregado y sus perspectivas, Editorial IIFESA, México, 1979, p. 11.
- (7) Citado por Paras Pages, El impuesto al valor agregado, Centro de Investigación Tributaria de la COPARMEX, Editorial Jus, México, 1972, p. 187.
- (8) Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Números 37 a 48, T F F, México, 1949, p. 118.
- (9) Flores Zavala, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa, S.A., México, 1989, p. 55.
- (10) Giuliani Fonrouge, Carlos, Derecho Financiero, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1976, p. 364.
- (11) Ibidem., p. 422.
- (12) Ibidem., p. 452.
- (13) Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, U.N.A.M., Editorial Porrúa, S.A., México, 1989, p. 326.
- (14) Giannini, A.D., Instituciones de Derecho Tributario, Editorial Derecho Financiero, Madrid, España, 1957, p. 154 y 155.
- (15) Diario Oficial de la Federación del 28 de diciembre de 1978.
- (16) D.O.F., 28 de diciembre de 1989.

- (17) D.O.F., 26 de febrero de 1990
- (18) Reformas publicadas en el D.O.F. del 15 de mayo de 1990.
- (19) D.O.F., 13 de julio de 1990
- (20) D.O.F., 26 de diciembre de 1990
- (21) Capítulos Primero, Segundo y Tercero de la Resolución, D.O.F. del 4 de febrero de 1991.
- (22) Capítulos Cuarto y Quinto de la Resolución, D.O.F. del 4 de febrero de 1991.
- (23) Capítulo Séptimo de la Resolución, D.O.F. del 4 de febrero de 1991.
- (24) Capítulo Octavo de la Resolución, D.O.F. del 4 de febrero de 1991.
- (25) Capítulo Noveno de la Resolución, D.O.F. del 4 de febrero de 1991.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- La fuente principal de financiamiento del Estado Mexicano para el ejercicio fiscal de 1991 son las contribuciones, tanto federales, estatales o municipales. Dentro de las contribuciones federales se encuentran el Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto al Activo y el Impuesto al Valor Agregado, que dentro de los ingresos de la Federación tienen importancia recaudatoria, al representar una sexta parte, una sesenta y sieteava y una octava parte del mismo, respectivamente.

SEGUNDA.- El Impuesto Sobre la Renta en sus inicios surge con la sola finalidad de recaudación, pero gravando realmente ingresos, al no permitirse deducciones a los contribuyentes.

TERCERA.- Para definir en México al Impuesto Sobre la Renta, se debe considerar el sujeto del mismo.

Para las personas morales es la contribución que grava el resultado fiscal, el cual es diferente a la utilidad fiscal, ya que ésta se determina disminuyendo a la totalidad de los ingresos acumulables, las deducciones autorizadas. En cambio el resultado fiscal se obtendrá, disminuyendo, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de otros ejercicios.

Para las personas físicas, es el gravamen causado sobre la obtención de ingresos en efectivo, en bienes, en crédito, en servicios, o de cualquier otro tipo, como es la ganancia inflacionaria, ingresos por fluctuación de moneda y la diferencia entre entradas y salidas, a los cuales se pueden hacer dos tipos de deducciones las personales, y las deducciones establecidas para cada tipo de ingreso.

Por ello este impuesto es directo, personal, progresivo para las personas físicas y fijo para las personas morales; elástico; autodeterminable. El sujeto activo es el fisco y el pasivo son las personas físicas o morales que obtengan preponderantemente ingresos acumulables en efectivo, en especie, en servicios y utilidades por inflación, y que tengan su residencia, establecimiento permanente o fuente de riqueza en la República.

CUARTA.- En México, la legislación tributaria relativa al Impuesto sobre la Renta, ha tenido toda una evolución histórica dividida básicamente en dos etapas. a la

primera de ellas se le puede denominar como analítica o cedular y la segunda de sistema global del Impuesto Sobre la Renta o globalización del ingreso.

Dentro de la etapa analítica o cedular se encuentran la Ley del Centenario de 20 de julio de 1921, la Ley de Ingresos sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades de 21 de febrero de 1924, la Ley del Impuesto sobre la Renta de 18 de marzo de 1925, la Ley del Impuesto sobre la Renta de 31 de diciembre de 1941, y la Ley del Impuesto sobre la Renta de diciembre de 1953.

Por lo que hace al sistema global del Impuesto Sobre la Renta, se tienen a la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 31 de diciembre de 1964 y la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 30 de diciembre de 1980, actualmente vigente.

QUINTA.- La Ley del Centenario del 20 de julio de 1921 reguló un impuesto extraordinario de carácter federal que se pagaba por medio de estampillas, en donde no se definió legalmente el concepto renta o ingreso, y la participación de las entidades federativas en cuanto a su administración era nula.

