

881209  
6  
201

**UNIVERSIDAD ANAHUAC**

**ESCUELA DE DERECHO**

Con estudios incorporados a la U.N.A.M.



**ANALISIS TEORICO Y PRACTICO DEL IMPUESTO**

**TESIS QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:**

**LICENCIADO EN DERECHO**

**PRESENTA: ALFONSO RUIZ ESCALANTE**

1993

**TESIS CON  
FALLA DE 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.

## ANALISIS TEORICO Y PRACTICO DEL IMPUESTO

	PAGINA
<b>CAPITULO I.- Historia del Derecho Tributario.</b>	
1.- Orígenes.	1
2.- Definición.	5
3.- Objeto.	8
4.- El derecho Tributario en la Legislación Mexicana.	12
5.- Distinción con otros campos del conocimiento.	21
<b>CAPITULO II.- Del Impuesto.</b>	
1.- Definición.	23
2.- Principios Teóricos del Impuesto.	30
3.- Teorías sobre los Impuestos.	35
4.- Elementos del Impuesto.	37
a) Sujeto.	
b) Objeto.	
c) Base.	
d) Tasa o Tarifa.	
5.- Fuentes.	47
6.- Clasificación de los Impuestos.	58
7.- Extinción de la Obligación Triburaria	65

	PAGINA
<b>CAPITULO III.- Aplicación práctica del Estudio Teórico del Impuesto.</b>	
1.- Ley del Impuesto sobre la Renta.	
a) Orígenes del Impuesto Sobre la Renta.	76
b) Análisis de la Ley del Impuesto sobre la Renta.	89
<b>CAPITULO IV.- Bibliografía.</b>	

## 1.- ORIGENES.

El tributo es tan antiguo como la comunidad humana y -- desde las primeras manifestaciones de la vida colectiva, estuvo presente como un hecho indiscutible. Efectivamente, desde las primeras comunidades humanas existió el tributo como una característica muy especial. Podría decirse que el tributo antiguamente surgió más que por una necesidad social, por un resultado de las innumerables guerras. Remontándonos a la época de las colectividades primarias, tenemos que efectivamente no existía otra razón de existencia más que la subsistencia a través de imponerse un grupo humano sobre otro. Así, comenzaron porque la propiedad de los enemigos vencidos llegaba a poder de los vencedores. La duración de estas costumbres primitivas y bárbaras no podría precisarse, pero sí se puede presumir que el jefe vencedor acrecentó su patrimonio en esta forma. El jefe, dueño y señor de sus vasallos y de los bienes de éstos, tenía que percibir dádivas y sacrificios de los suyos. Por tal efecto, tributo viene del latín "tributum", que significa "carga",<sup>1</sup> que en la época antigua consistía en satisfacer las necesidades y ambiciones del jefe de la comunidad a la que se encontraban sometidos. El término fiscal proviene de la voz latina fisco, tesoro del empe

---

<sup>1</sup> ENCICLOPEDIA SALVAT, Salvat, Tomo 1.

rador, al que las provincias pagaban el tributum que les era impuesto. A su vez, la palabra 'fisco' se deriva de 'fiscus', nombre con que inicialmente se conoció la cesta que servía de recipiente en la recolección de los higos y que también utilizaban los recaudadores para recolectar el tributum".<sup>2</sup> - Largo sería continuar en consideraciones sobre este desenvolvimiento de la tribu para llegar a lo que ahora conocemos como estado, en la que los fines tributarios fueron cambiando poco a poco.

Hasta la Edad Media es cuando el tributo adquiere una cierta característica que hoy en día conservamos, ya que un gran número de gravámenes que actualmente existen se encontraban ya exigidos por los señores feudales.

El vasallo tenía para con su señor feudal obligaciones que iban más allá de simples prestaciones de servicio personal, es decir, existían otras prestaciones de tipo económico.

Estas últimas, que son las que nos importan, consistían primordialmente en ayuda monetaria. Estas ayudas fueron primero arbitrarias, después se reglamentaron limitándolas, y llegaron posteriormente a través de un proceso evolutivo, a convertirse en los subsidios que en épocas posteriores con

---

<sup>2</sup> DELGADILLO GUTIERREZ, LUIS HUMBERTO. Principios de Derecho Tributario. Edit. Limusa. México, 1988, p. 25.

cedían los parlamentos a la corona. Sin embargo esta ayuda económica no era tan descarada como en la época primitiva, sino que surgía en casos especiales, como por ejemplo cuando el señor feudal caía prisionero, cuando éste se marchaba a las cruzadas o bien cuando armaba caballero a uno de sus hijos. Pero existían otras restricciones consistentes en que las pertenencias del vasallo no eran en sí de él, ya que para enajenarlas tenía que pedir permiso a su señor y por supuesto pagarle una cierta cantidad de tributo, si es que éste le daba permiso de enajenar sus bienes. Por ejemplo, si el vasallo vendía su feudo, debía obtener la aprobación del señor y pagar un tributo.

Ahora bien, por lo que respecta al siervo, éste también tenía, aparte de sus obligaciones de tipo personal, algunas otras de carácter económico, entre las que se encuentran figuras como la capitación, que era un censo que se pagaba por cabeza; o bien la mano muerta que era la facultad que tenía el señor para adueñarse de la herencia que dejaba el siervo que moría sin dejar descendientes. Una figura muy importante y que hoy en día prevalece es la que antiguamente se llamaba "censo" y que era una renta que los aldeanos tenían que pagar en proporción a su predio.

Otra prestación general que aún existe, claro que con modificaciones propias de la época actual, es la consistente en "derechos" ya sea por la pesca o la explotación agrí-

cola o ganadera. Los señores gravaban también el tránsito de las mercancías y muchas veces interceptaban un camino o un río y no se dejaba pasar a nadie sino hasta que pagara el impuesto correspondiente. Con el tiempo fue desapareciendo poco a poco el feudalismo y así se desplazó el antiguo concepto tributario transformándolo en un acervo destinado a costear las necesidades sociales. Los servicios de carácter personal se fueron sustituyendo con el transcurso del tiempo, por prestaciones en dinero, originándose así diversos impuestos. "Los derechos de peaje fueron desapareciendo y solamente han subsistido transformados en impuestos de importación o de exportación, gravando la entrada o la salida de los productos de un país, teniendo más que una finalidad de carácter fiscal, una finalidad proteccionista".<sup>3</sup>

Ya después de la época feudal, la colectividad fue transformándose y el tributo en lugar de ser destinado a la riqueza del más poderoso, se estructuró como medio económico mediante el cual podían satisfacerse las necesidades del estado. La colectividad jurídicamente organizada debía contar con contribuciones tributarias para cumplir sus fines. Así puedo decir como atinadamente lo hizo Jarach<sup>4</sup>, que el tributo nació de un proceso histórico-constitucional y que ahora

---

<sup>3</sup> FLORES ZAVALA, ERNESTO. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial Porrúa, México, 1976, p. 33.

<sup>4</sup> FLORES ZAVALA, ERNESTO. Op. Cit., p. 31.

en día la imposición de un tributo puede ejercitarse únicamente a través de una Ley y en ese supremo derecho está la base del Derecho Tributario.

En el derecho tributario existe el principio de que a través de la Ley y sólo por ella puede ejercer el poder del imperio estatal. En materia tributaria, el poder del imperio del Estado se ejerce por el Poder Legislativo en el momento en que expide la Ley tributaria, con excepción de los casos en que se deban dictar leyes a fin de regular la economía del país y el comercio exterior, en donde el Ejecutivo ejercerá facultades legislativas emitiendo los llamados Decretos-Ley. Una vez ejercido ese poder, a través de la Ley, la fuerza coercitiva del Estado desaparece como poder y como fuerza para quedar únicamente la fuerza coercitiva de la Ley. Por lo tanto puedo decir que analizando el tributo dentro del núcleo estatal, comprobamos que es una manifestación de soberanía cuyo fundamento es la satisfacción de una necesidad social quedando eliminada así en forma absoluta, la posibilidad de un destino extraestatal, personal o de casta del tributo.

## 2.- DEFINICION DE DERECHO TRIBUTARIO.

Para poder llegar a una definición de lo que se entiende por Derecho Tributario, es necesario hacer mención sobre

su origen teórico. Para tal efecto debo referirme a sus fuentes:

a) Fuente Preconstitucional.- Que representa el conjunto de disposiciones normativas que se aplican cuando la colectividad no está constituida en mérito de una Carta Política.

b) Fuente Constitucional.- Se presenta desde el momento en que la colectividad se ha dado su Carta Constitucional que es generalmente un conjunto de normas y de principios de ordenamientos jurídico políticos al cual debe someterse la Nación. De ella emanan las normas generales que los individuos que la componen deben respetar y entre ellas, principalmente las que se refieren al tributo.

c) Fuente Doctrinaria.- Pocos campos jurídicos, como sucede en el tributario, han elaborado una estructura jurídica completa. En la órbita del Derecho Procesal Tributario es donde más ha tenido importancia la Doctrina, porque hasta no hace mucho tiempo, el ámbito del proceso se reducía a las materias conocidas del Derecho Privado.

d) Fuente Jurisprudencial.- Tiene suma trascendencia cuando se trata de dar solución a problemas concretos.

Entonces tenemos que el Derecho Tributario tiene varias

fuentes, pero todas ellas son inspiradoras de un solo concepto central que se puede concretizar del siguiente modo: el tributo es una contribución casi siempre en dinero, que coactivamente cobra o exige el Estado al administrado, esto de conformidad a disposiciones expresas de la Ley respectiva, teniendo el particular la atribución de defenderse cuando el tributo no es constitucional o legal, tanto en su aspecto substancial como procesal, mediante la aplicación de los principios de debido proceso de Ley.<sup>5</sup>

Para Jarach<sup>6</sup> "el tributo no es más que la prestación de un sujeto al Estado, que tenga derecho de ingresar". Esta definición para nuestro punto de vista carece tanto de motivación como de fundamentación, ya que no precisa cuándo y por qué la prestación adquiere el carácter de obligatoria. Una definición que va completando la idea de lo que entendemos por tributo es la que da Valdes Acosta<sup>7</sup> señalando que "el tributo es toda prestación que el Estado exige unilateralmente de los componentes de la sociedad o súbditos, para cubrir sus gastos". Asimismo Blumenstein,<sup>8</sup> completando el anterior concepto, señala que "el tributo son las prestaciones

---

<sup>5</sup> BIELSA, RAFAEL. Compendio de Derecho Público Constitucional, Administrativo, Fiscal. Edit. Depalma, Buenos Aires, 1952, p. 31.

<sup>6</sup> FLORES ZAVALA, ERNESTO. Op. Cit., p. 42.

<sup>7</sup> FLORES ZAVALA, ERNESTO. Op. Cit., p. 36.

<sup>8</sup> PORRAS Y LOPEZ, A. Derecho Fiscal. Textos Universitarios, S.A., México, 1967, p. 20.

pecuniarias que el Estado o un ente público autorizado al -- efecto por aquél en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma". Ahora bien y tomando en consideración los conceptos tributarios que conforman nuestro sistema impositivo, puedo señalar que el tributo son los impuestos, aportaciones, derechos, productos y aprovechamientos que el Estado exige a determinados sujetos económicos, que se encuentran en los supuestos que la propia Ley establece.

### 5.- OBJETO.

El Derecho Tributario pertenece al ámbito público jurídico, ya que se refiere a situaciones que guardan una estrecha vinculación entre el Estado y los ciudadanos.

El tributo es una institución jurídico-económica que tiene su causa, su fundamento y su forma. Como causa podemos señalar la necesidad que tiene el Estado de satisfacer las exigencias de su organización y progreso. El fundamento es el precepto normativo en que se apoya el tributo para establecer la obligación impositiva de los gobernados ante el gobernante. Por último, como forma podemos señalar el procedimiento procesal que establece el medio para obtener dicho tributo. Es decir, que el Derecho Tributario tiene como obje

to principal el fijar las normas que rigen la creación y percepción de los tributos y determinar la naturaleza y los caracteres de la relación del Estado con el administrado. Ahora bien, la obligación tributaria encuentra su fundamento en que el Estado tiene a su cargo atribuciones que le han sido impuestas por la colectividad y que necesita medios económicos para realizarlas. Por lo que respecta a la necesidad económica, es preciso señalar que ésta atiende a un criterio político jurídico y filosófico de la colectividad, por lo que la necesidad económica será de acuerdo a como lo vaya exigiendo la colectividad a través de su desarrollo.

Nuestra H. Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que "la idea del impuesto tiene una justificación sencilla y clara: que el Estado tenga medios para cumplir sus funciones y que estos medios se los proporcionen, según sus fuerzas económicas, los individuos sobre los que tiene potestad; la razón del impuesto es la del gasto a que se aplica y la razón del gasto es la necesidad del fin a que se refiere".<sup>6</sup>

Con el anterior criterio tenemos que efectivamente el tributo nace de la necesidad que tiene el Estado de cumplir las funciones encomendadas por los ciudadanos. Ahora bien, esta relación entre el Estado y los ciudadanos no es una si-

---

<sup>6</sup> PRONTUARIO, Tomo XXXIV, p. 1560.

tuación preponderante del primero sobre el segundo, sino por el contrario, en los Estados de Derecho por lo menos, es una situación de igualdad. De tal manera que tanto la administración fiscal como los contribuyentes rigen sus relaciones de acuerdo con las normas jurídicas emitidas por el Poder Legislativo, estando sus derechos y obligaciones recíprocas sujetos a dichas normas. Sin embargo, existe un momento en que el Estado adquiere un carácter de superioridad ante el ciudadano quedando este último sometido al poder del Estado, pero que a la vez dicho poder debe estar sujeto a normas de categoría constitucional. En ese momento se presenta, cuando en ejercicio de sus facultades de Poder Legislativo, el Estado establece o decreta las contribuciones que los particulares deben pagarle, esto es, aquella parte de su riqueza particular que deben aportar a la hacienda pública para que realice las atribuciones que le corresponden de acuerdo con las leyes. A ese poder se le conoce como Poder Fiscal o Tributario al que la doctrina ha definido como "el conjunto de normas que delimitan el poder fiscal, distribuyen las facultades positivas derivadas de este poder entre los distintos organismos estatales que forman parte de la estructura del Estado Nacional o provincial y establecen los límites para el ejercicio de dicho poder".<sup>9</sup>

Por lo anterior, podemos decir que el Poder Tributario

<sup>9</sup> MARTINEZ LOPEZ, LUIS. Derecho Fiscal Mexicano. Ediciones Contables y Administrativas, S.A., México, 1975, p. 55.

es la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportarle una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas. Este poder se ejerce en el momento en que la autoridad expide las leyes que determinan qué hechos o situaciones son las que al producirse en la realidad, generan para los particulares la obligación del pago de contribuciones. El Poder Tributario puede ser originario o delegado. Es originario cuando nace de la Constitución y por lo tanto no lo recibe de ninguna otra fuente. Es delegado cuando la entidad política lo posee porque le ha sido transmitido por otra entidad que tiene poder originario. Pero tanto en una como en otra forma, el Poder Tributario tiene como base fundamental la legalidad, por virtud de la cual los tributos deben ser establecidos por leyes en sentido forma y material. Este principio de legalidad puede traducirse en "nullum tributum sine lege", que establece la inexistencia de tributo sin una ley, es decir la existencia de un cuerpo de normas jurídicas destinadas a prever los hechos que dan lugar al nacimiento de obligaciones tributarias, el monto de éstas, así como los sujetos a los cuales la obligación corresponde. Ahora bien, corresponde al Poder Ejecutivo del Estado, en su carácter de Administrador Fiscal, el determinar o comprobar cuándo se han producido en la realidad esos hechos o situaciones que generan la obligación de pagar contribuciones, señalar o determinar la cuantía de los pagos o bien verificar si las prestaciones que han realizado se encuentran ajustadas a la Ley.

#### 4.- EL DERECHO TRIBUTARIO EN LA LEGISLACION MEXICANA.

Antes de hacer referencia al sistema tributario que actualmente rige en nuestro país, mencionaremos algunos de los momentos importantes por los que ha atravesado nuestro sistema impositivo.

Desde la época precortesiana, tenemos antecedentes de la existencia de cargas impositivas por la pertenencia de la tierra y otras clases de "tributos" que se tenían que entregar a los jefes líderes de la tribu. Ya en la época colonial existió un régimen establecido bajo la cabeza del Virrey, pero aún no existía nadie que manejara las finanzas, por lo que surgió el problema entre los virreyes de la Nueva España y los Reyes de España en cuanto a determinar a quién pertenecían los tributos de la nueva tierra, razón que trajo como consecuencia lógica, la Independencia. Una vez consumada ésta, es cuando surge un primer antecedente de nuestro sistema tributario actual y que fue el Acta Constitucional del 31 de enero de 1824 en el cual, no obstante que no dispone una distribución de poderes tributarios entre la Federación y los gobiernos de los Estados, otorga facultades al Congreso General para establecer los impuestos necesarios para los gastos generales de la República. En ese mismo año el Congreso Federal aprobó una "Ley sobre Clasificación de Rentas Generales y Particulares", la cual intenta hacer una distribución de poderes tributarios, disponiendo además que los Estados de-

bían pagar una contribución al Gobierno Federal a fin de subsanar el déficit de las rentas federales necesarias para hacer frente a los gastos federales, distribuyéndose tal contribución sobre la base de derrama de acuerdo con la población de los Estados. Unos meses después fue reformada y aprobada la Constitución Federal de 1824, la cual incluyó la obligación de todos los Estados componentes de la Federación para contribuir al gobierno a fin de pagar la deuda nacional reconocida por el H. Congreso de la Unión. El sistema federal que prevaleció de 1824 a 1835, que demostró una enorme debilidad, fue sustituido por el sistema centralista, que suprimió a los estados por Departamentos y por lo tanto, existió únicamente un Congreso Central. Los jefes de los Departamentos podían establecer únicamente aquellas contribuciones que fueran autorizadas por las leyes expedidas por dicho Congreso Central. Pero algunos años después, en 1846, se restauró el sistema federal aprobándose entre otras leyes la referida a la Clasificación de Rentas. Así el gobierno federal se reservó materia sobre comercio exterior, el consumo de artículos extranjeros, la acuñación de moneda y se obligó a los Estados a pagar una contribución al gobierno Federal sobre la base de un contingente basado en la población; posteriormente ya en la Constitución Federal de 1857, se estableció que era obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la federación, del estado y del municipio de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, así también establecía la distribución de los poderes

tributarios entre la federación y los estados, misma idea -- que se conservó en nuestra Constitución vigente aprobada en 1917.