Esta Ley fue la primera en gravar con una tasa progresiva las actividades empresariales, así como los ingresos de las personas físicas, regulándose una revisión elemental de declaraciones o de escritorio bajo un concepto que se conoció como "calificación de declaraciones", por medio, no de auditores sino de "juntas calificadoras".

SEXTA.- La Ley del Impuesto Sobre la Renta de 21 de febrero de 1924, fue la primera en gravar dos grupos especiales de ingresos gravables o rentas: ingresos obtenidos por las personas físicas por concepto de sueldos, salarios, emolumentos, honorarios, y las utilidades o ganancias de las sociedades y empresas.

La base gravable para las actividades empresariales, era una utilidad fiscal, ya que permitía restar a los ingresos brutos las deducciones autorizadas por el Reglamento de esa Ley, razón por la cual lo que gravaba era la renta-producto, es decir, una riqueza nueva de naturaleza corporal o material, que ingresaba al patrimonio del contribuyente, y su fuente era el trabajo, el capital o la combinación de ambos.

SEPTIMA.- Para la Ley cedular del Impuesto Sobre la Renta de 18 de marzo de 1925, la base era la diferencia que resultara entre los ingresos que percibía el contribuyente y los gastos, deducciones, amortizaciones que autorizaba su Reglamento

Esta es la primera ley tributaria que asimila "ganancias" con "ingresos" o percepciones y define el ingreso para efectos del Impuesto Sobre la Renta, como toda percepción en efectivo, en valores, o en crédito, que modificaba el patrimonio del contribuyente y que podía disponer de él sin la obligación de restituir su importe.

Es la primera en definir la renta gravable como la modificación del patrimonio del contribuyente, por lo que distingue las entradas que no modifican el patrimonio, como pudieran ser el aumento de capital que no provenga de capitalización de utilidades y los préstamos, máximo que existe la obligación de restituir su importe.

OCTAVA.- La Ley del Impuesto sobre la Renta de 31 de diciembre de 1941 fue prolija en cuanto al concepto ingreso o percepción, ya que gravaba las utilidades, ganancias, rentas, productos, provechos, participaciones y en general todas las percepciones en efectivo, en valores, en especie, o en crédito que modificaran el patrimonio del contribuyente, con lo cual continuó con la definición de renta-producto y accidentalmente es seguidora de la teoría de que renta es igual a flujo de riqueza desde terceros, como sería ingresos por juegos permitidos (caballos y perros de carrera), rifas y sorteos.

Es en esta Ley en donde se introduce el concepto de causantes menores, al fijarse para ellos un régimen especial de tributación en esta materia.

Se establece una cuota fija en relación al monto de sus ingresos, ya que el sistema de pago de éstos contribuyentes menores, consistía en cubrir el Impuesto Sobre la Renta mediante una cuota fija, la que era establecida según la importancia del negocio y el giro de que se tratara de conformidad con las tablas que se anexaban a esta ley.

Se reconocía su escasa capacidad económica para contratar servicios profesionales de especialistas en tributos, al relevarseles de llevar libros de contabilidad, presentar declaraciones, por lo que correspondía a la Junta Calificadora la calificación necesaria para aplicar la cuota correspondiente.

NOVENA.- La Ley del Impuesto Sobre la Renta de 30 de diciembre de 1953 gravó los ingresos provenientes del capital, del trabajo o de la combinación de ambos y define al ingreso como toda clase de rendimiento de renta, interés, producto, aprovechamiento, participación, en efectivo, en especie, en valores o en crédito, por lo que al no hacer una distinción entre rentas y ganancias de capital, continúa con la conceptualización de renta-producto.

La clasificación de las Cédulas fue en comercio, industria, agricultura, ganadería y pesca; remuneración del trabajo personal; honorarios de profesionista, técnicos, artesanos y artistas; imposición de capitales, regalías y enajenación de concesiones, ganancias distribuibles, entre otras.

En este ordenamiento, por primera vez se diferencia por ingresos a los causantes mayores de los menores, que tuvieran como actividad el comercio, industria, agricultura, ganadería y pesca.

DECIMA.- La etapa global, en el desarrollo histórico de la legislación del Impuesto Sobre la Renta en México, cuyo sistema fiscal consiste en gravar la renta del contribuyente, independientemente de la fuente que le dió origen, se da a partir de la expedición de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 30 de diciembre de 1964, la que contempla un nuevo sistema tributario y que dió origen a los contribuyentes en dos grandes grupos: contribuyentes del impuesto al ingreso global de las empresas y contribuyentes del impuesto al ingreso global de las personas físicas.

Se disponía que el objeto del impuesto eran los ingresos en efectivo, en especie o en crédito procedentes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca. Los sujetos del impuesto eran personas físicas y morales, así como las unidades económicas sin personalidad jurídica, que realizaban las actividades anteriormente mencionadas.

Se clasificaba a los contribuyentes personas físicas con actividades empresariales en mayores y menores, según sus percepciones acumulables en un ejercicio regular, regulándose a intermedios, que se conocían como "enanos".