Realizado un breve resumen de los momentos por los que ha pasado nuestro sistema fiscal, entraré al estudio de nuestro sistema actual. La legislación positiva de un país, es la que determina todos los principios jurídicos, tanto en materia constitucional como en materia ordinaria. Evidentemente, los principios constitucionales son de carácter general, ya que señalan pautas y sistemas que se aplican, no solamente a los impuestos, sino a toda clase de instituciones jurídicas.

Así pues, debemos de partir del principio jurídico - constitucional que consigna las obligaciones de los mexicanos:

El artículo 51 de nuestra Constitución, ordena:

Son obligaciones de los mexicanos:

I.- Hacer que sus hijos o pupilos, menores de quince años concurren a las escuelas públicas o privadas, para obtener la educación primaria elemental y militar, durante el tiempo que marca la ley de Instrucción Pública en cada estado.

II.- Asistir, en los días y horas designados por el Ayuntamiento del lugar en que residan, para recibir instruc-

ción cívica y militar que los mantenga aptos en el ejercicio de los derechos de ciudadano, diestros en el manejo de las armas y conocedores de la disciplina militar;

III.- Alistarse y servir en la Guardia Nacional, conforme a la Ley Orgánica respectiva, para asegurar y defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de la patria, así como la tranquilidad y el orden interior, y

IV.- 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.<sup>10</sup>

Es decir, de esta norma primaria o suprema jerárquicamente hablando, es de donde nace la obligación de todos los ciudadanos para contribuir con el gasto público.

Ahora bien, analizando dicha norma constitucional, podemos deducir los siguientes puntos:

- 1.- Establece la obligación, para todo mexicano, de contribuir a los gastos públicos.
- 2.- Reconoce que las entidades que tienen derecho a percibir impuestos son la Federación, el Estado y el Municipio

---

<sup>10</sup> ART. 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Porrúa, México, 1981, p. 20.

- 3.- Los impuestos se deben establecer por medio de - -  
leyes,
- 4.- Los impuestos se deben establecer para cubrir los  
gastos públicos, y
- 5.- Los impuestos deben ser equitativos y proporciona-  
les.

De los anteriores puntos uno de los más importantes y trascendentes es el que señala la proporcionalidad y equidad del tributo, ya que así exige dos condiciones que hacen que nuestras leyes fiscales sean justas.

Son muy importantes las condiciones de proporcionali-  
dad y equidad que nuestra constitución exige, porque así re-  
sulta más justo el impuesto: "De acuerdo con el Artículo 31,  
fracc. IV de la Carta Magna, para la validez constitucional  
de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisi-  
tos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, -  
que sea equitativo y tercero, que se destine al pago de los  
gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, neces-  
ariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la -  
Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnimoda  
para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fue-  
ren convenientes, sino una facultad limitada por esos tres -  
requisitos".<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> Semanario Judicial de la Federación, V. Época, Tomo XVII,  
p. 1015 y Apéndice al Semanario Judicial de la Federación  
1a. parte, tesis II, p. 42.

Otro punto muy importante es la división de los impuestos en federales y estatales. De la fracción IV del artículo constitucional señalado, parte toda la sistemática generadora del tributo, al establecer la división política, toda vez que habla de la federación del Estado, como entidades capaces de crearlos, de donde se deduce que las contribuciones pueden ser federales y estatales, de donde se derivan las municipales, según sean establecidos por el H. Congreso de la Unión o Legislaturas de los estados, ya que los municipios, por disposiciones de la propia constitución tienen establecidas sus cargas fiscales a través de las Legislaturas de los estados. La obligación de los habitantes de la República para cubrir los impuestos, se encuentra establecida por la Constitución y ella misma da al Congreso de la Unión la facultad para fijar anualmente cuáles deben ser las que deben cubrirse durante el año fiscal correspondiente. El Congreso de la Unión a iniciativa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, expide una ley para este objeto que se denomina Ley de Ingresos. Ahora bien, los impuestos que fija esta ley; son los que podríamos denominar Federales, porque están fijados por el Poder Legislativo Federal y sirven para los gastos de la Federación; pero al lado de ellos se encuentran los impuestos locales, con la obligación de cubrir conforme a los preceptos constitucionales indicados, que se refieren también a los gastos de los Estados que componen la Federación. Por otra parte, el Congreso de la Unión tiene en el inciso VII del art. 73 constitucional atribución para im-

poner las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto anual de gastos aprobado por la Cámara de Diputados según el art. 74 de nuestra Carta Magna. Desde luego se supone que el Congreso de la Unión sólo tiene facultades para decretar las contribuciones de carácter federal y las que no lo son, quedan dentro de la jurisdicción de los Estados.

Los Estados tienen atribución para decretar por medio de las leyes que expida su propio Congreso, las contribuciones con que han de cubrir su presupuesto.

En referencia a todo lo anteriormente dicho, nuestra H. Suprema Corte de Justicia ha señalado la siguiente tesis:

IMPUESTOS, SISTEMA CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE. - La Constitución General no opta por una delimitación de la competencia federal y la estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo cuyas premisas fundamentales son las siguientes: a) concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingreso (art. 73 fracc. VIII y 124); b) limitaciones a la facultad impositiva de los Estados mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (art. 75 fracc. X y XXIX) y c) restricciones expresas a la potencia tributaria de los Estados (art. 117 fracciones IV, V, - VII y 118).<sup>12</sup>

<sup>12</sup> Semanario Judicial de la Federación. Amparo 510/955, 2a. Sala.

Por su parte el artículo 2o. de la Ley de Ingresos de la Federación dice:

"En términos de los artículos 73 fracc. XI, 117 fracc. V y 115 de la Constitución, son privativos de la Federación, los impuestos fijados en los preceptos de esta ley, por lo que sobre esas fuentes, las autoridades estatales y municipales se abstendrán de establecer y de cobrar gravámenes tributarios, sea cual fuere el aspecto que le de".

Cuando la Federación impone contribuciones reservadas a los Estados o éstos invaden la capacidad impositiva de la Federación, toca a las autoridades federales conforme al artículo 104 de nuestra Constitución, resolver la competencia y si la aplicación de dicha ley ocasiona la violación de una garantía individual, el agraviado puede promover el juicio de amparo de acuerdo con las disposiciones correspondientes.

Ahora bien, por otra parte, el Ayuntamiento no tiene facultad para decretar contribuciones. El inciso II del artículo 115 constitucional señala:

"Los municipios administrarán libremente su hacienda que se formará con las contribuciones que señalan las legislaturas de los Estados".

Pasando a otro tema, del mismo texto de la fracción IV del artículo 31, surge una incógnita referida a que si única

mente los mexicanos están obligados al pago de impuestos y por consiguiente, si los extranjeros quedan exentos de esta obligación. Al respecto cabe señalar que aún cuando este precepto obliga a los mexicanos al pago de impuestos, no prohíbe que se impongan a los extranjeros y en consecuencia puede hacerlo el legislador. Tan es así, que varias disposiciones fiscales así lo establecen como la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que tiene un título especial que los reglamenta.

Una vez analizada la norma primaria que regula nuestro sistema fiscal, pasaré brevemente a hacer referencia a la norma secundaria o Ley Ordinaria que regula tanto positiva como sustantivamente dicho sistema. Se trata del Código Fiscal de la Federación, que regula ordenada y sistemáticamente las bases para la imposición tributaria, ya que establece los principios de legalidad tributaria, indica los conceptos que componen nuestro régimen fiscal, así como los ordenamientos procesales para la recaudación del tributo y de rechos y obligaciones de los causantes.

De acuerdo con dicho Código Fiscal, nuestro sistema tributario está compuesto de cuatro conceptos: a) los impuestos; b) aportaciones de seguridad social; c) contribuciones de mejoras, y d) derechos.

5.- DISTINCION DEL DERECHO TRIBUTARIO CON OTROS CAMPOS DEL CONOCIMIENTO.

Ha quedado entendido que el Estado, para el ejercicio de sus funciones, requiere de los medios económicos necesarios. Ante la idea del "bien común" nos encontramos con necesidades y satisfactores. Es aquí donde aparecen las finanzas públicas. La palabra "finanzas" se deriva de la voz latina *finer*, que significa "terminar, pagar". De dicho concepto las finanzas se refieren a los recursos económicos. - Así tenemos que las Finanzas Públicas comprenden el aspecto económico del Estado tendiente a la obtención, manejo y aplicación de sus recursos con que cuenta para la realización de sus actividades. El manejo de estos recursos se efectúa a través de los diferentes órganos que integran la Administración Pública, y la aplicación de estos recursos constituye las erogaciones que por concepto de gasto público tiene que efectuar en su gestión.

La naturaleza de las Finanzas Públicas puede derivarse desde un punto de vista estrictamente económico o político. Sin embargo, considero que su contenido contempla ambos campos, tanto el económico, al regular los recursos que necesita para alcanzar su fin; y el político, como una característica de su imperio. Ahora bien, no existe una disciplina básica de las Finanzas Públicas, y en tal sentido se han estructurado disciplinas más específicas, como Derecho Pre-

supuestario, Derecho Monetario, Derecho Crediticio, Derecho Financiero, etc... Dentro de la disciplina del Derecho Financiero se encuentra la del Derecho Tributario, que es la que interesa en el presente trabajo. El Derecho Financiero comprende las normas relativas a la obtención, manejo y - - aplicación de los recursos del Estado, obtención ésta derivada de la explotación de sus propios bienes, aportación voluntaria de diversos sujetos o por la imposición que establece debido a su poder de imperio. Dentro de esta disciplina tenemos una rama especial que es el Derecho Fiscal, que se concreta únicamente a la obtención de los recursos, sea cual sea su origen. De esta disciplina se deriva el Derecho Tributario, que regula la obtención de los recursos del Estado exclusivamente vía contribución, ya sean impuestos - aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

De lo anterior tenemos que el Derecho Financiero trata de la obtención, manejo y aplicación de los recursos económicos del Estado. El Derecho Fiscal se concreta únicamente a la obtención de dichos recursos, ya sea por vía tributaria, crediticia o patrimonial. El Derecho Tributario es una rama del Derecho Fiscal, dedicada únicamente a la obtención de los recursos por contribuciones.

## CAPITULO 11 DEL IMPUESTO

### 1.- DEFINICION DEL IMPUESTO.

Antes de entrar de lleno al estudio de la figura del impuesto debo señalar dentro de qué tipo de ingreso estatal se puede clasificar.

De acuerdo con la tesis del Mtro. Flores Zavala, "los ingresos del Estado se clasifican en dos grupos: ordinarios son aquéllos que se perciben regularmente renitiéndose en cada ejercicio fiscal y en un presupuesto bien establecido deben cubrir enteramente los gastos ordinarios. Extraordinarios son aquéllos que se perciben sólo cuando circunstancias anormales colocan al Estado frente a necesidades imprevistas que lo obligan a erogaciones extraordinarias, como sucede en los casos de guerra, epidemias, etc.<sup>13</sup> Es decir, los ingresos ordinarios son aquéllos que se perciben regularmente repitiéndose en cada año fiscal y que están comprendidos en la Ley de Ingresos correspondientes a cada ejercicio fiscal. En cambio, los ingresos extraordinarios son aquéllos que se perciben sólo cuando circunstancias anormales colocan al Estado frente a necesidades que obligan a

---

<sup>13</sup> FLORES ZAVALA, ERNESTO. Elementos de Finanzas Públicas. Edit. Porrúa, México, 1976, p. 76

erogaciones extraordinarias y en consecuencia no se encuentran determinadas dentro de la Ley de Ingresos de la Federación.

Ahora bien, atendiendo a la clasificación de nuestro sistema tributario, los ingresos ordinarios son: los impuestos los derechos, las aportaciones, los productos y los aprovechamientos, ya que son tipos de ingresos que ordinariamente se regulan por la Ley Anual de Ingresos, así como también en el Código Fiscal de la Federación, que es la ley general en materia impositiva. Como ingresos extraordinarios podemos señalar todos aquéllos que no son ordinarios como los empréstitos.

Una vez establecida la clasificación de los diversos ingresos puedo decir que el impuesto se encuadra dentro de los ingresos ordinarios. Ahora bien, cabe resolver la incógnita de por qué el impuesto es clasificado dentro de los ingresos ordinarios. El impuesto, sin duda alguna, se establece para satisfacer el gasto público y mediante dicha figura tributaria es como únicamente se puede exigir al ciudadano su contribución equitativa y proporcional, ya que de las otras figuras de ingresos no se puede configurar el tesoro nacional. Muchos tratadistas han establecido que el impuesto debe ser una contribución obligatoria y general que debe ser exigida coactivamente, a diferencia de los derechos, productos o aprovechamientos, donde el sujeto debe encua---

drarse dentro del supuesto legal correspondiente, idea a la que me opongo ya que considero que igualmente para que el Estado pueda exigir el pago del impuesto, el sujeto pasivo debe situarse dentro de los supuestos de ley, criterio éste que desarrollaré a continuación.

Primeramente definiendo al impuesto, muchos estudiosos del Derecho se han concretado en señalar que el impuesto es la cantidad de dinero o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al ciudadano con el objeto de costear los gastos públicos. Al respecto considero que dicha definición hace omisión de que es preciso que los ciudadanos guarden una determinada situación o realicen ciertos actos para adquirir dicha obligación, es decir omiten determinar la necesidad de que el obligado incurra previamente en un hecho o coincida con una situación, para determinar su obligación en el pago del impuesto, por lo que el Estado, mientras no exista el hecho generador de la obligación fiscal, no puede exigir al ciudadano que pague impuestos, ya que si bien el impuesto se destina para sufragar los gastos públicos, también es cierta y necesaria la voluntad del ciudadano, para pagar impuestos, situándose dentro de los hechos generadores de éste. El pago de contribuciones es una obligación que exige el Estado a sus ciudadanos, pero no porque éstos son subordinados de aquél o porque hayan nacido dentro de un límite o territorio nacional, sino como expresamos anteriormente, debe existir un supuesto legal gene

rador en virtud del cual se establezca la relación deudor -- (que en este caso es el causante) y acreedor (que sería el Estado). El artículo 60. del Código Fiscal de la Federación establece que "la Contribución se causa conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran",<sup>14</sup> de donde se desprende que la obligación tributaria no nace del simple poder arbitrario del Estado. El Estado no puede exigir el pago de contribuciones a personas que no realicen alguno de los supuestos jurídicos que establece la Ley para generar la obligación tributaria como por ejemplo las personas que no desarrollan un trabajo, ya sea profesional, técnico, etc. Asimismo tampoco el Estado puede exigirle al ciudadano que trabaje. Por lo que la obligación fiscal nace cuando los dos sujetos, causante y Estado, se encuentran en un nunto previsto por la Ley Fiscal.

Es decir, debe quedar establecido que el impuesto en ningún momento puede exigirse en virtud de la potestad del imperio del Estado. En la órbita institucional de un país democrático como el nuestro, el impuesto no debe satisfacerse por el simple imperio de la norma. "La fuerza creadora del impuesto no es potestad ilimitada, al contrario, está limitada por conceptos que no nacen de una pura razón de imperio, sino que están vinculados a principios constitucionales".<sup>15</sup>

<sup>14</sup> CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. DoFiscal Edit. México, 1984.

<sup>15</sup> ANDREOS, MANUEL. Derecho Tributario Argentino. Edit. Tipográfica Argentina, Buenos Aires, 1951, p. 73.

al tributo como "prestaciones en dinero que el Estado u - -  
otras corporaciones de Derecho Público exigen en forma unila  
teral a los ciudadanos para cubrir los gastos públicos".<sup>16</sup>

En fin, sería bastante extenso seguir enumerando los -  
diversos criterios que ha elaborado la Doctrina para definir  
lo que se entiende por Impuesto. Considero más oportuno el -  
hacer un análisis de lo que de acuerdo con nuestro ordena---  
miento fiscal, entendemos por dicha figura tributaria.

Priméramente debo hacer referencia a la norma primaria  
de donde emana todo nuestro sistema fiscal, es decir, la frac  
ción IV del artículo 51 de la Constitución Política, que es  
tablece textualmente que "todo mexicano tiene obligación de  
contribuir para los gastos públicos, así de la Federación co  
mo del Estado y Municipio en que residan, de la manera pro--  
porcional y equitativa que dispongan las leyes".