DECIMA PRIMERA.- El concepto de ingreso dentro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta expedida en 1964, debe contemplarse distinguiendo tres periodos.

El primero de 1964 a 1974, en el que la Ley grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito, que modificaran el patrimonio del contribuyente, provenientes de los productos de capital o del trabajo o de la combinación de ambos. Las personas físicas que obtenían ingresos por actividades empresariales no podían acumularlos a sus demás ingresos. En este periodo, respecto del concepto de renta para el impuesto al ingreso global de las empresas, se consideraban como ingresos gravables los obtenidos en efectivo, en especie o en crédito, que procedieran de la realización de actividades empresariales que modificaran el patrimonio del contribuyente. En cuanto a los sujetos pasivos, existe la situación de que había: contribuyentes menores, "menores" y mayores; en relación a los segundos, eran aquellos que podían acogerse de un régimen opcional para la determinación de su impuesto, situación que puede considerarse como un antecedente del actual régimen opcional.

El segundo periodo de 1975 a 1978, en el que la Ley también grava las ganancias de capital, que no son renta en sentido estricto de la teoría de la fuente, pero que constituyen ingresos gravables. En cuanto a los contribuyentes personas físicas que realizaban actividades empresariales sólo se hace la distinción de mayores y menores.

En el último periodo de 1979 a 1980, cambia sustancialmente la estructura del Título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta relativo a las personas físicas, al clasificar a sus ingresos en nueve diferentes capítulos, dentro de los cuales contempla los ingresos provenientes de la realización de actividades empresariales, avanzando en el sistema sintético del Impuesto Sobre la Renta, pues se incorporan al impuesto de las personas físicas los ingresos mercantiles que se venían gravando por separado. Continúa la distinción, para quienes realizan actividades empresariales, en contribuyentes mayores y menores.

DECIMA SEGUNDA.- La Ley del Impuesto Sobre la Renta del 30 de diciembre de 1980, es la vigente, con diversas y múltiples reformas, destacando las de 1987 y 1990. Esta Ley siguió con el proceso de globalización de los ingresos al retomar la incorporación de los ingresos de carácter mercantil al régimen de las personas físicas, que con anterioridad se gravaban aisladamente.

La citada Ley no define en sus disposiciones generales, lo que considera como ingreso gravable o renta, sino que lo hace de manera especial, según se trate de personas morales o físicas.

Para las personas morales equivale al resultado fiscal obtenido en el ejercicio al que se le aplicará la tasa del 35%, dicho resultado se determinará disminuyendo de la utilidad fiscal (totalidad de ingresos acumulables menos deducciones autorizadas) las pérdidas fiscales pendientes de aplicar.

En el caso de las personas físicas se gravan los ingresos, obtenidos por diversas fuentes, menos las deducciones autorizadas, acumulándose la totalidad de ellos para el pago del Impuesto Sobre la Renta, al resultado se le aplicará la tarifa progresiva del artículo 141.

DECIMA TERCERA.- En México aparece en la década de los 70'S el fenómeno inflacionario, el cual se incrementó considerablemente en los años posteriores, lo cual provocó, entre otras circunstancias, una disminución de los ingresos tributarios, en virtud de la reducción de la base gravable de las empresas y la pérdida del valor real del entero de los impuestos.

En este sentido, la legislación del Impuesto Sobre la Renta existente hasta 1986 dió lugar a un creciente apasivamiento, es decir, las empresas tendían al endeudamiento como fuente de financiamiento, pues podían deducir la totalidad de los intereses nominales y de la pérdida cambiaria, tanto que en épocas inflacionarias crece a la par con la inflación, situación paralela a los ajustes parciales por inflación de los activos fijos de las empresas y de algunos renglones de activo circulante. Esto provocó que de manera creciente las empresas fueran deduciendo más y más, de tal manera que la base gravable del impuesto se iba reduciendo con el tiempo. Conforme aumentaba la inflación se reducía la base gravable, lo mismo que los ingresos tributarios provenientes de esa fuente, por lo que aumentaba el déficit, y se generaban mayores presiones sobre la inflación.

Por lo tanto, se requería de un sistema de corrección de los efectos de la inflación sobre la base gravable, es decir, eliminar el ajuste asimétrico de la inflación en la base gravable de las empresas.

De esta manera, el 1o. de enero de 1987 entran en vigor las disposiciones de la reforma fiscal para ese año, cuya tendencia fue la de modificar la base del gravamen, la que no consistió en incorporar a un mayor número de contribuyentes en el régimen general de Ley, sino en modificar la estructura del gravamen a cargo de los contribuyentes que realizan actividades empresariales, incorporando importantes modificaciones que dan un

reconocimiento a los efectos de la inflación, tales como limitación de la deducción de los intereses y pérdida cambiaria a su componente real, consideración de todas sus compras de inventarios como gastos del ejercicio, e indexación de los activos fijos para determinar los gastos por depreciación, entre otros.