Considero atinado el hecho de que dicha norma constitu  
cional establezca en forma tajante la equidad y proporciona  
lidad de la obligación tributaria, ya que así no cae en la -  
laguna interpretativa de los criterios anteriormente expues  
tos. Efectivamente, al señalar la equidad nuestra Carta Ma  
gna pretende manifestar que en realidad el ciudadano tiene la

---

<sup>16</sup> INSTITUCIONES DE DERECHO ADMINISTRATIVO. Edit. Labor, Mé  
xico, 1955, p. 336.

obligación de contribuir al gasto público, pero esta obligación no está determinada como una imposición soberana del Estado como muchos autores lo postulan, sino que está dirigida a aquellos ciudadanos que de una u otra forma establecidas - por la ley, se encuadren dentro de los supuestos fiscales.

Al respecto nuestra H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha tenido a bien dictar la ejecutoria que a continuación me permito transcribir:

"El Impuesto no es un tributo establecido por el Gobierno en virtud de un derecho superior, sino una contribución - que se basa en las cargas de la vida social, o sea la parte exigida a los contribuyentes sobre sus recursos individuales para subvenir a los gastos públicos".<sup>19</sup>

Es decir, de acuerdo con el anterior criterio, el impuesto no nace de un poder soberano del Estado, sino de la necesidad de subvenir a los gastos públicos, pero una necesidad que deben cubrir los contribuyentes y no en sí todo ciudadano, ya que nuestro impuesto es equitativo. Cabe señalar que la equidad a que se refiere nuestra Constitución en su artículo 31 fracc. IV, no expresa una generalidad, sino más bien - una capacidad contributiva.

---

<sup>19</sup> Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXXV, p. 2015.

Flores Zavala explica el sentido al que antes me referí señalando que "las leyes tributarias no deben gravar a una o varias personas individualmente determinadas. El gravamen se debe establecer en tal forma a cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal que debe ser sujeto del impuesto".<sup>20</sup>

Por lo que respecta a la proporcionalidad a que se refiere la fracc. IV del artículo en comento, ésta únicamente marca la relación o correspondencia debida a las partes con el todo, en cuanto a la magnitud, cantidad o grado de la obligación.

Ahora bien, pasemos a la norma secundaria, el Código Fiscal de la Federación, que en su artículo 2o. define lo que debemos entender por impuesto. Dicho numeral establece textualmente: "impuestos son las contribuciones establecidas en la Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica de hecho prevista por y que sean distintas de las señaladas en las fracc. II y III de este artículo". Esta definición vino a derogar a las consignadas en el Código Fiscal vigentes hasta el 31 de marzo de 1967 y 1982, que establecían que los impuestos eran las prestaciones en dinero o en especie que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos indi-

---

<sup>20</sup> FLORES ZAVALA, ERNESTO. Op. Cit., p. 133.

viduos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. La definición que contempla el Código vigente en mi personal punto de vista es acertada, ya que señala la necesidad de que el individuo se encuadra dentro de los supuestos de Ley, no establece una generalidad que no debe existir, ya que como quedó expuesto anteriormente, no debe hablarse de generalidad sino más bien de un supuesto contributivo.

Del análisis del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación vigente, se establece al gravamen con carácter general y obligatorio, es decir la obligatoriedad brota de la voluntad del Estado, que es quien elabora la Ley. Este carácter obligatorio del impuesto, nace de su propia función social, no quedando a la voluntad del particular cooperar o no y de aquí se instituye la facultad económico-coactiva con que cuenta el Estado para recabar dichos ingresos. Pero aunque no se expresa textualmente, suponemos que la generalidad a que se refiere este artículo atiende más bien a una capacidad y no a una exigencia potestativa.

## 2.- PRINCIPIOS TEORICOS DEL IMPUESTO.

ADAM SMITH,<sup>21</sup> distinguido economista escocés, en su li

---

<sup>21</sup> FLORES ZAVALA, ERNESTO. Op. Cit., p. 47.

bro "La Riqueza de las Naciones" estableció cuatro principios fundamentales para la fijación de los impuestos a los que denominó: de la justicia, de la certidumbre, de la comodidad y de la economía.

Dentro de las reglas del primer principio, es decir el de justicia, indica que los súbditos del Estado deben pagar impuestos de acuerdo con sus facultades entendiéndose por éstas, las rentas periódicas que cada súbdito percibe, de tal manera expresa que los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades, es decir, en proporción a los ingresos de que goza bajo la protección del Estado. De la observancia o menosprecio de este principio, depende lo que se llama la proporcionalidad o falta de ésta de los impuestos. A esta regla añadía el principio de la certeza afirmando que la época y modo de hacer el pago deberían ser claros y precisos, no sólo para el propio contribuyente, sino para cualquier persona. Es decir, cada quien debe conocer a través de leyes claras y precisas y ampliamente divulgadas, lo que está obligado a pagar por concepto de impuestos, en qué tiempo hacerlo para evitar sanciones por extemporaneidad y las formas de hacerlo. Afirmaba que la tasa o impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario.

Otro principio del insigne economista era la regla de

comodidad con la que indicaba que el Estado debía establecer sus impuestos en tal forma que fuera cómodo para el contribuyente hacer el pago. Pensaba en que un agricultor debería ser gravado inmediatamente después de la época en que recogía la cosecha o su importe, puesto que en esos momentos disponía de los medios económicos adecuados para poder cumplir con esta obligación.

Por último, añadía la regla de la economía en los gastos de la recaudación, es decir, establecer impuestos que no demandaran grandes gastos de recaudación, de tal manera que la cantidad que efectivamente ingresara como neto a la caja del Estado, se aproximara lo más posible a la cantidad pagada por el contribuyente.

ADOLFO WAGNER, economista alemán, en su obra "La Ciencia de las Finanzas Públicas", distingue cuatro grupos de principios superiores de los sistemas impositivos, que comprenden en total nueve principios.

La primera categoría es la de política financiera, integrada por dos principios: la suficiencia de la imposición y la elasticidad. El principio de la suficiencia de la imposición consiste en que los impuestos deben poder cubrir las necesidades financieras de un periodo financiero dado, es decir, que su rendimiento va a poder responder a los gastos públicos. La importancia de este principio es clara, ya que si

el Estado no contara con un sistema de impuestos bien planeado, se encontraría siempre en peligro de déficit en el presupuesto y por lo tanto, de quiebra del Estado.

El principio de la elasticidad es una consecuencia del anterior, o sea que todo sistema impositivo debe estar organizado con tales impuestos, que las deficiencias de uno, inmediatamente puedan ser corregidas con la aplicación adecuada de otro y esto se logra mediante diversas fuentes del impuesto: renta, capital, consumo, comercio, etc. Tal principio lleva a la conclusión de que no es posible un impuesto único.

El segundo grupo es el de principios de economía pública, que son dos: elección de buenas fuentes de impuestos y elección de buenos impuestos.

La fuente del impuesto significa el medio donde el Estado va a tomar realmente los recursos pecuniarios que necesita. WAGNER señala tres tipos de fuentes: rentas, capital y los medios de consumo, y dice que para escoger entre estas fuentes debe tenerse en cuenta el punto de vista crítico de la economía privada y el de la pública. El otro principio es el de la elección de buenos impuestos, ya que no basta que la fuente sea buena, sino que a la vez el impuesto debe ser bueno, y esta calificación debe hacerse de acuerdo con los efectos que el impuesto produce.

La tercera clasificación es la de principios de entidad que son dos: el de generalidad y el de uniformidad. La generalidad indica que todos los súbditos del Estado que tengan capacidad tributaria, deben contribuir para los gastos públicos, sin haber exenciones o privilegios en favor de determinadas personas. De aquí se deriva el problema de cómo medir esa capacidad contributiva y WAGNER afirmaba que medían te la potencialidad económica. En un principio, dice dicho autor, todos los súbditos tenían la misma potencialidad y en consecuencia lo más justo era un impuesto personal; al surgir ciertas diferencias económicas, al crearse las clases económicas, el impuesto de capitalización evolucionó para afectar en forma diversa a los individuos de cada una de esas clases. En la época contemporánea la renta es el signo más aproximado de la potencialidad.

No obstante lo anterior, que hace a un lado las cuotas progresivas y las exenciones, nos encontramos que uno de los fines más importantes de los impuestos, es el de corregir la repartición de la riqueza; es decir, que las diferencias si bien no desaparezcan dada la naturaleza del hombre, no se agranden. En virtud de lo anterior, la generalidad ya no es tomada al pie de la letra, sino que puede haber exenciones, ya generales, ya de ciertos impuestos en provecho de personas de bajos recursos económicos para mejorar sus condiciones de vida inclinándose hacia una mejor convivencia humana.

La uniformidad se refiere a que todas las personas con capacidad fiscal deben ser gravadas de manera uniforme, para que la imposición sea justa, es decir, proporcionalmente a la capacidad fiscal.

La cuarta clasificación corresponde a los principios de administración fiscal: fijeza, comodidad y tendencia a reducir los costos. Por fijeza se entiende el evitar la evasión fiscal, ya legal o ilegal.

Por comodidad, como dijo ADAM SMITH, en que la obligación de pagar el impuesto se tenga en el momento oportuno. Por reducción de costos, el que la administración necesite del mínimo de personal y de equipo para la recolección de los ingresos.

### 3.- TEORIAS SOBRE LOS IMPUESTOS.

Ahora bien, pasemos al estudio de las diversas teorías que se han desarrollado acerca de los impuestos.

Teoría de la Equivalencia. También llamada del beneficio y que señala que el impuesto es el precio que pagan los sujetos pasivos por los servicios que el sujeto activo, el Estado, les presta.

Según el Sr. Flores Lavala, Pufendorf fue el iniciador de esta tesis que sostiene que el impuesto es el precio de la protección de vidas y haciendas. La citada tesis es - inexacta, pues está partiendo de una contraprestación, la - cual como sostuvimos anteriormente, no existe, ya que el - contribuyente no recibe a cambio un servicio concreto y, - por otra parte, existen servicios que se prestan a personas que no cubren impuestos como los ancianos, inválidos, etc.

Teoría del Seguro.- Según esta teoría, el Estado al - recibir el impuesto presta un seguro al causante, o sea, se convierte el impuesto en una prima de seguro. Dicha tesis - también es errónea, ya que la actividad del Estado no es la de una empresa de seguros, ya que si fuera así, el realizar se el evento previsto o siniestro, el Estado tendría la obligación de indemnizar al dañado, lo cual no sucede, por lo - que la tesis ahora comentada es igualmente falsa.

Algunos otros autores como Menier, sostienen que el - impuesto es la forma de obtener la cantidad necesaria para poner en obra y cubrir los costos generales de la explotación del capital nacional. Esta tesis confronta la crítica de que si el Estado explotara el capital nacional, se convertiría en una empresa financiera, lo que no es posible - aceptar.

Teoría de la Necesidad Social.- Considera al impuesto

como un sacrificio de los particulares, que ceden una parte de su patrimonio para el sostenimiento del Estado y para la satisfacción de las necesidades de la colectividad. Estima también que el sacrificio debe ser el menor posible. Esta tesis es incorrecta, ya que no se trata de un sacrificio, sino de un deber social, sin embargo Stuart Mill ya alcanza a ver que el impuesto no se crea solamente para prestar servicios públicos, lo cual concuerda con lo ya afirmado por nosotros.

#### 4.- ELEMENTOS DEL IMPUESTO.

Los elementos de toda relación tributaria son: los sujetos, el objeto, la base y la tarifa.

A).- SUJETOS. Si definimos la obligación en general, ya sea en la forma como lo hizo Justiniano: "Un vínculo de derecho por el que somos constreñidos en la necesidad de pagar alguna cosa, según las leyes de nuestra ciudad",<sup>22</sup> ya sea en cualquiera de las formas que se le han definido posteriormente, como lo hace Brugi señalando que "La obligación es un vínculo jurídico entre dos personas en virtud del cual una de éstas, el acreedor, tiene derecho a preten-

---

<sup>22</sup> SIMO, JAIME. Instituciones de Derecho Civil. Edit. Uteha, México, 1946, p. 272.

der de la otra, el deudor, una prestación determinada", <sup>23</sup> o como la define Planiol: "La obligación de un lazo de derecho por el cual una persona es constreñida a una prestación frente a otra", <sup>24</sup> o en fin, como la define el Maestro Borja Soriano: "La obligación es la relación jurídica entre dos personas en virtud de la cual una de ellas, llamada deudor, queda sujeta para con otra, llamada acreedor, a una prestación de carácter patrimonial, que el acreedor puede exigirle al deudor"; <sup>25</sup> percibimos que a pesar del diferente enfoque desde el cual los autores definen la obligación, ya desde el punto de vista pasivo de la obligación; ya desde el punto de vista activo del derecho del acreedor; ya contemplando a la obligación como vínculo, como relación jurídica, como necesidad jurídica, etc., encontraremos siempre en esas definiciones sus elementos perfectamente delineados: sujeto activo y pasivo; una relación jurídica entre ellos y un objeto en forma de prestación o abstención.

En la obligación tributaria se hallan también estos tres elementos, pero con la diferencia de que los sujetos activo y pasivo de una relación que nace en el campo del derecho privado, están colocados en un mismo plano de igualdad -

---

<sup>23</sup> SIMO, JAIME. Op. Cit., p. 273.

<sup>24</sup> SIMO, JAIME. Op. Cit., p. 273.

<sup>25</sup> BORJA SORIANO, MANUEL. Teoría General de las Obligaciones. Edit. Porrúa, México, 1957, p. 81.

jurídica, uno con el derecho de exigirle una prestación o abstención y el otro con el deber jurídico de cumplir con dicha prestación o abstención. Y en cambio los sujetos activo y pasivo de una relación jurídica que nace en el campo del derecho tributario, se hallan colocados en un plano de desigualdad jurídica ya que uno, el Estado-fisco, con el derecho subjetivo que la Ley determina para exigir, por su carácter de soberano que le otorga la Constitución, la obligación de contribuir para los gastos públicos y el otro, los contribuyentes, con el deber jurídico de cumplir con dicha obligación.

Clasificación de los sujetos activos en el Derecho Tributario.- En nuestro sistema constitucional el Estado es el sujeto activo de la obligación tributaria, ya como la Federación, Estados o Municipios, esto con fundamento en el artículo 31 constitucional. Los municipios son también sujetos activos por delegación legislativa, es decir, la Federación y las Entidades locales establecen, salvo las limitaciones constitucionales, los impuestos que consideran necesarios para cubrir sus presupuestos. El Municipio, en cambio, no tiene facultades para fijar los impuestos municipales, sino que son fijados por las legislaturas de los Estados, quedando al Municipio la facultad de recaudarlos en los términos del artículo 115 fracc. II de la Constitución Federal, que dice: - "Los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de las contribuciones que señalen las legis-

laturas de los Estados y que, en todo caso, serán suficientes para atender a las necesidades municipales".<sup>26</sup>

De conformidad con lo anterior nuestra H. Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido la siguiente jurisprudencia:

"Los impuestos municipales decretados por los ayuntamientos y no por las legislaturas, no tienen el carácter de ley, - y de hacerlos efectivos importa una violación constitucional".<sup>27</sup>

De acuerdo con la fracción IV del artículo 31 constitucional, la obligación de contribuir para los gastos públicos está establecida a favor de la Federación, de los Estados y - de los Municipios y la facultad que el artículo 73 fracc. VII concede al Congreso de la Unión es para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto de la Federación. Quiere decir que tratándose de tributaciones federales, el - acreedor o sujeto activo estará representado por el Ejecutivo Federal, por el Ejecutivo de las entidades cuando se trate de impuestos estatales y por los Municipios cuando se trate de - impuestos municipales.

---

<sup>26</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. - Edit. Porrúa, México, 1961.

<sup>27</sup> Jurisprudencias y Tesis de la Suprema Corte de Justicia - en Materia Fiscal. Recopilada por Guillermo López Velarde. México, 1960, p. 96.

SUJETO PASIVO.- Asentamos que los sujetos, activo y pasivo, de una relación tributaria están colocados en un plano de desigualdad jurídica y esto constituye un punto de diferencia entre la obligación tributaria y civil.

En la obligación tributaria, el derecho del fisco, como sujeto activo, lo determina la Ley con poder impositivo; lo cual impide que pueda considerársele como un acreedor que tenga un derecho subjetivo a la manera del acreedor en el derecho privado. La obligación de contribuir para los gastos públicos es de orden público, legal y no contractual cuya ejecución o aplicación concreta está a cargo del Poder Administrativo.

"Esta desigualdad jurídica entre los sujetos activo y pasivo en una relación tributaria, es palpable en la actividad financiera estatal, donde la obligación de contribuir se realiza mediante el empleo del poder coactivo del Estado cuando los particulares sujetos a su soberanía no acceden voluntariamente a transferirle la parte de su riqueza que les demanda. La maquinaria administrativa se pone en marcha para obligar coactivamente al particular a que se desprenda de esos recursos. En cambio, en la actividad económica privada se tiene que proceder por vía del convenio y del acuerdo para hacer entre los interesados las transmisiones de propiedades que entre ellos requieren".<sup>28</sup>

<sup>28</sup> DE LA GARZA, SERGIO. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa, México, 1979, p. 21.

En tal virtud, el sentido de la obligación de pagar las contribuciones aparece en toda su magnitud en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2o. al definir lo que se entiende por impuesto. En dicho artículo se encuentra el elemento de obligación del sujeto pasivo de contribuir para los gastos públicos.