Estableciéndose un periodo de transición de cuatro años (1987-1990) para que los contribuyentes se adaptaran a las nuevas circunstancias fiscales, considerando que el elevado grado de apasivamiento de las empresas no podía corregirse súbitamente. De esta manera se dispone un mecanismo del impuesto combinado, coexistiendo un impuesto calculado sobre tasa y base tradicional, que se pagaba en un porcentaje cada vez menor y la nueva tasa que se pagaba en un porcentaje creciente. El nuevo sistema establece un mecanismo para el cálculo del impuesto acorde con el fenómeno inflacionario, introduciéndose conceptos como el de índice nacional de precios al consumidor, componente inflacionario, actualización por inflación, ganancia inflacionaria, etc. Con todo lo cual se pretende sanear los ingresos tributarios.

La coexistencia de dos sistemas para la determinación de la base del gravamen, implica dificultad, tanto para el inicio del nuevo sistema, como al finalizar el tradicional sistema, pues en ambos se manejan conceptos diferentes, en cuanto a ingresos y deducciones.

DECIMA CUARTA.- Para las personas que obtienen ingresos por la realización de actividades empresariales, existían hasta 1989 diversas formas para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Se contemplaba, como ahora, el Régimen General de Ley, tanto para personas morales como para personas físicas, pero también había un tratamiento fiscal especial para determinados sujetos, los que tributaban conforme a los regímenes de bases especiales de tributación y de contribuyentes menores.

En relación a las bases especiales de tributación, se integraban en ellas a aquellos contribuyentes que tasaban un impuesto suplente al tipificado por la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por lo que automáticamente este sector se veía privilegiado, al quedar relevado de múltiples obligaciones fiscales. El establecimiento de estos regímenes tenía como causa el fomentar la inversión en áreas que resultaban prioritarias para el desarrollo del país.

Por lo que toca al régimen de los contribuyentes menores, éstos eran tratados mediante un régimen simplista, por medio del cual las autoridades fiscales hacían la determinación del impuesto a pagar, a través del establecimiento de cuotas fijas. Con este tratamiento fiscal se pretendía favorecer a las pequeñas y medianas empresas y permitir que los contribuyentes crecieran y pasarán posteriormente a ser contribuyentes mayores, en cuya situación causarían más impuestos.

No obstante los motivos que dieron origen a los regímenes especiales de tributación, éstos en la práctica fueron utilizados como instrumentos de elusión tributaria, además de provocar un sistema impositivo inequitativo, por los privilegios que dichos tratamientos implicaban.

Por lo anterior, a partir del 1o. de enero de 1990, se eliminan las bases especiales de tributación y se reduce considerablemente el régimen de los contribuyentes menores, pretendiendo con estas medidas incrementar la recaudación fiscal y que los contribuyentes den cumplimiento a sus obligaciones fiscales conforme a bases más reales y no estimadas como se venía haciendo.

De esta manera, con la Reforma Fiscal para 1990 se establecen en la Ley del Impuesto Sobre la Renta tres formas de tributación: como contribuyente mayor (régimen general), como contribuyente menor, y como contribuyente intermedio (régimen opcional).

DECIMA QUINTA.- El régimen opcional, es un nuevo tratamiento fiscal simplificado que se implementa en la Ley del Impuesto Sobre la Renta a partir de 1990 y que podrán adoptar aquellos contribuyentes que dejaron de ser menores, o bien, que tributaban conforme a bases especiales, así como las personas morales que realicen exclusivamente actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o de pesca y las sociedades cooperativas.

Este nuevo régimen tiene por finalidad el que los contribuyentes, que dejan de tributar conforme a los esquemas referidos, cumplan adecuadamente con sus obligaciones fiscales sin que ello implique una carga administrativa excesiva, pues de hecho estos contribuyentes quedan sujetos al régimen general de ley respectivo. Sin embargo, el nuevo tratamiento tributario ha resultado complejo y difícilmente los contribuyentes podrán manejarlo sin el asesoramiento de un profesional en la materia.

DECIMA SEXTA.- A partir de 1991 se establece, también un régimen simplificado obligatorio para las personas morales que se dediquen exclusivamente a la realización de actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como al transporte terrestre de carga o de pasajeros. Este tratamiento es muy parecido al régimen opcional de las personas físicas y sólo contempla algunas diferencias propias de la naturaleza de las personas morales. Asimismo, el denominado "Régimen Opcional" cambia de nombre a "Régimen Simplificado", pues se convierte en obligatorio para determinados contribuyentes. Estas situaciones deben ser corregidas, pues al establecer la obligatoriedad a estos contribuyentes de tributar bajo el régimen simplificado, se está violando el principio constitucional de generalidad de aplicación de la Ley.