De la parte inicial del artículo 31 constitucional: "son obligaciones de los mexicanos", surge la duda de si sólo los mexicanos están obligados a contribuir para los gastos públicos. La duda se borra por la definición que del sujeto pasivo nos dan los redactores del Código Fiscal de la Federación y - que señala que las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos. No hace distinción entre nacionales y extranjeros, habla simplemente de personas físicas y morales.

Ya desde el Código Fiscal Federal anterior, se decía - que la calidad de sujeto o deudor de un crédito fiscal podía recaer:

1.- Sobre los mexicanos residentes en el país o en el extranjero;

II.- Sobre los extranjeros residentes en la República o en el extranjero; en este último caso, por actos efectuados en la República o que deban producir en ella efectos jurídicos o económicos, por capitales que posean dentro de la Repú-

blica o por ingresos que obtengan, por cualquier título, de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional;

III.- Sobre las personas morales, nacionales o extranjeras, cuando se encuentren comprendidas en los casos de las fracciones I y II respectivamente.

Para la determinación del tributo influye el principio de locación cuya base impositiva existe cuando se supone que la fuente de riqueza originaria del tributo radica en un punto físico concreto, como una finca rústica o urbana para el impuesto predial; un negocio comercial, para el impuesto sobre la renta, etc. El lugar del otorgamiento de un contrato, para el pago del impuesto del timbre (hasta antes de 1960).

Ahora bien, considero desde un punto de vista personal, que la definición que da el Código Fiscal Federal del sujeto pasivo es un tanto incorrecta, por cuanto que el artículo 4o. del mismo ordenamiento al decirnos que el "crédito fiscal" es la obligación fiscal determinada en cantidad líquida, nos da a entender que el sujeto pasivo de la obligación tributaria no puede tener otra obligación que el pago del tributo. Y esto no es verdad, ya que como veremos, el sujeto pasivo puede ser en un momento dado titular solamente de obligaciones de hacer, no hacer y de tolerar. Además de que el sujeto pasivo lo es no sólo por adeudo propio, sino también por adeudo ajeno (art. 26 del Código Fiscal).

## CLASIFICACION DE LOS SUJETOS PASIVOS DESDE EL PUNTO DE VISTA DE SU RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA.

Tanto la legislación como la Doctrina Fiscal mexicana, han dado acogida a la distinción entre sujetos pasivos por adeudo propio y sujetos pasivos por adeudo ajeno.

El Código Fiscal de la Federación vigente reconoce la distinción entre sujeto pasivo principal por adeudo propio y sujeto por adeudo ajeno, a quien llama responsable solidario o retenedores (art. 26).

En el anteproyecto del Código Fiscal de la Federación se indicaba que para los fines del derecho positivo se considera que basta establecer obligación solidaria y reunir en este concepto los diversos casos que el texto actual clasifica como de responsabilidad sustitutiva y objetiva. El Lic. Azuara, anteproyectista del ordenamiento mencionado sostuvo que "éste elimina las diversas clases de responsabilidades que existían por considerar que la sustitutiva, la objetiva y la solidaria son en realidad una sola, puesto que por lo que a la sustitutiva toca, al no desaparecer la obligación del deudor principal, se estaba en presencia de una responsabilidad solidaria, mismo fenómeno que operaba en la responsabilidad objetiva, ya que no era el bien en sí el que respondía de los créditos fiscales, sino el nuevo propietario de él".<sup>29</sup>

<sup>29</sup> AZUARA E. Comentarios sobre las Reformas del Código Fiscal de la Federación. Revista de la Escuela de Contabilidad, Economía y Administración. Vol. XIX, No. 74, 1967, p. 55.

La opinión, sin embargo, parece estar equivocada al desconocer las clases de responsabilidad, por cuanto que sus estructuras y fundamentos de atribución difieren entre sí. Es decir, existen ciertos elementos que las hacen distinguirse lógicamente y legalmente en sus diversas categorías (art. 26 del Código Fiscal de la Federación).

Flores Zavala hace una clasificación del sujeto pasivo con responsabilidad directa, que viene a ser el sujeto pasivo por adeudo propio, y sujeto pasivo con responsabilidad indirecta, que viene a ser el sujeto pasivo por adeudo ajeno.

Al efecto dice que "La responsabilidad directa la tiene la persona cuya situación coincide con la que la Ley señala como el hecho generador del crédito fiscal. Es decir, la persona que produce o que es propietaria o poseedora de la cosa gravada o que realiza el acto gravado, etc.

La responsabilidad directa proviene de los artículos 40., 50 y 60. del Código Fiscal de la Federación anterior de los que se desprende que el sujeto o deudor de un crédito fiscal es la persona física o moral que de acuerdo con las leyes está obligado de una manera directa al pago de una prestación determinada al fisco federal.

En el Código Fiscal Federal actual, se suprimió la palabra "directa" y la razón es clara, puesto que hay sujetos

obligados en forma "indirecta" correspondiente a las formas de responsabilidad sustitutiva, solidaria y objetiva.

Como mencioné anteriormente, la obligación tributaria se distingue de la obligación que nace del derecho privado, tanto desde el punto de vista de la responsabilidad directa como indirecta de los sujetos, en cualquiera de sus formas, sustitutiva, solidaria y objetiva.

En el Derecho Privado el concepto de responsabilidad directa está en relación con la obligación de reparar un daño causado a un tercero. En materia tributaria, la responsabilidad directa no requiere la existencia de un daño, sino que está supeditada a una situación coincidente de la persona con lo que la Ley señala como el hecho generador del crédito fiscal.

En la responsabilidad indirecta del Derecho Privado, en su carácter de sustitutiva, esto es, cuando una persona se sustituye en la obligación de otra, se requiere del consentimiento del acreedor para efecto de que dicha sustitución extinga la obligación del directamente obligado. En materia tributaria no sucede tal cosa; puesto que existe tanto la responsabilidad del sujeto directamente responsable, así como la responsabilidad del que adquirió o sustituto hasta en tanto no quede liquidado el adeudo fiscal. Este es el sentido del artículo 26 del Código Fiscal de la Federa--

ción: La circunstancia de que un tercero se obliga al pago del crédito fiscal en sustitución del deudor primitivo, no excluye a éste de la obligación tributaria, pero obliga solidariamente a aquél.

En cuanto a la responsabilidad objetiva, ésta se deriva de la tenencia de bienes que están afectos a un crédito fiscal, independientemente de que la persona sea o no el sujeto obligado; basta que ese bien haya sido por disposición de la Ley objeto para garantizar un crédito fiscal, para que se hable de responsabilidad objetiva. La característica de esta responsabilidad es que el bien es el que garantiza el adeudo fiscal.

La responsabilidad objetiva se extingue cuando desaparece el bien, a diferencia de los otros tipos de responsabilidades que permanecen mientras el sujeto pasivo, ya sea directa o solidariamente obligado, tiene con qué responder.

##### 5.- FUENTES DEL IMPUESTO.

Las fuentes del impuesto son dos: la renta y el capital (entendiéndose este último como capital individual, que es el conjunto de bienes de una persona susceptible de producir una renta).

La renta es la fuente normal de los impuestos y está constituida por los ingresos en moneda o en especie que provengan del patrimonio personal o de las actividades propias del contribuyente, como por ejemplo el ejercicio de una profesión, etc.

El capital es el conjunto de bienes de una persona susceptible de producir una renta.

Puedo hablar del consumo como una tercer fuente del impuesto, pero sólo en lo que se refiere a los impuestos indirectos.

Primero haré referencia a la renta como fuente normal del impuesto. La renta es una fuente de los impuestos directos, por lo tanto no puede repercutirse como otros impuestos sobre todo los que se refieren a gravar el consumo de bienes. La más fuerte recaudación se obtiene con la renta, ya que proviene de una fuente normalmente productora, como el capital o la actividad personal del contribuyente.

La renta, no expresada en términos monetarios sino en un aspecto real, consiste en una serie de bienes y derechos que constantemente pueden entrar y salir de la esfera de apropiación jurídica de un sujeto.

Existen varios tipos de rentas: renta bruta, que es la

totalidad del incremento patrimonial que se produce en un período de tiempo, considerando esta totalidad sin deducción alguna; renta legal, que es aquella que se obtiene de deducir de los ingresos totales únicamente los gastos que autoriza la ley; renta neta o libre, que es la renta resultante de efectuar determinadas deducciones en la renta bruta, es decir lo que queda al contribuyente después de deducir no sólo los gastos de obtención de la renta, sino también las cargas de toda clase que puedan pasar sobre ella y por lo tanto es la renta que se tiene libertad de gastar.

Ahora bien, al gravar las rentas, debe atenderse a la naturaleza de las mismas y para este efecto podemos hablar de rentas fundadas y rentas no fundadas. Las rentas fundadas son las que se derivan del capital y las rentas no fundadas se derivan del trabajo. Este distinguo es muy importante ya que las dos no pueden ser gravadas en la misma forma, ya que es muy diferente la renta que se obtiene del trabajo, del capital, que la renta que se obtiene por la explotación del trabajo mismo del contribuyente.

Por lo tanto la renta gravable está comprendida por todo ingreso, utilidad, ganancia, renta, interés, producto, provecho, participación, sueldo, honorarios y en general cualquier percepción en efectivo, en valores, en especie o en crédito que modifiquen el patrimonio del contribuyente.

En nuestro sistema tributario el principal impuesto que grava la renta y el capital en los aspectos antes señalados es el Impuesto Sobre la Renta.

El capital, como señalábamos anteriormente, es el conjunto de bienes de una persona susceptibles de producir una renta.

Los impuestos sobre el capital son muy importantes, ya que son un medio para evitar la acumulación de la riqueza, por lo que este fin corresponde a lo que se llama "fines no fiscales de los impuestos".

Así, dentro de un sistema tributario normal podemos hablar de distintos gravámenes sobre el capital atendiendo a su naturaleza, existiendo los impuestos sobre rifas y loterías, impuestos sobre donaciones, impuestos sobre herencias, impuestos sobre productos del capital, etc.

#### B).- OBJETO DEL IMPUESTO.

Un elemento muy importante del impuesto es el objeto, que se puede definir como aquella situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Es decir, la serie de circunstancias de hecho o de derecho que hacen encuadrar al individuo dentro de la hipótesis prevista por la ley fiscal.

Por objeto de los impuestos puede entenderse aquella - situación que la ley señala como hecho generador de un crédito fiscal. Esta definición se deriva del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el 31 de marzo de 1967, que señalaba: "Son impuestos... que el Estado fija uni lateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la Ley señala co mo hecho generador del crédito fiscal"; y del artículo 60. - del mismo ordenamiento en vigor, que dispone que la obliga- ción fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídi- cas o de hecho previstas en las leyes fiscales. El objeto - del impuesto es la serie de circunstancias por virtud de las cuales una persona se ve obligada a pagarlo.

El objeto así considerado puede ser una cosa mueble o inmueble, un acto, un documento o una persona.

Generalmente el objeto da nombre al impuesto. Así tene mos, por ejemplo, el impuesto predial que tiene por objeto - gravar el predio; el impuesto sobre adquisición de bienes in muebles que regula la imposición tributaria en los actos re- ferentes a la adquisición de inmuebles; el impuesto aduanal que tiene por objeto señalar los aranceles aduanales; el im- puesto del valor agregado, que tiene por objeto todas aque- llas percepciones ingresadas por actos de carácter meramente mercantil, etc.

### C) BASE DEL IMPUESTO.

La base del impuesto es la cantidad en dinero o en especie que se toma para calcular el pago del impuesto, es decir, es la cuantía sobre la que se determina el tributo a cargo de un sujeto. Por ejemplo el monto del ingreso, de la utilidad neta, del precio pagado.

Hay que hacer un distingo entre la base y la cuota a la que nos referimos en el inciso siguiente, ya que en la práctica suele confundirse mucho estos dos elementos.

La base no se refiere a la tabla que señala el monto de impuestos a pagar, sino que señala el monto que ha de tomarse en consideración para posteriormente determinar la cuantía de impuesto a pagar. Por ejemplo, en la Ley del Impuesto sobre la Renta, para poder calcular el total de impuesto que tiene que pagar una persona física, tenemos que remitirnos a dos elementos: la base y la cuota.

El artículo 141 vigente establece la tarifa a la que deben sujetarse las personas físicas para el pago del impuesto anual. En dicha tarifa tenemos los dos elementos a que nos referimos.

T A R I F A

LIMITE INFERIOR M\$N	LIMITE SUPERIOR M\$N	CUOTA FIJA M\$N	POR CIENTO PARA APLICARSE SOBRE EL EXCEDENTE DE LÍMITE INFERIOR
de 0.01	a 6,250.00	--	5.1
de 6,250.00	a 12,500.00	194.00	6.0
de 12,500.01	a 18,750.00	569.00	7.0

De la tarifa anterior tenemos que la base del impuesto son los límites tanto inferior y superior de los ingresos percibidos por la persona física en el ejercicio anual, y -- que va a determinar la cuantía de ingresos que el causante -- declarará para obtener el monto de impuesto a pagar. Por -- otro lado, la tarifa va a determinar la cantidad de impues-- tos a pagar según la base del causante y esta tasa está com-- prendida por la cuota fija y el porcentaje que se va a apli-- car sobre el excedente del límite inferior.

Y así la base, como señalamos, determinará en cada im-- puesto, el monto percibido, producido o causado, para efec-- tos de que se le aplique la tasa o unidad tributaria que le-- corresponda de acuerdo a la tarifa que se encuentre estable-- cida en la Ley Fiscal correspondiente.

D) CUOTA

Pasemos al estudio del cuarto y último elemento del im--

puesto que es la cuota. Acerca de este elemento ha existido desde hace mucho tiempo cierta confusión por parte de la Doctrina, ya que algunos hablan de Tasa, otros de Tarifa y a veces de Cuota, esto a pesar de que existe una gran diferencia bien establecida de estas tres figuras tributarias.

Es bien sabido que no se puede hablar de Tasa como elemento del impuesto, ya que ésta se refiere a los tributos que se pagan por las contraprestaciones obligatorias pagadas al Estado por quien solicita en modo particular, servicio jurídico-administrativo, cuya prestación es inherente a la Soberanía del Estado. Por eso, la Tasa corresponde como elemento tributario, a los derechos y no a los impuestos.

La tarifa es el agrupamiento ordenado de cuotas o tasas, es decir, el enlistado donde se establecen los tipos de cuotas o tasas correspondientes. Toda tarifa tiene los extremos: mínimo y máximo. Si el orden va del mínimo al máximo, se trata de tarifa creciente, y si el ordenamiento es a partir del límite máximo, la tarifa es decreciente.

La cuota es la cantidad a pagar, por coincidir la situación de una persona con el hecho señalado por la Ley.

La cuota de los impuestos es uno de los elementos de mayor importancia, pues de la clase seleccionada depende el buen éxito del impuesto; entendiéndose por buen éxito, el --

que el Estado obtenga lo necesario para cubrir los gastos públicos, y que por su distribución se apege a la más estricta equidad.

En virtud de lo anterior, es conveniente hacer un estudio detallado de lo que son las cuotas. Al respecto el Maestro Flores Zavala (30) nos dice que hay seis clases de cuotas: a).- De derrama; b).- Fija; c).- Proporcional; d).- Progresiva; e).- Degresiva y, f).- Regresiva.

a).- CUOTAS DE DERRAMA.- Para fijar esas cuotas se determina en primer lugar, la cantidad que se pretende obtener, después se distribuye entre los sujetos pasivos teniendo en cuenta la base imponible.

Como ejemplo concreto de aplicación de ésta cuota, tenemos el Decreto No. 23 de Junio de 1967 expedido por la Legislatura del Estado de México, que creó un derecho de cooperación por la ampliación de la Carretera México-Querétaro, tomando al respecto en cuenta el gasto efectuado, entre el lugar denominado "El Toreo y la Caseta de Tepetzotlán", y repartiéndolo entre los propietarios de las tierras beneficiadas el costo de dichas obras, de acuerdo con los metros cuadrados que poseían y la localización de los predios.

---

<sup>30</sup> Flores Zavala op. Cit. p. 73

Como nota interesante, cabe decir que, a mi juicio, dicho Decreto es anticonstitucional, puesto que viola la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 constitucional, ya que los particulares tienen el derecho de conocer los precios o costos en que se basan los derechos de cooperación y el monto de éstos, antes de la iniciación de la obra; y también infringe la garantía de irretroactividad prevista por el dispositivo precisado, al pretender crear un derecho sobre una obra ya realizada, olvidando que las leyes o decretos se expiden para regir situaciones futuras y no pasadas, en perjuicio de persona alguna.

Esta cuota de derrama ya es poco usual y sólo algunas legislaciones de los Estados la previenen tratándose de derechos de cooperación.

b) Cuota proporcional. Existe este tipo de cuota cuando se señala un tanto por ciento fijo, sin importar el valor de la base.

c).- Cuota Fija. Existe esta cuota cuando la ley señala concretamente la cantidad a pagar por unidad tributaria.

d).- Cuota Progresiva. Existen varias subclases de cuotas progresivas, sin embargo, dado que éste no es un trabajo de cuotas, cabe tan sólo afirmar que por cuotas progresivas se entiende aquéllas en que el tanto por ciento aumenta a me

dida que es mayor el valor de la base; como ejemplo podemos citar el artículo 141 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en relación con el Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas dispone: "... Las personas a las que se presten los servicios, calcularán cada pago provisional aplicando a la totalidad de los ingresos efectivamente percibidos por el Causante en un mes calendario, la siguiente:

T A R I F A

	LIMITE INFERIOR		LIMITE SUPERIOR	CUOTA FIJA	PORCENTAJE PARA APLICARSE AL EXCEDENTE DEL LIMITE INFERIOR.
De	0.01	a	500.00	-	3.1
De	500.01	a	1000.00	16.00	6.0
De	1000.01	a	1500.00	46.00	7.0

e).- Cuota Degresiva.- Son en cierto modo iguales a las progresivas, pero se diferencian en que la cantidad, a partir de la cual se aplica el tanto por ciento máximo es muy bajo, y los grados o secciones son pocos en números, en cambio en las progresivas con 10 o más, por ejemplo el artículo 4o. de la antigua Ley del Impuesto sobre Loterías dispone que el impuesto se pagará de acuerdo a la siguiente cuota:

- 1.- Si no excede de \$ 500.00..... 4%
- 2.- Si es mayor de \$ 500.00 y menor de \$ 5000.00 8%
- 3.- Si es de \$ 5000.00 o mayor..... 15%

f).- Cuotas regresivas. En estas cuotas cuando mayor es la base, menor es el tanto por ciento aplicable.

## 6.- CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS.

Los sistemas de clasificación de los impuestos varían, según los aspectos que se tomen en cuenta como criterio de distinción, ya que de la misma manera que las rentas son diferentes, los gravámenes que las afectan serán necesariamente de naturaleza diversa.

De acuerdo a la Doctrina, atendiendo a la entidad pública que benefician, sus rendimientos pueden dividirse en estatales y comunales; en los estados federales, aquellos comprenden los impuestos generales de la Federación y por otra parte los de los diversos estados; mientras que los segundos, comprenden los impuestos municipales. De acuerdo con el lugar donde son recaudados, distingue los impuestos interiores, cuya recaudación se verifica dentro de las fronteras del país, e impuestos fronterizos, que se recaudan en la frontera o con ocasión del tránsito por la misma. Según el objeto a que se destinan, los divide en impuestos determinados, cuyo rendimiento está legalmente previsto para una finalidad concreta, e impuestos generales, cuyo objetivo es el de subvenir a las necesidades públicas en general. En cuanto a la forma de su exacción establece una diferencia entre los impuestos distributivos por reparto y los impuestos por cuota; en los primeros la cuantía del gravamen está preestablecida por el legislador y en los segundos el monto del impuesto es el resultado de la aplicación de las pres--

cripciones legales a las circunstancias especiales de cada contribuyente. En atención a la causa que motiva la exacción divide los impuestos en ocasionales y permanentes; los primeros se recaudan en determinadas circunstancias o sea en forma eventual y en los segundos se toma causa de la exacción tributaria, la actuación económica del contribuyente, en orden a la producción o al consumo.

Sin embargo la división más difundida es la que agrupa los impuestos en directos e indirectos, diferenciación que ha adquirido una gran importancia en la legislación tributaria para la estructura de los presupuestos públicos.

Los impuestos directos son aquéllos que se pagan de una manera inmediata por las personas que deben soportarlos, e impuestos indirectos aquéllos que por razones de carácter técnico se cobran al productor o al comerciante de la mercancía gravada, quien después se encarga de desplazarlo sobre el consumidor. Con arreglo a otro criterio de diferenciación se denominan impuestos directos los que pretenden gravar de una manera inmediata y directa la capacidad de prestación; e indirectos, los que gravan esa capacidad de acuerdo con signos exteriores o externos que son exponentes de aquélla. De acuerdo con este último criterio son directos los impuestos de producto sobre la renta y el patrimonio. En tanto que se consideran indirectos los impuestos sobre el uso y consumo.

Existe otra diferencia consistente en impuestos personales (o subjetivos), es decir, aquellos que gravan la capacidad de prestación de una persona, teniendo en cuenta las - más de las veces su declaración y considerando aquellas circunstancias individuales que la acrecientan o disminuyen y, - por otra parte, los impuestos reales (u objetivos) en los - cuales el tributo se mide con arreglo a la superficie o el - valor del fondo, según el capital invertido en la industria, etc.

Otro sistema diferencial está constituido por los impuestos de cupo y los de cuota. En los primeros, se fija de antemano la cantidad que ha de rendir, y a posteriori la suma que corresponde al contribuyente u objeto impositivo. Los segundos se refieren a los que determinan el tipo de gravamen que corresponde a cada unidad impositiva.

Otra clasificación de los impuestos es en ordinarios y extraordinarios, percibiéndose los primeros en forma habitual y los segundos en circunstancias excepcionales.

En conclusión, una división sistemática de los impuestos, preferible a la que ostenta un carácter principalmente formal, ha de fundamentarse en la naturaleza del impuesto y coordinarlos en grupos, con arreglo a su conexión intrínseca. Hay que distinguir, en principio, tres grupos: impuestos sobre la renta y la propiedad; impuestos sobre la transmisión

de bienes e impuestos de consumo. El primer grupo se subdivide, a su vez, en tres categorías: impuestos de productos, sobre la renta y el patrimonio.<sup>31</sup>

Al tratar el problema relativo a la clasificación de los impuestos, Nitti<sup>32</sup> describe que las rentas son diferentes ya sea por su fuente de origen o por su duración. De acuerdo con su naturaleza las divide en dos categorías: las rentas fundadas, que se basan en el patrimonio y que proceden de las tierras, casas, títulos industriales; y las rentas no fundadas, que se derivan de la actividad personal y que carecen de base patrimonial.

No obstante la importancia tanto doctrinal como práctica que revisten los diferentes sistemas de clasificación de los impuestos, por razones de método únicamente hemos aludido en el presente trabajo a la opinión de diversos tratadistas sobre esta cuestión, procurando dar mayor importancia a la clasificación bipartita tradicional más aceptada en los sistemas jurídicos modernos, de acuerdo con la cual los impuestos se dividen en dos categorías: Directos e Indirectos. Efectivamente, la anterior clasificación es la más antigua y se apoya entre otros motivos, por la forma de exacción. De acuerdo con esto, los impuestos directos son aquéllos que según el propó-

<sup>31</sup> Compendio de Hacienda Pública. Biblioteca de Economía Pública. México, 1945, p. 85.

<sup>32</sup> Op. Cit., p. 85.

sito del legislador deben pagarse de una manera inmediata por las personas que deben soportarlo; es decir, por el contribuyente; e Indirectos, aquéllos que por razones de carácter técnico son de tal naturaleza que las personas que los paguen inicialmente no son en realidad quienes en forma definitiva soportan la carga fiscal.

El maestro Flores Zavala al comentar las ventajas y desventajas de los impuestos directos e indirectos, afirma que - "existe una vieja controversia sobre las ventajas e inconvenientes de cada una de estas categorías de impuestos".

A los impuestos directos se les seralan las siguientes ventajas:

1.- Aseguran al Estado una renta cierta, conocida con anticipación y con la que se puede contar con fijeza.

2.- Hacen posible la realización de la justicia fiscal. Precisamente porque se conoce al contribuyente, es posible establecer exenciones para ciertos mínimos necesarios o bien de ducciones por diversos gastos

3.- Tienen en tiempos de crisis cierta fijeza o cuando menos mayor fijeza que los indirectos

En cambio, argumenta el citado tratadista, estos impuestos presentan los siguientes inconvenientes:

1.- Son muy sensibles a los contribuyentes;

2.- Son poco productivos.

3.- Si existieran solos serían muy pesados, porque si la justicia exige una exención de los mínimos de existencia, las cuotas de los que tendrían que pagar el impuesto serían demasiado fuertes, con aumento de las tendencias de evasión.

4.- Son poco elásticos: Algunos de ellos, como el impuesto sobre la Renta, aumentan con la prosperidad pública, pero no en la forma en que lo hacen los indirectos y, desde luego, los otros impuestos directos en menor proporción.

5.- Se dice que otro de los inconvenientes de los impuestos directos es que el causante, como siente más el impuesto, es más estricto para juzgar los gastos del Estado.

6.- Los impuestos directos se prestan más a la arbitrariedad por parte de los agentes fiscales, porque la apreciación de las circunstancias personales del sujeto requiere de cierto margen discrecional.

Los impuestos indirectos presentan las siguientes ventajas:

1.- Son poco perceptibles para los que en realidad los pagan.

2.- Son más productivos que los impuestos directos.

3.- Permiten gravar a todo el sector de la población que escapa de los impuestos directos.

4.- Están dotados de una gran elasticidad. Es decir,

tienen una tendencia natural a ser cada vez más productivos al desarrollarse la economía del país:

5.- Estos impuestos son más populares que los directos en atención a que su cuota es baja y sólo se exige de ciertas personas o circunstancias.

6.- Señala también que los impuestos indirectos son voluntarios, pues basta con no adquirir la cosa gravada para no cubrir el impuesto.

7.- Señala como otra ventaja que el causante entera el importe en el momento más cómodo, es decir, al momento de adquirir las mercancías y sin que el fisco se lo exija.

Señala como inconvenientes o desventajas de los impuestos indirectos los siguientes:

1.- No son justos, ya que pesan más sobre el pobre que sobre el rico, porque aquél tiene mayor familia, siendo mayor el consumo de artículos de primera necesidad.

2.- No tiene la misma fijeza que los impuestos directos ya que en épocas de crisis financieras disminuye su volumen de recaudación porque se restringen los consumos.

3.- Los gastos de administración de estos impuestos son muy elevados

4.- En ocasiones provocan molestias que entorpecen la industria por la necesidad de controlarlos.

5.- Subraya que estos impuestos requieren para su administración, personal más numeroso y que, por el contrario,

impuestos directos requieren de personal más técnico.

No obstante las ventajas y los inconvenientes que presentan tanto los impuestos directos como los indirectos, podemos afirmar que los sistemas tributarios modernos no emplean en forma exclusiva una categoría de impuestos, sino que ya sea por razones de carácter político, social o económico, combinan invariablemente los dos tipos de gravámenes.

#### 7.- EXTINCION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

La obligación tributaria se extingue cuando se cubren los créditos fiscales que la originaron, o cuando la ley misma las extingue o bien cuando se autoriza su extinción.

Las formas de extinción que la Doctrina acepta son:

a) el pago, b) la compensación, c) la condonación, d) la prescripción, e) la cancelación y f) la caducidad. Existen otros tipos de extinción como el remate y adjudicación, la dación en pago, etc.

A).- El pago es la forma más normal de extinguir la obligación tributaria y consiste en la actualización o realización del contenido de la obligación tributaria y deberá ser hecho dentro de los plazos determinados por cada figura concreta.

En nuestra legislación tributaria encontramos diversas clases de pago: el pago liso y llano, el pago en garantía, el pago bajo protesta, el pago provisional, el pago definitivo y el pago extemporáneo.

El pago liso y llano es aquel que efectúa el causante sin objeción de ninguna naturaleza. Este pago puede tener dos resultados: pago de lo debido y pago de lo indebido.

El pago de lo debido es el entero de lo que el contribuyente adeuda conforme a la ley. En cambio, el pago de lo indebido consiste en el entero de una cantidad mayor de la debida o que no se adeuda.

Ahora bien, los sujetos hábiles para hacer el pago del impuesto son: los deudores directos, que son aquellas personas a quienes la Ley les impone la obligación de efectuarlo, es decir, el sujeto pasivo principal por adeudo propio; los deudores por solidaridad sustantiva, que son los sujetos a los que se refiere el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, es decir los obligados al pago de la misma prestación fiscal, los copropietarios; las personas a las que se les obliga la retención del impuesto; los funcionarios públicos y notarios que autoricen algún acto jurídico; los deudores sucesorios que tienen también el carácter de deudores principales por adeudo propio. Tal es el caso de los herederos respecto a los créditos fiscales a cargo

del autor de la sucesión y, por último, están los deudores -- por adeudo ajeno, que son aquellos sujetos pasivos por responsabilidad sustituta, ya sea que tengan el carácter de retenedores en la fuente o que tengan el carácter de recaudadores - del impuesto.

El objeto del pago es la realización de la prestación - contenida en la obligación tributaria. El objeto del pago es- tá sujeto a los siguientes principios:

1.- Principio de identidad, por virtud del cual ha de - cumplirse la prestación que es objeto de la obligación tribu- taria y no otra. Si la deuda fiscal es de dinero, el deudor - no podrá liberarse entregando otra clase de bienes.

2.- Principio de integridad, por virtud del cual la deu- da no se considera pagada sin hasta que la prestación ha que- dado totalmente satisfecha.

3.- Principio de indivisibilidad, por virtud del cual - el pago no podrá hacerse parcialmente, sino mediante un conve- nio expreso o por disposición de la ley.

El pago exige varios requisitos para su realización, ta- les como: el de lugar, que establece el sitio en donde debe - efectuarse; el de tiempo, que señala cuándo debe realizarse; - y los de forma, que señalan los diversos modos en los que pue-

de realizarse el pago, ya sea en moneda nacional, pines, cheques, timbres, bonos de la Tesorería, certificados de devolución de impuestos, etc.

El artículo 21 del Código Fiscal de la Federación preceptúa que cuando no se pague el crédito fiscal en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas, deberán cubrirse recargos por concepto de indemnización al Fisco Federal por falta de pago oportuno.

El pago en garantía es aquél mediante el cual el causante asegura el cumplimiento de la obligación tributaria, para el caso de coincidir en definitiva, en el futuro, con la situación prevista por la Ley.

Tal es el caso previsto en el Código Aduanero, donde se exige que se garantice el pago de los impuestos de importación que se causarán, en caso de no regresar al extranjero, aquellos bienes introducidos al país con carácter de importación temporal.

El pago bajo protesta es aquél que el causante hace bajo inconformidad respecto a un crédito fiscal, que total o parcialmente no acepta deber y cuya legalidad combatirá.

"El pago bajo protesta consiste en la entrega a la autoridad administrativa de la suma reclamada como crédito fiscal,

con la reserva de que no es un pago liso y llano, sino con la inconformidad del que lo hace, quien tiene la intención de usar medios de defensa legal en contra del cobro que le hace la autoridad fiscal".<sup>35</sup>

El pago bajo protesta puede convertirse en definitivo, cuando el que hizo el pago no intentó el recurso o promovió el medio de defensa dentro del plazo correspondiente; cuando dicho recurso promovido en tiempo es rechazado o sobrepasado por la autoridad correspondiente y dicha resolución queda firme; o bien, cuando la autoridad correspondiente, previos los trámites de Ley declara la validez del impuesto.

El pago provisional es aquél que deriva de una autodeterminación sujeta a comprobación por parte de la autoridad fiscal.

El pago definitivo es el que deriva también de una autodeterminación sujeta a comprobación del fisco. Este pago definitivo es el resultado de lo que corresponde, según el ingreso bruto del contribuyente, menos las deducciones autorizadas por la Ley.

El pago extemporáneo es el que se entera fuera del plazo legal y puede surgir de dos formas: espontáneo y a reque-

---

<sup>35</sup> DE LA GARZA, SERGIO. Op. Cit., p. 581.

rimiento. El pago es espontáneo cuando se realiza sin que haya mediado requerimiento de la autoridad fiscal. El pago extemporáneo es a requerimiento cuando media gestión de cobro por parte de la autoridad.

E.- La Compensación es una forma de extinción total o parcial de la deuda tributaria. La compensación tiene lugar cuando tanto la autoridad fiscal como el causante son acreedores y deudores recíprocos, por la aplicación de una misma Ley fiscal y siempre que las deudas sean líquidas y exigibles.

C).- La Condonación consiste en la extinción total o parcial del crédito fiscal en virtud de una declaratoria de la autoridad hacendaria. Las deudas tributarias sólo podrán condonarse en virtud de la Ley y en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen. La condonación significa perdonar o remitir una deuda.

Es necesario hacer distinción entre la condonación del tributo y condonación de una multa surgida por un crédito fiscal, toda vez que el régimen a que está sujeto cada uno de éstos es distinto. La condonación de tributos sólo puede hacerse a título general y nunca particular. En cambio la condonación de multas puede hacerse tanto en forma general como en forma particular.

D).- La Cancelación. Procede la cancelación de un crédito

to fiscal cuando su cobro a juicio de la autoridad hacendaria es incobrable o incosteable.

Se considera que un crédito es incobrable cuando el sujeto pasivo o los responsables solidarios son insolventes o han muerto sin dejar bienes; e incosteables, cuando por su escasa cuantía resulta antieconómico para el Estado proceder a su cobro.

Otra forma de extinción de un crédito fiscal ocurre cuando no se ha pagado éste dentro del término legal y la autoridad fiscal ejerce su facultad coactiva de cobro a través de la adjudicación y el remate de bienes del causante incumplido. La autoridad fiscal tiene las facultades necesarias que le permiten realizar el remate de un bien propiedad de un causante, para garantizar y en su caso cobrar, el pago de un crédito fiscal. El aseguramiento de bienes en la vía administrativa, implica medidas de seguridad o providencias que toman las autoridades fiscales en vía de urgencia, para lograr el cumplimiento de la obligación fiscal.

La adjudicación de bienes está regulada en el Código Fiscal de la Federación en la Sección I del Capítulo III, intitulado "Del Procedimiento Administrativo de Ejecución". Este secuestro administrativo, como lo llama dicho Código, procede únicamente en los casos en que el crédito fiscal no ha sido cubierto o bien cuando éste ha sido impugnado por cual-

quier medio legal y se quiere garantizar así el interés fiscal que pueda surgir posteriormente. El artículo 145 del Código Fiscal señala expresamente que se exigirá el pago de un crédito no efectuado dentro del plazo legal, mediante el procedimiento administrativo de ejecución. Como puede apreciarse, el contenido del Artículo 145 es extensivo para la totalidad de los créditos fiscales, aún los provenientes de contratos o concesiones. La ejecución forzosa a que se refiere el artículo en cuestión, es una manifestación de la función administrativa y tiene lugar ante la omisión o negativa del sujeto pasivo a efectuar el pago de un crédito y se traduce en hacer efectivo éste contra los bienes de aquél.