DECIMA SEPTIMA.- En el Régimen Simplificado la base del impuesto se determinará partiendo de la diferencia entre el total de las entradas y de las salidas relacionadas con la actividad empresarial, de ahí que el nuevo tratamiento se denomine de entradas y salidas o de flujo de efectivo.

En la base gravable del nuevo régimen se están equiparando a las entradas y salidas con los ingresos y deducciones, respectivamente, no obstante ser figuras diferentes, pues el ingreso es toda cantidad que produzca una modificación positiva (aumento) del activo en el patrimonio de una persona. Siendo, además, el objeto del Impuesto Sobre la Renta gravar la modificación patrimonial del individuo medida en ingresos gravables o renta. Siendo también supuesto para ser contribuyente el que se obtenga un ingreso no una entrada en efectivo.

En este orden de ideas, la "entrada en efectivo" no puede ser considerada como ingreso, ya que no siempre modifica positivamente el patrimonio del contribuyente, pues como en el caso de un préstamo, no hay modificación en el patrimonio del que lo recibe, pues existe obligación de restituir su importe, no obstante dicho préstamo si constituye una entrada en efectivo.

Por lo tanto, en este régimen opcional, llamado también simplificado, contrario a lo que se manifestó en los motivos de su implementación, no se está gravando sobre una base real, estos es, sobre la utilidad del contribuyente, obtenida de restar a los ingresos las deducciones autorizadas.

De esta manera se considera, que este sistema de "entradas y salidas" o de "flujo de efectivo" se debe suprimir, estableciéndose en su lugar el sistema con que

tradicionalmente se ha venido gravando la renta del contribuyente, el que se basa en la fórmula siguiente: "Ingresos menos gastos y deducciones autorizadas igual a utilidad gravable", permaneciendo, desde luego, en vigor las facilidades administrativas otorgadas a los contribuyentes afectos al régimen simplificado. De esta manera se lograría, de manera más efectiva, el objetivo de gravar el ingreso de estos contribuyentes sobre una base más real.

DECIMA OCTAVA - Para el cumplimiento de las obligaciones fiscales se establece una división de los contribuyentes del régimen simplificado en dos categorías: "pequeños" y "juveniles". Los primeros, son aquellos que obtuvieron en el año de calendario anterior, ingresos hasta por 200 o 300 millones de pesos, según se trate de 1989 o 1990, los segundos, son aquellos cuyos ingresos hayan rebasado el monto señalado.

La anterior diferenciación implica el otorgamiento, para los contribuyentes pequeños, de una serie de facilidades administrativas en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Lo cual obedece seguramente a que se ha denotado la incapacidad administrativa de estos contribuyentes "pequeños" para aplicar el nuevo esquema fiscal; sin embargo, se considera que aún con esas facilidades resulta, para la mayoría de ellos, una carga administrativa en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

DECIMA NOVENA.- En 1990 se da un periodo de transición de enero a septiembre, durante el cual los contribuyentes exmenores y los que estaban sujetos a bases especiales continuarán cumpliendo con sus obligaciones fiscales de acuerdo al régimen conforme al cual tributaron en 1989, considerándose los pagos efectuados en el citado periodo como definitivos.

A partir del 1o. de octubre de 1990 los contribuyentes del régimen simplificado, personas físicas, cumplirán sus obligaciones conforme al nuevo régimen, el impuesto a pagar se calculará aplicando al ingreso acumulable (base gravable) la tarifa del artículo 80 elevada al trimestre y contra el impuesto que resulte se acreditará el 10% del salario mínimo elevado al trimestre y la cantidad que resulte será el impuesto a cubrir.

Las personas morales aplicarán al ingreso acumulable la tasa del 36%, al impuesto así determinado podrán aplicar las reducciones autorizadas y el resultado será el

impuesto a pagar. Esto se modifica a partir de 1991, aplicándose una tasa del 35%, esto ya dentro de su régimen simplificado.

VIGESIMA.- A partir de 1991, se releva del cumplimiento de las obligaciones fiscales del régimen simplificado, a las personas que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas o silvícolas y obtengan ingresos que no excedan de diez veces el salario mínimo elevado al año, si su ingreso es mayor a ese monto y menor de veinte veces el salario mínimo elevado al año, sólo deberán cumplir con la obligación de expedir y conservar comprobantes que acrediten los ingresos que perciban.

Asimismo, se otorgan una serie de beneficios para determinados contribuyentes, los que implican facilidades administrativas y condonación del impuesto por el miniejercicio de octubre a diciembre de 1990, lo cual aunado al gran despliegue publicitario del nuevo régimen simplificado, como un tratamiento sencillo, en el cual los contadores "no son necesarios", pues sólo se requiere de un "cuaderno" de entradas y salidas, el establecimiento de un ejercicio irregular de 9 meses, en el que lo pagado se considera definitivo, entre otras situaciones, tiene como finalidad acrecentar el padrón de contribuyentes, persiguiendo con las medidas expuestas estimular a los contribuyentes para que voluntariamente cumplan con sus obligaciones tributarias, continuando así con el proceso de fiscalización contemplado dentro de la política de ingresos del Ejecutivo Federal para este sexenio en el Plan Nacional de Desarrollo.