Como otra forma de extinción de la obligación tributaria puedo señalar la Baja, que es una manera de extinción de las obligaciones tributarias de manera formal. La Baja elimina los efectos futuros tributarios del causante, pero no trae consigo la extinción de los efectos presentes o pasados. Si un causante se da de baja, debe haber cubierto todas sus obligaciones fiscales a la fecha en que realiza su baja.

Ahora bien, existen dos figuras jurídicas muy importantes mediante las cuales también se puede extinguir la obligación tributaria. Hablo de la Prescripción y de la Caducidad.

En términos generales, Prescripción significa un medio de adquirir bienes o de librarse de obligaciones, mediante el

transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas por la Ley (artículo 1135 del Código Civil para el Distrito Federal). La adquisición de bienes en virtud de la posesión, se llama prescripción positiva; la liberación de obligaciones por no exigirse su cumplimiento, se llama prescripción negativa (artículo 1136 del Código Civil).

En materia tributaria podemos hablar únicamente de prescripción liberatoria o negativa, tanto por lo que respecta al fisco como a los particulares.

El artículo 146 del Código Fiscal de la Federación establece que "Las obligaciones ante el Fisco Federal y los créditos a favor de éste por impuestos, derechos, productos o aprovechamientos, se extinguen por prescripción en el término de cinco años. En el mismo plazo se extingue, también por prescripción, la obligación del fisco de devolver las cantidades pagadas indebidamente".

La Prescripción se inicia a partir de la fecha en que el crédito o el cumplimiento de la obligación pudieron ser legalmente exigidos y será reconocida por la propia autoridad fiscal a petición de cualquier interesado.

En opinión de Rodríguez de la Mora, se distingue la prescripción como institución de derecho sustantivo, de otra de carácter procesal que es la extinción de las facultades de

las autoridades fiscales. "La pérdida de facultades de las autoridades no debe confundirse con la prescripción, ya que ésta supone la existencia de un crédito que se extinga y las facultades de la autoridad para actuar no suponen necesariamente la existencia de créditos".<sup>34</sup>

El segundo párrafo del artículo 148 del Código Tributario señala que la prescripción del crédito principal extingue simultáneamente los recargos, gastos de ejecución e intereses

Ahora bien, la prescripción en términos del artículo 146 del Código Fiscal, se interrumpe con cada gestión de cobro del acreedor, es decir la autoridad fiscal, o bien por el reconocimiento del deudor ya sea expreso o tácito, respecto de la existencia de la obligación de que se trate. Interrumpir es impedir la continuación de una cosa. En los términos del artículo antes mencionado, impide la continuación de la prescripción la constancia por escrito de cada gestión de cobro, o reconocimiento expreso del deudor sobre la existencia de la obligación. En tal caso, empezará a contarse el nuevo término de la prescripción, en caso de reconocimiento, desde el día en que se haga, o a partir de la fecha en que se hubiera interrumpido con la gestión de cobro.

---

<sup>34</sup> RODRIGUEZ DE LA MORA. Comentarios al Nuevo Código Fiscal de la Federación. Academia Mexicana de Derecho Fiscal. México, 1967, p. 25.

La otra figura jurídica a la que me refiero es la Caducidad, regulada en el artículo 67 del Código Fiscal Federal. La caducidad deriva del término latino cado, que significa caer, terminar, extinguir. Es decir, la caducidad, en términos generales, podemos definirla como el lapso que produce la pérdida o extinción de una cosa o de un derecho.

La caducidad extingue el derecho a realizar determinado acto, vencido el plazo que declara la Ley. La extinción del derecho se produce por la sola naturaleza del término, ya que vencido éste, se extingue definitivamente la posibilidad de realizar el acto.

## CAPITULO 111

### 1.- IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

#### 1.1. ORIGENES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Antes de entrar al estudio de este impuesto, creo conveniente hacer una referencia histórica de los momentos importantes por los que ha pasado dicho tributo.

Como primer antecedente que tenemos de la existencia de este impuesto es en la Florencia del Renacimiento donde se cita un impuesto semejante llamado "Estima", que se aplicaba a los beneficios de los comerciantes con una tasa del 5%. Pero donde realmente nace y se estructura es en Inglaterra en la época de la amenaza napoleónica de invadir la isla. El primer ministro William Pitt estableció en 1798 el impuesto, a fin de hacer frente a los gastos de la guerra. Sin embargo - después de la guerra, los ministros Peel y Asquith lo continuaron sosteniendo, no obstante los ataques del parlamento, ya que varios representantes afirmaban que debería de desaparecer, ya que al ser un impuesto de guerra, terminada ésta debería desaparecer.

En Francia, gracias a la Reforma Fiscal iniciada a raíz de la Revolución Francesa, fue aprobada en 1893 una forma específica del Impuesto sobre la Renta. No obstante, el ac

tal impuesto francés que lleva ese nombre, se estableció el 15 de junio de 1914 contemplando ya fuentes impositivas como la actividad profesional, sobre el comercio, sobre los bienes muebles, etc.

También Alemania en 1895 había llevado su reforma fiscal con la creación de una pluralidad de impuestos sobre la renta. Esta pluralidad de leyes sobre la renta gravaba los beneficios a las sociedades. Las empresas tenían derecho a deducir de sus ingresos los gastos por concepto de depreciaciones y amortizaciones. Respecto del impuesto de las personas físicas, éstas tenían derecho a deducir gastos muy parecidos a las llamadas cargas de familia, que ha creado la nueva ley de renta.

El impuesto sobre la renta en México tiene como primer antecedente la Ley del Centenario de 1921 que entró en vigor siendo presidente constitucional el General Alvaro Obregón y Ministro de Hacienda Adolfo de la Huerta. Esta ley establecía un impuesto federal, extraordinario y pagadero por una sola vez, sobre los ingresos o ganancias particulares, además de que esta ley no fue de carácter permanente, ya que tuvo un solo mes de vigencia. La ley del Centenario estaba dividida en cuatro capítulos que se denominaron cédulas y que eran las siguientes:

- 1.- Del ejercicio del comercio o de la industria.

- 2.- Del ejercicio de una profesión liberal, literaria, artística o inñominada.
- 3.- Del trabajo a sueldo o salario.
- 4.- De la colocación de dinero o valores a rédito, participación o dividendos.

Señalaba dicha ley que los sujetos del impuesto serían los mexicanos y los extranjeros cualquiera que fuese su domicilio, siempre que la fuente de sus ingresos se localizara dentro del territorio nacional. Además se estableció la posibilidad de que el causante que no estuviera de acuerdo con la estimación de sus ingresos y por ende del impuesto que tenía que pagar, podía acudir ante la autoridad hacendaria para inconformarse. La Ley del Centenario tenía las siguientes características: a) gravaba los ingresos procedentes del comercio, industria, ganadería y el trabajo de los asalariados y profesionistas, además de establecer un gravamen para la imposición de capitales en valores a rédito y en participaciones o dividendos de las empresas; b) la base la constituían los ingresos o ganancias brutas, sin permitir deducciones, amortizaciones o cualquier otro concepto; c) la ley establecía una exención para todos aquellos sujetos cuyos ingresos no excedieran de \$ 100.00 mensuales. El impuesto que establecía esta Ley era extraordinario, ya que la finalidad de éste era para adquirir buques a fin de crear una marina mercante y para rehabilitar los puertos. El impuesto se pagaba en timbres, llevando la leyenda del "Centenario".

Como siguiente antecedente tenemos la Ley de Recaudación de los Impuestos establecidos en la Ley de Ingresos sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas del año de 1924. Esta Ley se dividía en dos capítulos, integrándose de 41 artículos. Los capítulos eran los siguientes:

- I.- Impuestos sobre sueldos, salarios y emolumentos.
- II.- Impuestos sobre utilidades de las sociedades y empresas.

Ya no se trataba de una ley de carácter transitorio, como lo fue la Ley del Centenario. El ingreso por el trabajo personal estaba gravado por tarifas progresivas, cuyas tasas fluctuaban del 1% al 2%, lo cual significó un retroceso en la progresividad de las tasas en comparación con la Ley del Centenario. El impuesto sobre Utilidades de las Sociedades y Empresas no hacía distinción alguno del negocio a que se dedicarían éstas. 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 un año. De aquí se deben destacar dos situaciones importantes: 1) Se estableció de hecho un régimen global para las empresas, ya que el gravamen atendía al sujeto, al negocio que obtenía la utilidad, independientemente de la fuente del ingreso; 2) Únicamente se gravaron los ingresos en dinero o en especie, olvidándose del factor crédito que también modifica el patrimonio de las sociedades y per

sonas físicas.

En contraste con la Ley del Centenario, ésta que comento ahora, no gravaba los ingresos brutos de las sociedades y empresas, sino que les permitía a éstas una serie de deducciones para determinar su ganancia gravable. Por este motivo se debe considerar que esta ley constituye en realidad el antecedente más importante del Impuesto sobre la Renta, ya que además de que era una ley permanente, permitió a los causantes efectuar deducciones y así gravar solamente la utilidad. Las sociedades tenían la obligación de presentar un pago provisional al primer semestre y se señaló el mes de enero para presentar la manifestación definitiva correspondiente al año anterior.

Dicha ley establecía la obligación de pagar los impuestos por concepto de sueldos. Los profesionistas cubrían el impuesto por semestre y las utilidades de las empresas se pagaban anualmente. Esta ley fue reformada posteriormente, estableciéndose el gravamen sobre capitales que no se había considerado en el proyecto original. Este impuesto también se pagaba mediante timbres y por primera vez se establece la retención del impuesto. "En la ley que comentamos aparece por primera vez la obligación retenedora del impuesto en la fuente por parte de las empresas, a propósito de los trabajadores afectados al pago del mismo estableciéndose la solidaridad que hasta nuestros días existe".<sup>1</sup>

<sup>1</sup> PORRAS Y LOPEZ, ARMANDO. Op. Cit., p. 24.

La primera ley del Impuesto sobre la Renta, denominada así, fue la promulgada el 18 de marzo de 1925 siendo Presidente de la República el General Plutarco Elías Calles. Esta ley fue promulgada para regir durante dieciséis años, durante los cuales sufrió varias modificaciones y reformas para poder estar acorde con el crecimiento económico de México. Definía con mayor corrección que la anterior ley, lo que debía entenderse por ingreso, ya que incluía el factor crédito olvidado en la ley de 1924.

El producto del impuesto estaba destinado un 10% al Estado y un 10% al Municipio donde se causara, condicionando a que éstos no gravaran las mismas fuentes de ingreso a que se refería la ley, para evitar la concurrencia impositiva sobre una misma fuente.

Se modificó la forma de pago del impuesto, ya que esta ley establecía la posibilidad de hacerlo mediante timbre o en efectivo.

Un mes después de que fue promulgada la ley, fue publicado su reglamento el cual estaba dividido en diez capítulos, que se referían a las declaraciones y plazos, libros, costos e inventarios, oficinas receptoras, juntas calificadoras y revisoras y un capítulo especial para cada cédula de la ley. Al igual que la ley, el reglamento sufrió infinidad de modificaciones siendo la más importante la de 1930 en la que se esta-

blecían lineamientos más precisos en relación con la amortización y la depreciación. En virtud del gran número de reformas y adiciones que había sufrido el reglamento, hubo necesidad de reordenar todos estos preceptos en uno nuevo que se publicó el 18 de febrero de 1935. "Con la ley de 1925 y sus reglamentos, podemos considerar que el impuesto sobre la Renta se había implantado en forma reglamentada y definitiva en México y las experiencias logradas durante el lapso de su vigencia, sirvieron de base para la formación de leyes que denotaron un avance.

Esta ley de 1925 se dividía en siete cédulas y 57 artículos reunidos en diez capítulos. Algunas características de este impuesto eran: a) por lo que se refería a la base de las cédulas I, II y III, se estableció por la diferencia de restar al ingreso en bruto las deducciones, b) a propósito de los sujetos pasivos que tenían la obligación de sostener a varios miembros de su familia existía el derecho para deducir los gastos llamados "cargas de familia", c) estableció la obligación de presentar manifestaciones o declaraciones de impuesto.

Cabe señalar que esta ley no estableció gravamen alguno para la propiedad inmueble, y no precisamente por omisión voluntaria, sino que declaró expresamente que el gobierno federal dejaba esa fuente libre para que los Estados y Municipios pudieran hacer de las contribuciones prediales núcleos de sus

sistemas tributarios.

Posteriormente, en el año de 1941, estando como presidente el General Avila Camacho, se estableció una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, de fecha 31 de diciembre de ese mismo año. La iniciativa de ley señalaba que "el Impuesto sobre la Renta desde el año de 1925 venía siendo objeto de modificaciones, algunas de ellas fundamentales, sin haberse nunca reelaborado con un criterio sistemático". La ley de 1941 se agrupaba en cédulas de diversos tipos. La cédula I se refería al comercio, industria y agricultura; la cédula II gravaba los intereses, premios, regalías, explotación de juegos de azar, arrendamiento de negociaciones comerciales, agrícolas y otras actividades similares; la cédula III contemplaba las participaciones provenientes de la explotación del subsuelo o de concesiones otorgadas por el gobierno federal; la cédula IV gravaba los sueldos y la cédula V a los que ejercitaren una profesión, arte, oficio, deporte o espectáculo.

En términos generales, la mayor parte del contenido de la ley de 1925 se vació en el nuevo cuerpo legal de 1941, reduciéndose de siete a cinco las cédulas, pero en el fondo continuó la misma técnica contable y fiscal.

Una reforma muy importante fue la realizada en 1953, obra del brillante fiscalista lic. Hugo B. Margain. Esta nueva ley volvió al sistema de siete cédulas que se referían al: co-

mercio, industria; agricultura, ganadería y pesca, remuneración del trabajo personal, honorarios de profesionistas, imposición de capitales y, por último, regalías y enajenación de concesiones.

Esta ley fue expedida durante la administración del Presidente Adolfo Ruiz Cortines. El sistema modular volvió al original del texto de 1925 que había sido recudido en 1941 al incorporarse a la primera cédula las dos que le seguían. Por primera vez se consignan en la ley las deducciones que podían hacer los contribuyentes para determinar su utilidad gravable. La innovación más importante que establecía el anteproyecto de esta ley, era la creación de una cédula complementaria que iniciaría la transformación del Impuesto sobre la Renta, en cuanto a un impuesto personal, en un impuesto global. Sin embargo dicha disposición no fue aprobada, por lo que se prefirió eliminarla a cambio de que el gravamen del impuesto sobre ganancias distribuibles fuera aumentado del 10% al 15%. Sin embargo en la reforma a la ley en el año de 1961 y conservándose ese aumento, se adicionó la Tasa Complementaria sobre Ingresos Acumulados. El 30 de enero de 1954 fue promulgado el reglamento cuya estructura fue modificada siguiendo los nuevos lineamientos enmarcados en la ley.

La siguiente reforma fue en el año de 1965 que cambió el sistema cédular por un sistema global. Dicha ley estaba dividida en cuatro títulos que se referían a: Disposiciones pre

dirinares; Impuesto al Ingreso Global de las Empresas; Impuesto al Ingreso de las Asociaciones, Sociedades Civiles y de los Fondos de Reserva para Jubilación.

Como principales características de esta nueva ley tenemos que: a) las anteriores cédulas I, II y III y la Tasa Complementaria sobre Utilidades Excedentes se funden en un solo título, el del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas, que incluye tanto a las personas morales como físicas; b) Subsiste el impuesto sobre ganancias distribuibles, pero se causa exclusivamente sobre las efectivamente percibidas con tasas del 15% al 20% según la cuantía del dividendo; c) se establecen tasas de impuesto específicas para algunas operaciones efectuadas para empresas domiciliadas fuera del país, para ciertos tipos de ingresos; d) el Impuesto al Ingreso Global de las Personas Físicas abandona la clasificación cedular, pero mantiene una gran variedad de tasas, retenciones, progresividad, acumulaciones, etc.

Ya que estamos haciendo referencia al sistema cedular y global, consideramos pertinente que abramos un paréntesis para explicar cada uno de dichos sistemas. El sistema cedular atiende a la naturaleza de la fuente, ya sea mercantil, crediticia, etc., independientemente del sujeto pasivo o persona que obtiene el ingreso. En el sistema global, se acumulan los ingresos del sujeto pasivo, sin ser importante las fuentes que le dan origen. En el sistema cedular encontramos un trata

miento diferente con características específicas entre unas cédulas con otras. En cambio, en el sistema global, el sujeto acumula o engloba sus ingresos y aplica un solo sistema o tarifa.

Continuando con las reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta en México, tenemos dos importantes, las de 1979 y 1981 en el que supuestamente se suprime el sistema global, primero de las Personas Físicas con la reforma de 1979 y posteriormente con la de las empresas en 1981.

Efectivamente, en la reforma a la ley vigente a partir de 1979, se substituyó el sistema global de las Personas Físicas, siendo que, para nuestro personal punto de vista, ahora tenemos un sistema más global, ya que dentro del capítulo de Personas Físicas, en lo que se refiere a los causantes que se dediquen a comisiones, mediaciones, enajenación de bienes inmuebles u otorgamiento de uso o goce de bienes, están obligados a acumular sus ingresos para el efecto del pago anual de personas físicas, considerándose el pago que hagan conforme al título de personas morales, como pago provisional.

Además se reformó todo el título de Personas Físicas, quedando dividido en once capítulos que se refieren a: Ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado; Ingresos por Honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente;

Ingresos por arrendamiento y en general por el otorgamiento del uso o goce temporal de inmuebles; Ingresos por enajenación de bienes; Ingresos por adquisición de bienes; Ingresos por actividades empresariales; Ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por empresas; Ingresos por intereses. De los demás ingresos que obtengan las personas físicas; Requisitos de las deducciones y De la declaración anual.

En la reforma a la ley que entró en vigor en 1981, se sustituyó el sistema global para las empresas, cambiando el nombre del título correspondiente, que era "Del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas" por "Sociedades Mercantiles", sin embargo, no obstante de que no se expresa textualmente el sistema global, en la aplicación práctica todavía se conserva dicho sistema, ya que las Sociedades Mercantiles siguen acumulando la totalidad de sus ingresos.

La reforma más trascendental que ha tenido la Ley del Impuesto sobre la Renta, es la que apareció publicada en el Diario Oficial el 31 de diciembre de 1986 para entrar en vigor el 1 de enero de 1987, en donde se establece un nuevo sistema denominado "Ampliación de la Base" que irá entrando en vigor paulatinamente hasta que en el año de 1990 ya está en su totalidad vigente, y haya quedado también paulatinamente sin efecto el sistema tradicionalista que nosrige actualmente.

Hasta el año de 1986, la ley se dividía en seis títulos. El título I se refiere a las Disposiciones Generales aplicables a todos los contribuyentes; el título II regula los organismos descentralizados que realizan actividades empresariales, a las Sociedades Nacionales de Crédito y a las Sociedades Mercantiles, mismo que se subdividía a su vez en seis capítulos, donde se agrupaban disposiciones concernientes a ingresos, deducciones, pérdidas, obligaciones de las sociedades mercantiles, facultades de las autoridades fiscales y de las sociedades mercantiles controladoras. En el título III se incluyen las disposiciones aplicables a las personas morales con fines no lucrativos; en el título IV se regula a los contribuyentes personas físicas, el cual se subdivide en doce capítulos y que son: salarios, honorarios, arrendamiento de inmuebles, enajenación de bienes, adquisición de bienes, actividades empresariales, dividendos, intereses, premios, otros ingresos, requisitos de las deducciones y declaración anual. El título V agrupa todas las disposiciones que gravan los ingresos que obtengan los residentes en el extranjero de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional que no tengan establecimiento permanente en México y el título VI trata de los estímulos fiscales que pueden gozar las personas a que se refiere el título II y las señaladas en el capítulo VI del título IV.

A partir de 1987 las reformas de la llamada "Ampliación de la Base" se incorporan al título II y al título IV capítulo

lo VI que regulan a las sociedades mercantiles y a las personas físicas que realicen actividades empresariales. Como las reformas de la "Ampliación de la Base" se introducen al título II y capítulo VI del título IV, éstos pasan a formar un nuevo título en la ley que será el título VII. De tal manera que en esencia estarán en vigor dos disposiciones al mismo tiempo, la base antigua y la base o ampliación nueva hasta que ésta deje sin efecto alguno a aquélla. Es decir, el sistema tradicional paulatinamente irá desapareciendo y el sistema "Ampliación de la Base" al mismo tiempo, paulatinamente, se irá incorporando hasta quedar completamente en vigor. Por todo lo anterior tenemos que la nueva ley queda estructurada como la ley vigente hasta 1986, con dos nuevos títulos, el VII, que contiene el sistema tradicional y el título VIII que contiene 17 artículos que hablan del mecanismo de transición del Impuesto sobre la Renta a las Actividades Empresariales.

Hecha una breve referencia a los antecedentes históricos más importantes de nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta, entraremos al estudio de los preceptos normativos de dicha ley.

## 1.2. SUJETO.

Antes de hacer referencia a los sujetos afectos al pago del Impuesto sobre la Renta, debemos entender como sujeto pasivo a aquellas personas físicas o morales, mexicanas o ex-

tranjeras que, de acuerdo con las leyes, están obligadas al pago de una prestación determinada al fisco federal.

Ahora bien, la obligación fiscal surge, de acuerdo a lo que señala el artículo 60. del Código Fiscal, cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales.

Así tenemos que de acuerdo con dicho numeral, para que una persona física o moral esté obligada al pago del impuesto sobre la renta, es necesario que ésta realice el supuesto de hecho previsto en la misma ley, ya que de no ser así, no se configura la relación sujeto-ley.

Como cada título de la ley contempla a diferentes sujetos pasivos del impuesto, analizaré título por título determinando el sujeto pasivo a que se refiere cada uno de ellos.

#### TITULO PRIMERO.- DISPOSICIONES GENERALES.

Por lo que se refiere al Título I referente a las "Disposiciones Generales", tenemos que éste en su artículo 10. señala en forma general los sujetos que deben pagar el impuesto, a los que se les conoce como sujetos pasivos del impuesto. Cabe indicar que la anterior ley, a dichos sujetos los denominaba causantes, término un poco general, por lo que es correcto que se le llame "contribuyentes", que en su sentido amplio

significa el sujeto llamado a soportar el tributo por ser el titular de la respectiva capacidad económica, es decir, la persona natural o jurídica a quien la ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible. Como señalé en los anteriores capítulos, existen dos tipos de contribuyentes: los contribuyentes que son los sujetos afectos al pago, por encuadrarse dentro de los supuestos establecidos en la ley, y los contribuyentes exentos, que son contemplados por la ley, pero los exime del pago del impuesto.

En este título I se establece quiénes son las personas físicas y morales que se encuentran sujetas al pago del impuesto, considerando al respecto que las personas físicas o morales residentes en el país son contribuyentes en relación con todos sus ingresos, sin importar la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan. Establece que también son contribuyentes los residentes en el extranjero respecto de los ingresos que obtengan de fuentes de riqueza ubicada en el territorio nacional.

Como señalamos anteriormente, el artículo 10., mismo que de la ley de 1924 ha cambiado mucho en su texto, señala los sujetos pasivos en los términos siguientes:

El texto vigente de 1924 establecía:

Art. 1.- Están obligados al pago del impuesto so-

## bre la Renta

I.- Los mexicanos domiciliados en la República o fuera de ella, por sus ganancias o ingresos, cualquiera que sea la procedencia de ellos, pero del impuesto que corresponda pagar a los mexicanos domiciliados en el extranjero, deberá deducir el que paguen por el mismo concepto a la nación donde residan.

II.- Los extranjeros domiciliados en la República o fuera de ella, por sus ingresos o ganancias que provengan de fuentes de riqueza situadas o de negocios realizados en el territorio nacional.

III.- Las sociedades civiles o mercantiles, las asociaciones, las fundaciones, las mancomunidades o copropiedades, las sucesiones y en general las corporaciones, en los casos en que lo estén los individuos, conforme a las fracciones anteriores.

Texto éste que posteriormente pasó íntegro al artículo 30. en las leyes posteriores, hasta la vigente de 1987, quedando como sigue:

Artículo 1.- Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del Impuesto sobre la Renta, en los siguientes casos:

1.- Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de

la fuente de riqueza de donde procedan.

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

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

De acuerdo con lo que establecía el antiguo texto de la ley, tenemos tres conceptos fundamentales que contribuían a definir quiénes eran sujetos del impuesto: la nacionalidad, la territorialidad y la fuente de riqueza. Pero en el texto nuevo de la ley, notamos un cambio radical en relación a las anteriores leyes. El criterio sustentado por muchos países de gravar a las personas en función a su residencia fue adoptado en esta ley a efecto de modernizar sus disposiciones. Se abandona el antiguo criterio de la nacionalidad, que por sí solo obligaba a una persona por el simple hecho de tener la nacionalidad mexicana, a pagar impuesto en este país, independientemente del lugar en que residiera y de la ubicación de la fuente de riqueza de donde hubiere procedido. En lo sucesivo será la residencia y la fuente de riqueza los elementos determinantes de la calidad del sujeto del impuesto, entendiéndose

por residencia o territorio, el domicilio permanente de una persona física o moral en términos del art. 9 del Código Fiscal de la Federación, y la fuente de riqueza el lugar de donde se obtiene el ingreso objeto del impuesto.

El artículo 2o. de la ley vigente amplía estos dos conceptos, el de la residencia y el de la fuente de riqueza en los términos siguientes: Para los efectos de esta ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales. Se entenderá como establecimiento permanente, 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. Asimismo este artículo dispone que, en el caso de que un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona física, realizando actividades de carácter empresarial, se considerará que existe establecimiento permanente en relación a todas las actividades que dicha persona física realice por el residente en el extranjero.

Este artículo se refiere evidentemente a los residentes en el extranjero que se mencionan en las fracciones II y III del artículo 1o., ya que su contenido está enfocado principalmente a determinar cuándo un residente en el extranjero está obligado a pagar el impuesto y a cumplir con todas las obligaciones formales que establece la ley.

Por otra parte, el artículo 2c. en su último párrafo establece que "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, solamente cuando los mismos tengan una duración de más de 365 días naturales". Lo dispuesto en este párrafo tiene una estrecha relación con lo que establecen los artículos 157 y 161. En el primero, se fija el régimen fiscal a los pagos que se hagan por estos conceptos en tanto no exista establecimiento permanente (menos de 365 días anuales) y el segundo, dispone la incorporación al régimen normal de la ley cuando se adquiere la residencia en territorio nacional (más de 365 días).

Ya que hablamos de residencia, abramos un pequeño paréntesis para señalar qué se entiende por residencia en términos fiscales. El artículo 8o. del Código Fiscal dispone que "para efectos de la ley, se entenderá por México, país y territorio nacional, lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial. Al respecto el artículo 42 de nuestra Carta Magna establece que el territorio nacional está comprendido por:

- "I) El de las partes integrantes de la Federación,
- II) El de las islas, incluyendo los arrecifes y cayos en los mares adyacentes,

- III) El de las islas de Guadalupe y las de Revillagigedo, situadas en el Océano Pacífico,
- IV) La plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes,
- V) Las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fija el Derecho Internacional y las marítimas interiores, y
- VI) El espacio situado sobre el territorio nacional, con la extensión y modalidades que establezca el propio Derecho Internacional "

Por otra parte, el artículo del Código Fiscal de la Federación establece lo que debe considerarse como residencia dentro del territorio nacional, en los términos siguientes:

II.- Residencia en territorio nacional:

A.- Tratándose de personas físicas, cuando hayan establecido su casa habitación, salvo que permanezca fuera de él, en el año calendario, por más de 183 días naturales, consecutivos o no.

En los casos de los funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, se considerarán residentes en México, aun cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado anteriormente.

E.- Tratándose de personas morales, cuando la administración principal del negocio se encuentre establecida

en el país.

De lo anteriormente señalado por el Código Tributario, tenemos que si una persona física permanece fuera del país por más de seis meses, continuos o no, será sujeto exento del pago del Impuesto sobre la renta, ya que de acuerdo con la nueva ley sólo serán sujetos los residentes del país y en tal circunstancia, el que permanece fuera del país por más de seis meses ya no es residente del territorio nacional.

Pasemos ahora a referirnos a las personas físicas y morales residentes en México.

Persona física es aquel ente jurídico con capacidad de goce y ejercicio jurídico. La persona moral es el conjunto de personas físicas reunidas bajo una misma finalidad.

De acuerdo con el artículo 25 del Código Civil, son per  
sonas morales:

- a) La nación, los Estados y los Municipios.
- b) Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley,
- c) Las sociedades civiles o mercantiles,
- d) Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere el artículo 123 fracción XVI de la Constitución Política Federal,

- e) Las sociedades cooperativas y mutualistas, y
- f) Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquier otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la ley.

Ahora bien, de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta, las personas morales que se encuentran afectas al pago de este impuesto, son los organismos descentralizados que preponderantemente realicen actividades empresariales, las instituciones de crédito y las sociedades mercantiles que realicen actividades empresariales, tales como:

- I.- Las comerciales, que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter.
- II.- Las industriales, entendidas como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.
- III.- Las agrícolas que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, incluyendo los forestales que no hayan sido objeto de transformación industrial.
- IV.- Las ganaderas que son las consistentes 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.

V.- La de pesca, que son las actividades de captura y extracción de toda clase de especies marinas y de agua dulce y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

Cabe hacer la aclaración que las actividades empresariales también pueden ser realizadas por personas físicas que para el efecto de esta ley estarán sujetas al capítulo VI del título IV.

Por lo que respecta a las demás personas que no entren dentro de la categoría de las sociedades mercantiles, es decir, las asociaciones y sociedades civiles, instituciones públicas, cámaras, etc., éstas tenían y siguen teniendo un tratamiento especial. Antes de la reforma de 1981, el artículo 50. de la ley consideraba a algunas de éstas como sujetos exentos, encontrándose dentro de las más importantes las empresas de cualquier naturaleza pertenecientes al gobierno federal, al del Distrito Federal, al de los Estados y a los Municipios; los partidos políticos legalmente reconocidos; los sindicatos obreros; cámaras de comercio, industria, agricultura o pesca; establecimientos de enseñanza pública, etc.

Ahora bien, por lo que se refiere a las sociedades y asociaciones civiles, tenían un tratamiento especial regulado

en el artículo 15A de la ley Este numeral establecía que - -  
"las asociaciones y sociedades de carácter civil deberían cumplir con las obligaciones establecidas en el Título II por los ingresos que obtuvieran por actividades comerciales, agrícolas, ganaderas o de pesca. Por los demás ingresos deberían cumplir conforme a las disposiciones del título III".

A partir de 1981 se introduce a la ley, dentro de su título III, la modalidad de considerar que todas las personas morales distintas de las sociedades mercantiles, no son contribuyentes del Impuesto sobre la Renta. Son los integrantes de las personas morales con fines no lucrativos, los sujetos del impuesto en las proporciones que les corresponda de los ingresos que obtengan dichas personas morales. En virtud de que la nueva ley contempla un título especial respecto a estas personas morales con fines no lucrativos, reservamos nuestros comentarios, para cuando entremos al estudio de dicho título.

#### TITULO SEGUNDO.- DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES.

La ley vigente hasta el 31 de diciembre de 1980, en su artículo 17 señalaba a los sujetos afectos al pago del aún entonces "Impuesto al Ingreso Global de las Empresas", estableciendo textualmente que "Son sujetos del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas, las personas físicas y morales que realicen actividades comerciales, industriales, agrícolas, ga

naderas o de pesca. Lo son igualmente las unidades económicas sin personalidad jurídica, cuando realicen dichas actividades".

El texto vigente no establece un artículo en especial - que exprese textualmente cuáles son los contribuyentes del impuesto, ya que el artículo 100., correspondiente a las Disposiciones Generales, señala que los organismos descentralizados que realicen actividades empresariales, las instituciones de crédito y las sociedades mercantiles calcularán su impuesto. Sin embargo, al hacer el señalamiento de actividades empresariales, es lógico suponer que ahí encuadra las actividades a las que se refiere.

Es conveniente señalar que el concepto de Sociedades Mercantiles a que se refiere el artículo 100. no debe entenderse como limitativo a las que la Ley General de Sociedades Mercantiles reconoce en su artículo 100.; más bien se refiere al concepto económico de sociedad mercantil, es decir, de empresa colectiva, ya que entre otras, se está gravando en este Título a las Sociedades Mercantiles residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país. Así tenemos que, a pesar de que ya no se expresa textualmente a los sujetos pasivos de este Título, se deduce que son las personas físicas y morales que se dediquen a actividades empresariales, incluyendo a las de nacionalidad extranjera.

En términos más precisos podemos señalar como sujetos pasivos del Título que comentamos a los siguientes:

- a) Las personas morales residentes en México que realicen actividades empresariales, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
- b) Las personas morales residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente dentro del país, o cuando teniéndolo, estos ingresos no sean atribuibles a dicho establecimiento.
- c) Las personas morales residentes en el extranjero, que realicen actividades empresariales y actúen por conducto de una persona física, distinta de un agente independiente que efectúe actividades empresariales, aun cuando éste no tenga un lugar fijo de negocios en territorio nacional, siempre y cuando se trate de los supuestos que establece el artículo 5o. de la ley.
- d) Las personas morales residentes en el extranjero, que realicen actividades empresariales que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento.
- e) Las personas morales que realicen actividades empre-

sariales con establecimiento permanente, por las actividades que desarrollen, así como las que deriven de la enajenación de mercancías en el territorio nacional, efectuadas por la oficina central de la sociedad o por otro establecimiento de ésta.

- f) Las personas físicas que realicen cualquier actividad empresarial señalada por la ley, sin que obste el que sean contribuyentes del Título correspondiente a Personas Físicas. Respecto a estos contribuyentes, debemos referirnos a los causantes menores y causantes mayores.

La ley vigente en el año de 1979, en su artículo 17 hacía la separación entre causantes mayores y menores, en los términos siguientes: "En esta ley se denomina causantes menores a las personas físicas que tengan percepciones acumulables en un ejercicio regular por cantidad que no exceda de \$ 1.500,000.00, o percepciones en un ejercicio irregular, si dividido el monto de las mismas entre el número de días del ejercicio y multiplicado por 365 el resultado fuere inferior a la cantidad citada. Se denominan causantes mayores a todos los demás sujetos de este impuesto".