VIGESIMA PRIMERA.- El "régimen simplificado" ha resultado un tratamiento complejo, confuso y difícil, el cual es casi imposible de llevar sino se cuenta con la capacidad administrativa adecuada, sin embargo, esta capacidad aun no es suficiente, pues el nuevo tratamiento fiscal ha implicado la expedición de múltiples Resoluciones Misceláneas, un Decreto de Facilidades Administrativas, diversas circulares internas, diferentes tratamientos por rama de actividad, siete Talleres Fiscales, etc., con lo que se ha pretendido subsanar o corregir las omisiones o errores contemplados en el nuevo esquema, a fin de dar respuesta a la inconformidad de organismos y agrupaciones que aún con todo ello no han digerido el régimen simplificado, por lo que seguramente a lo largo de 1991 se seguirá con la expedición de innumerables resoluciones, convirtiendo con ello al "régimen simplificado", que en un principio lo identificaban las autoridades como un sistema fácil y sencillo, en todo un complejo y amplio sistema de tributación.

VIGESIMA SEGUNDA.- El Impuesto al Activo, se establece en México, en 1989, con el objeto de incorporar un nuevo gravamen complementario del Impuesto Sobre la Renta, pues es acreditable contra éste. Este nuevo impuesto tiene como fin el que las empresas que por mecanismos de evasión o elusión fiscal manipulen sus declaraciones para presentarlas sin pago alguno, contribuyan con el pago del 2% sobre sus activos, así como quienes paguen un Impuesto Sobre la Renta inferior al nuevo gravamen.

La Ley del Impuesto al Activo de las Empresas originalmente señalaba como sujetos del mismo, a las sociedades mercantiles y personas físicas que realizaran actividades empresariales residentes en el país, por su activo, cualquiera que fuera su ubicación, así como las personas que sin ser empresas otorgaran a éstas, el uso o goce temporal de bienes, para ser utilizados en la actividad empresarial y las sociedades y asociaciones civiles que de hecho realizaran actividades empresariales.

Para 1990 se modifica la denominación de este impuesto, quitando la mención de "las Empresas", quedando únicamente como "Ley del Impuesto al Activo", pues gravará ya a todas las personas morales residentes en México, aún cuando no se dediquen a actividades empresariales.

VIGESIMA TERCERA.- Hasta 1989 se excluía del Impuesto al Activo a los contribuyentes menores y los sujetos a bases especiales de tributación, pues la base de dicho impuesto se obtenía del cálculo de la base del Impuesto Sobre la Renta en su régimen general, situación por la que los citados contribuyentes estaban exentos.

Esta situación cambia a partir de 1990, pues los exmenores y los que estaban sujetos a bases especiales se convierten en contribuyentes del régimen general del Impuesto Sobre la Renta y, por lo tanto, del Impuesto al Activo. Sin embargo, se dispone que los contribuyentes que tributen conforme al régimen simplificado previsto en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, tendrán un tratamiento distinto al del resto de los contribuyentes del Impuesto al Activo.

El cálculo del impuesto de referencia será de una manera especial y se acreditará contra las cantidades que resulten a cargo en el Impuesto Sobre la Renta. Dentro de este tratamiento se diferenciará el dado a los contribuyentes pequeños, pues éstos determinarán su impuesto aplicando la tasa del 2% al valor de los bienes

asentados en su relación de bienes y deudas formulada al 31 de diciembre del ejercicio por el cual se calcule el impuesto, sin deducción alguna. Además, se otorga la facilidad administrativa a contribuyentes que realizan exclusivamente actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas de reducir el Impuesto al Activo a su cargo en un 50%.

Por último, se debe mencionar la condonación y el tratamiento, que a partir de 1991 se da a los contribuyentes del régimen simplificado, con lo que prácticamente no pagarán el Impuesto al Activo, esto es con la finalidad de fomentar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales bajo los lineamientos de este nuevo tratamiento.

VIGESIMA CUARTA.- El Impuesto al Valor Agregado es un impuesto al consumo, en donde paradójicamente la noción de consumidor no existe y económicamente sólo en oposición al contribuyente, ya que es consumidor aquel que no es contribuyente por lo que no tiene derecho al acreditamiento.

El Impuesto al Valor Agregado es un impuesto a las ventas que grava el total de los actos o actividades por enajenación, uso o goce temporal, importación de bienes o por prestación de servicios.

Es indirecto, por sus efectos económicos, sobre la persona que usa, goza o adquiere los bienes o recibe los servicios a través del contribuyente que así lo repercute o traslada.

Es de carácter general, de etapas múltiples o plurifásico, ya que se aplica a todas las fases del proceso económico, desde la producción hasta la comercialización de bienes o servicios.

Por permitir el acreditamiento o deducción del impuesto causado en la etapa anterior, sólo grava el valor que se agrega en cada fase, sin incluir el propio impuesto original, con lo que se evita el efecto acumulativo en cascada. Tal y como sucedía con el impuesto sobre ingresos mercantiles, al que sustituye a partir del 1o. de enero de 1980.

Es neutral, en virtud de que iguala la carga de bienes o productos similares, independientemente de sus etapas de producción o comercialización.

VIGESIMA QUINTA.- Hasta 1989 algunos de los contribuyentes en estudio tenían un tratamiento privilegiado, pues estaban sujetos a la tasa del 0% o exentos, o bien, la autoridad les estimaba el acreditamiento del mismo.

Este tratamiento cambio sensiblemente con la Reforma Fiscal para 1990. En términos generales, estos contribuyentes pagarán el Impuesto al Valor Agregado conforme a los lineamientos establecidos en Ley, disponiéndose, sin embargo, un tratamiento especial para determinados sujetos, como es el caso de los denominados contribuyentes pequeños, quienes contarán con diversas facilidades administrativas, o los contribuyentes que presten el servicio de transporte público terrestre de personas, los que están exentos, así como los que se dedican exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, los que aplicarán una tasa del 0%.

VIGESIMA SEXTA.- Se estima que el Impuesto al Valor Agregado aplicable a los contribuyentes pequeños del régimen simplificado, plantea numerosos problemas de gestión para esos contribuyentes y para la administración encargada de controlarlos.

Por ello, se recomienda la adopción de la simplificación de las obligaciones en el pago del impuesto.

Se considera la conveniencia de la simplificación de las obligaciones, por el sistema de cuotas fijas, las que serían calculadas sobre informes económicos proporcionados por el contribuyente, lo cual no implicaría una subvención, ni una tasa 0% sino una compensación al impuesto que este tipo de contribuyentes hubieran podido deducir normalmente si hubieran sido sujetos del impuesto.

El sistema por cuota ofrece la posibilidad de no facturar el Impuesto al Valor Agregado y, sin embargo, beneficiarse de una compensación del impuesto soportado en etapas anteriores.

Se estima que la situación de los contribuyentes pequeños se complica además, con la multiplicidad de tasas, por lo que para el régimen simplificado sólo debería ser establecida una tasa, la que podría ser intermedia o reducida de la general, sin que se reconozca la existencia de un valor exento, pues es una subvención que contradice el objetivo de la neutralidad.

VIGESIMA SEPTIMA.- Durante 1991 los contribuyentes del Régimen Simplificado contarán con una serie de facilidades administrativas para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales para ese año, el otorgamiento de esas facilidades culmina con una resolución que da un tratamiento especializado a estos contribuyentes dependiendo del sector al que pertenezcan, con lo cual se puede decir que aún cuando estos tratamientos no sean equivalentes a las bases especiales de tributación a que estaban sujetos anteriormente, si constituyen una situación privilegiada en relación con los demás contribuyentes, pues gozan de una serie de facilidades que van desde el no pago de impuesto hasta el no llevar contabilidad sino sólo un cuaderno de entradas y salidas.

BIBLIOGRAFIA

OBRAS CONSULTADAS

- Aspectos Técnicos del Impuesto al Valor Agregado, Dirección General de Ingresos, SHCP, México, 1975.
- ARREGUI Ibarra, Fernando, El Régimen Simplificado del ISR a las actividades empresariales, Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, 1990.
- BELMARES Sanchez, Javier, Prontuario Fiscal Correlacionado, ECASA, México, 1990.
- CALVO Nicolau Enrique y Vargas Aguilar Enrique, Estudio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Editorial Themis, México, 1986.
- CALVO Nicolau Enrique y Vargas Aguilar Enrique, Impuesto sobre la renta, Editorial Themis, México, 1981.
- COSCIANI Césare, El Impuesto al Valor Agregado, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1969.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, S.A., México, 1988.
- DELGADILLO Gutierrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, LIMUSA, México, 1988.
- Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Editorial Porrúa, S.A., México, 1989.
- DOMINGUEZ Mota Enrique y Calvo Nicolau Enrique, Estudio del Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas, Docal editores, México, 1972.
- FLORES Zavala, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa, S.A., México, 1989.
- FLORES Zavala, Ernesto, Legislación del Impuesto Sobre la Renta 1954-1964, Ediciones Flores Zavala, México, 1966.

- FLORES Zavala, Ernesto, Legislación del Impuesto Sobre la Renta 1965-1966, Ediciones Flores Zavala, México, 1966.
- GARCIA Landa, Jorge M., Régimen Opcional de las Actividades Empresariales, Editorial Temis, México, 1990.
- GIANNINI, A.D., Instituciones de Derecho Tributario, Editorial Derecho Financiero, Madrid, España 1957.
- GIULIANI Fonrouge, Carlos, Derecho Financiero, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1976.
- JIMENEZ González, Antonio, Impuesto Sobre la Renta, ECASA, México, 1981.
- JOHNSON Okhuysen, Eduardo A., 1985 Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas, HUMANITAS, Centro de Investigación y Posgrado, México, 1985.
- LOPEZ Padilla, Agustín, Exposición práctica y comentarios a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Editorial Trillas, México, 1981.
- MARGAIN, Hugo B., Compilación de Leyes del Impuesto Sobre la Renta (1921-1953), SHCP, México, 1957.
- MARGAIN Manautou, Emilio, Exegesis del Impuesto al Valor Agregado Mexicano, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1981.
- MARTINEZ Vera Rogelio, La Evasión de las Obligaciones Fiscales, HUMANITAS, Centro de Investigación y Posgrado, México, 1985.
- MATIELLO Canales, Antonio, El impuesto al Valor Agregado y sus perspectivas, Editorial IEESA, México, 1979.
- MOLINA Aznar, Víctor E., Contribuyentes Menores, Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, 1986.
- PARAS Pages, Alberto, El Impuesto al Valor Agregado, Centro de Investigación Tributaria de la COPARMEX, Editorial Jus, México, 1972.
- PORRAS López, Armando, Derecho Fiscal, Textos Universitarios, S.A., Manuel Porrúa Librería, S.A., México, 1977.

- PERRAS López, Armando, Naturaleza del Impuesto Sobre la Renta, Textos Universitarios, S. A., Manuel Porrúa Librería, S. A., México, 1975
- RAMIREZ Ruiz, Luis Eduardo, Código Fiscal de la Federación Comentado y Reglamento 1991, Editorial PAC, S. A. de C. V., México, 1991
- REITCHKIMAN, Benjamin T., Teoría de las Finanzas Públicas, UNAM, México, 1967
- RODRIGUEZ Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, Editorial Harla, México, 1966
- SERRA Rojas, Andrés, Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, S. A., México, 1965
- SELLESIER, Carlos M., Análisis del Impuesto Sobre la Renta 1981, Editorial Temis, México, 1981

LEGISLACION CONSULTADA

- Código Fiscal de la Federación del 30 de diciembre de 1938, su Reglamento y Reformas.
- Código Fiscal de la Federación del 30 de diciembre de 1967, su Reglamento y Reformas.
- Código Fiscal de la Federación del 30 de diciembre de 1981, su Reglamento y Reformas.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- Ley del Centenario del 20 de julio de 1921 y su Reglamento.
- Ley para la recaudación de los impuestos establecidos en los incisos c) y d) de la fracción XII del artículo 1o. de la Ley de Ingresos del 21 de febrero de 1924 y su Reglamento.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta del 18 de marzo de 1925, su Reglamento y Reformas.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta del 31 de diciembre de 1941, su Reglamento y Reformas.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta del 30 de diciembre de 1953, su Reglamento y Reformas.

- Ley del Impuesto Sobre la Renta del 30 de diciembre de 1964, su Reglamento y Reformas.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta del 30 de diciembre de 1980, su Reglamento y Reformas.
- Ley del Impuesto al Activo del 31 de diciembre de 1988, su Reglamento y Reformas.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado del 29 de diciembre de 1978, su Reglamento y Reformas.
- Ley que Reforma, Adiciona y Deroga diversas Disposiciones Fiscales y que modifica el Decreto de Carácter Mercantil del 30 de diciembre de 1983.
- Ley que Reforma, Adiciona y Deroga diversas Disposiciones Fiscales del 28 de diciembre de 1989.
- Ley que Reforma, Adiciona y Deroga diversas Disposiciones Fiscales del 26 de diciembre de 1990.
- Resolución que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal para el año de 1990 del 26 de febrero de 1990.
- Séptima Resolución que reforma y adiciona a la que establece reglas generales y otras disposiciones fiscales del 15 de mayo de 1990.
- Décima Resolución que reforma y adiciona a la que establece reglas generales y otras disposiciones fiscales del 3 de agosto de 1990.
- Décimo Primera Resolución que reforma y adiciona a la que establece reglas generales y otras disposiciones fiscales del 10 de septiembre de 1990.
- Décimo Segunda Resolución que reforma y adiciona a la que establece reglas generales y otras disposiciones fiscales del 10 de octubre de 1990.
- Decreto que otorga facilidades administrativas a los contribuyentes del sector agropecuario y a otros contribuyentes del 13 de agosto de 1990.
- Resolución que otorga facilidades administrativas a los sectores de contribuyentes que en la misma se señalan del 4 de febrero de 1991.