Además de lo establecido en este artículo, teníamos dos supuestos: el primero se refería a que únicamente podían ser causantes menores las personas físicas; y el segundo se refería a que los ingresos obtenidos por estas personas físicas



presentación, distribución, etc., así como los que otorgan el uso o goce temporal de bienes muebles, se les permite que sean considerados causantes menores si en el ejercicio último pasado sus ingresos por este concepto no excedieron de un 25% de sus percepciones totales, medida ésta que favorece a las personas físicas de este giro que no realizan actividades económicamente fuertes. Sin embargo nunca podrán ser considerados causantes menores las personas físicas que se dediquen a la enajenación o concesión del uso de inmuebles. También la ley, aunque no en forma expresa, sigue considerando a las Sociedades Mercantiles como causantes mayores sin que puedan cambiar su régimen.

Continuando con los sujetos pasivos del Título de Sociedades Mercantiles, tenemos que aparte de los anteriormente señalados, también pueden serlo:

a) El asociante y los asociados en un contrato de asociación en participación. De acuerdo con lo establecido por el artículo 252 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, el contrato de asociación en participación es por el cual una persona (asociante) concede a otras (asociados) que le aporten bienes o servicios, una participación en las utilidades o pérdidas de una negociación mercantil o de una o varias operaciones de comercio. El asociante en este caso es el sujeto pasivo responsable frente a la Ley del Impuesto sobre la Renta, por cuenta propia y de los asociados.

b) Los fideicomisarios, cuando se trate de un fideicomiso que realice actividades empresariales. En este caso la fiduciaria determinará en los términos establecidos en este título II la utilidad fiscal de dichas actividades y cumplirá - por cuenta del conjunto de los fideicomisarios las obligaciones señaladas en la ley, inclusive la de efectuar pagos provisionales.

Cabe indicar que en estos dos últimos casos, cuando el asociante o asociado, o bien alguno de los fideicomisarios, - sea una persona física, considerará sus utilidades como ingresos por actividades empresariales y por lo tanto quedarán - obligados al pago del impuesto a que se refiere el título que comento.

Por último, puedo señalar también como sujetos dentro de este título, a los organismos descentralizados que realicen actividades empresariales y las instituciones de crédito esto de acuerdo con lo establecido en el artículo 10 de la - ley vigente.

### TITULO TERCERO.- DE LAS PERSONAS MORALES CON FINES NO LUCRATIVOS.

El título III de la ley que en su texto vigente hasta - el año de 1980 se refería a las Personas Físicas, en el texto vigente a partir de 1981 corresponde a las "Personas Morales

cer. fines no lucrativos".

En la ley vigente hasta 1980, el artículo 15A regulaba el régimen al que se sujetaban las sociedades y asociaciones civiles, mismo régimen que en su esencia se conserva en la ley nueva. En efecto, el artículo 15A disponía que las asociaciones y sociedades civiles debían cumplir las obligaciones como sociedades mercantiles cuando realizaran actividades empresariales; y respecto de sus demás ingresos se sujetarían al título de Personas Físicas. A partir de 1981 las sociedades y asociaciones civiles, así como las sociedades cooperativas, no son contribuyentes definitivos del impuesto sobre la renta, ya que para la nueva ley carecen de personalidad jurídica, siendo en tal caso sus miembros los sujetos pasivos del impuesto. Además se incorporan a este título, los contribuyentes que hasta 1980 estuvieron regulados por el artículo 50. del antiguo texto como "causantes exentos" eliminándose ahora el reconocimiento de exención a fin de lograr aún más el establecimiento y operación de las políticas de transparencia fiscal y globalización. Son los integrantes de las personas físicas con fines no lucrativos, los sujetos del impuesto en las proporciones que les corresponda de los ingresos que obtengan dichas personas morales.

Sin embargo dichas personas morales tienen obligaciones formales que se indican en este título III, tales como los pagos provisionales a cuenta del impuesto anual de sus integrantes.

tes, es decir que ahora con la nueva reforma de la ley, la persona moral con fines no lucrativos es un sujeto intermedio al que sólo se le imponen obligaciones de carácter formal, estableciéndose de esta forma lo que podríamos llamar un puente entre una persona moral y las personas físicas que la forman, quienes adquirirán automáticamente la calidad de sujeto pasivo del impuesto, según el tipo de ingresos, en los términos del título IV de la ley.

Así como mencionábamos anteriormente, la principal obligación actual de las personas morales con fines no lucrativos, es la de efectuar tres pagos provisionales a cuenta de sus integrantes.

Por otra parte las sociedades cooperativas de producción que estaban exentas de acuerdo a la fracción i) del artículo 50., se encuentran ahora gravadas bajo un régimen especial que comentaremos posteriormente, pero que ahora lo señalamos por ser éstas sujetos del impuesto.

Por lo que se refiere a los Partidos y Asociaciones Políticas legalmente reconocidos, sólo tendrán las obligaciones de retener y enterar el impuesto y exigir documentación que refina los requisitos fiscales cuando hagan pagos a terceros. A sus miembros se les dará el tratamiento contenido en el primer párrafo del artículo 70 de la ley.

TITULO CUARTO.- DE LAS PERSONAS FISICAS.

El artículo 74 determina en forma general quiénes son los contribuyentes de este título, estableciendo que "Están obligadas al pago del impuesto establecido en este título, las personas físicas residentes en México, que obtengan ingresos en efectivo, en bienes o en crédito".

Cuando hicimos los comentarios del artículo 1, apunté que había desaparecido el criterio de nacionalidad como elemento para determinar el sujeto del impuesto sobre la Renta. Consecuentemente, las personas físicas de nacionalidad mexicana residentes en el extranjero no son sujetos de este impuesto, ya que sólo lo serán los residentes en el país.

El artículo 75 de la ley señala que las copropiedades y la sociedad conyugal son unidades económicas sin personalidad jurídica, pero no queda gravado el conjunto de sus ingresos ni están sujetas a lo dispuesto en el título III de esta ley, sino que uno de los copropietarios o cónyuges debe fungir como representante común y cumplir con las obligaciones formales que según el tipo de ingreso establezca este título. Una excepción a esta regla sucede con las sucesiones, ya que se grava en conjunto y de manera definitiva el ingreso que derive de los bienes que la forman, en tanto no se realice la partición y adjudicación a los herederos o legatarios, salvo que ellos opten por acumularlos en la parte que les corresponda.-

Por lo que la sucesión en tal caso es la única unidad económica sin personalidad jurídica que se grava como tal.

Ahora bien, entrando en materia, existen varias formas en que las personas físicas pueden obtener ingresos, por lo que este capítulo se ha dividido en doce capítulos, de los cuales diez regulan las diferentes fuentes de ingresos de las personas físicas. Pasemos a analizar los contribuyentes de cada capítulo en especial.

Empezaré con el capítulo 1, titulado "De los Ingresos por Salarios y en General por la prestación de un Servicio Personal Subordinado", dentro del cual están incluidos los ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado.

De acuerdo con lo establecido por el artículo 62 de la Ley Federal del Trabajo, el salario es la retribución que debe pagar el patrón al trabajador por su trabajo. Dicha retribución es originada por una relación laboral subordinada que de acuerdo con el artículo 20 de la Ley Laboral, consiste en la prestación de un trabajo personal subordinado a una persona, mediante el pago de un salario.

Creo conveniente detallar más a fondo los elementos que configuran esta relación laboral, para distinguirla del servicio laboral independiente. En atención a lo señalado en los -

artículos 6 y 10 de la Ley Federal del Trabajo, debemos entender como trabajador a "la persona física que presta a otra, física o moral, un trabajo personal subordinado", y como patrón a la "persona física o moral que utiliza los servicios de uno o varios trabajadores".

Ahora bien, por subordinación debemos entender de una manera general la relación jurídica que se crea entre el trabajador y el patrón, en virtud de la cual está obligado el primero, en la prestación de sus servicios, a cumplir sus obligaciones y las instrucciones dadas por el segundo, es decir, una relación de dirección y dependencia.

Así pues tenemos que la relación laboral subordinada es la fuente del ingreso por salarios, por lo que dentro de este primer capítulo que comento, estarán comprendidos dentro del concepto "Ingresos por Salarios" aquellos que se deriven de la prestación de un servicio personal subordinado. El artículo 78 de la Ley de Renta, dispone que "se considerarán ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y las demás prestaciones que deriven de una relación laboral", de donde tenemos que los sujetos a los que se refiere este capítulo son los trabajadores subordinados sin importar la actividad a la que se dediquen. Es decir, existe el presupuesto de la relación laboral que trae consigo la subordinación de una persona física a otra, física o moral.

Dentro de este capítulo I, ha surgido la duda de que si una persona física independiente que presta sus servicios a otra, debe considerarse como subordinado de este último. Tal es el caso de los comisionistas a los cuales se les pretende considerar, según las autoridades fiscales, como trabajadores de la empresa para la cual realizan sus actividades. Desde mi punto de vista, considero que la prestación del servicio subordinado está bien definida por el artículo 20 de la Ley Federal del Trabajo, en la que se presupone como elemento sine qua non, la subordinación de una para el otro. Como señalé anteriormente, la subordinación se entiende como la relación jurídica que se crea entre el trabajador y el patrón, en virtud de la cual está obligado el primero, en la prestación de sus servicios, a cumplir las instrucciones del segundo. En otras palabras, subordinar es sujetar a una persona o cosas a la dependencia de otras.

La relación existente entre un comisionista y un patrón, efectivamente está supeditada a una relación subordinada de éste a aquél, pero por este hecho no necesariamente debe considerársele al comisionista como trabajador del patrón por el que realiza sus actividades. Debe existir un elemento esencial para que exista la relación laboral subordinada, y que consiste en la temporalidad de las actividades del comisionista. En efecto, el artículo 285 de la ley Laboral, dispone que "los agentes de comercio, de seguros, los vendedores, viajantes, propagandistas o impulsores de ventas y otros semejantes, son

trabajadores de la empresa o empresas a las que presten sus servicios, cuando su actividad sea permanente, salvo que no ejecuten personalmente el trabajo o que únicamente intervengan en operaciones aisladas". Es decir, en este caso se requiere el presupuesto de permanencia para que los comisionistas se consideren trabajadores de la empresa donde realizan sus actividades. Por otra parte el artículo 20 habla del pago de un salario como elemento básico de la relación laboral subordinada.

Considero que todo lo anterior evita que exista confusión en la ley, ya que ésta señala claramente cuándo un comisionista debe ser considerado como trabajador de la empresa donde desarrolla sus actividades. Más bien creo que el punto central de la cuestión planteada, consiste en determinar el tipo de contrato que se haya celebrado, ya que en un contrato laboral indiscutiblemente se estará en una prestación de servicios subordinados, existiendo ante todo una relación laboral a la que se le debe de retribuir mediante el pago de un salario; y en el contrato de comisión nos encontramos con una relación laboral independiente, existiendo ante todo una relación mercantil que será retribuida por una comisión.

La única forma en que de acuerdo con la ley del Impuesto sobre la Renta, el trabajo independiente de una persona puede equipararse como un servicio preponderante a un prestatario, es cuando los ingresos que hubiere percibido de dicho

prestatario en el año calendario inmediato anterior, sean mayores que el total de los demás ingresos percibidos por los conceptos a que se refiere el título que comentamos.

El capítulo II de la Ley, denominado "De los ingresos por Honorarios" y en general por la prestación de un servicio personal independiente, comprende a todos aquellos sujetos que obtengan ingresos por su trabajo independiente, es decir, grata remuneraciones por servicios no comprendidos dentro del capítulo de "Servicios Subordinados". Este trabajo independiente puede desarrollarse en las actividades siguientes:

- del libre ejercicio de una profesión liberal,
- del libre ejercicio de un arte,
- del libre ejercicio de una actividad deportiva,
- del libre ejercicio de una actividad cultural,
- del libre ejercicio de un oficio,
- del libre ejercicio de una actividad análoga a las enumeradas anteriormente.

Al respecto creo conveniente hacer mención a la garantía constitucional del libre ejercicio profesional, consignada en el artículo 50. de nuestra Carta Magna, que textualmente establece: "Nadie podrá ser obligado a prestar trabajos personales sin la justa retribución y sin su pleno consentimiento...".

La ley de Renta establece en su artículo 84, qué tipo de ingresos se considerarán dentro de este capítulo por lo que, por ende, los sujetos que obtengan percepciones por tales supuestos serán sujetos de acuerdo con este mismo capítulo.

Por lo que respecta a las personas que enajenen obras de arte hechas por ellas mismas, cabe señalar que éstas anteriormente se encontraban exentas del pago del impuesto, de acuerdo con los artículos 91 del antiguo Código Fiscal de la Federación y 62 fracción IV de la Ley de Renta vigente hasta 1975. A partir de 1976 se eliminó la exención a los ingresos que por derecho de autor percibieran directamente los autores. La explotación directa por el autor de obras científicas artísticas, literarias y en general de carácter cultural quedan gravadas a partir de ese año. En efecto, el artículo 49 fracción II de la ley de 1976 hablaba del libre ejercicio de un artista y ahora en la ley vigente a partir de 1981 específicamente se habla de las personas que enajenen obras de arte hechas por ellas mismas.

También dentro de este capítulo se incluyen a los artistas cinematográficos de radiodifusión, de teatro y de variedades, así como a los toreros y deportistas cuando presten un servicio personal independiente.

El capítulo III del título que ahora comentamos se re--

fiere a los "Ingresos por Arrendamiento y en general por el uso o goce temporal de Inmuebles". En el arrendamiento el sujeto pasivo del impuesto es el que percibe el ingreso por el otorgamiento de uso o goce del bien, es decir el arrendador o subarrendador en su caso, así como aquéllos que obtengan rendimientos de certificados de participación inmobiliaria no amortizables.

Pasemos ahora al capítulo IV titulado "De los ingresos por enajenación de bienes" En atención a lo establecido en el artículo 95 de la ley vigente, tenemos que son sujetos del Impuesto sobre la renta, conforme a este capítulo:

- el que transmita la propiedad de bienes, de acuerdo a lo establecido en el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación, que señala:

- 1.- Toda transmisión de propiedad aun en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado.
- 2.- Las adjudicaciones, aun cuando se realicen a favor del acreedor.
- 3.- La aportación a una sociedad o asociación.
- 4.- La que se realiza mediante el arrendamiento financiero.
- 5.- La que se realiza a través del fideicomiso en los siguientes casos:
  - a) en el acto en que el fideicomitente designe o se

obliga a designar fideicomisario distinto de él y siempre que no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.

b) en el acto en que el fideicomitente pierda el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiera reservado tal derecho.

6.- La cesión de los derechos que se tengan sobre los bienes afectos al fideicomiso.

El capítulo V de la ley se refiere a los "Ingresos por Adquisición de Bienes". Dentro de este capítulo serán contribuyentes:

- La donación.
- Los sujetos que adquieran bienes por tesoros,
- Los sujetos adquirentes de bienes inmuebles cuando el valor de avalúo exceda de un 10% del valor de la contraprestación.
- Los sujetos arrendadores que se encuentren beneficiados por obras realizadas por el arrendatario.

El capítulo VI contempla como sujetos pasivos a las personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales, es decir a todas aquellas personas físicas que se dediquen personal e independientemente a actividades empresariales, ya sean comerciales, industriales, de pesca, agrícolas o ganaderas. Se entiende que el ingreso lo percibe la persona -

que realiza las actividades citadas. Dentro de este capítulo entran los causantes menores a los que me referí en páginas anteriores.

Por disposición expresa del artículo 17 de la ley vigente hasta 1960, mismo que hacía referencia a los sujetos del impuesto al ingreso global de las empresas, indicaba en su parte medular que en ningún caso se considerarían causantes menores a las personas físicas que percibieran ingresos por comisiones, mediaciones, enajenación de inmuebles, u otorgamiento temporal del uso o goce de bienes, hecho que automáticamente los colocaba como causantes mayores con todas las obligaciones que ello implicaba, a menos de que optaran por cumplir con las obligaciones establecidas en el artículo 145 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que señalaba que las personas físicas que para efectos del impuesto al ingreso global de las empresas obtuvieran ingresos por enajenación de bienes inmuebles o por otorgar temporalmente el uso o goce de bienes, podrían optar por cumplir con todas las obligaciones establecidas en el título de empresas, o bien, cumplir con ciertas obligaciones que establecía ese mismo artículo.

El artículo 115 A de la ley vigente define lo que se debe entender por causante menor, señalando que "para efectos de este artículo se entiende por contribuyente menor a aquellos que en el año de calendario anterior obtengan ingresos -

de los señalados en este capítulo, que no excedan de \$ 5'000,000.00, o de \$ 3'500,000.00 cuando en este último caso el coeficiente de utilidad que corresponda a la actividad preponderante del contribuyente conforme al artículo 62 de esta ley sea mayor de 15%. Asimismo este artículo 115-A establece otros requisitos que deben reunir los causantes menores

Los copropietarios que realicen actividades empresariales y las personas físicas que participen en la utilidad de una asociación en participación, podrán considerarse contribuyentes menores, siempre que no realicen otras actividades empresariales y que por supuesto sus ingresos no excedan de la cantidad límite.

Pasemos a estudiar a los contribuyentes que contempla el capítulo VII del título IV que regula los "Ingresos por Dividendos y en general de las Ganancias distribuidas por Sociedades Mercantiles", que contempla a todas aquellas personas físicas socios o accionistas de sociedades mercantiles con residencia en el país, que obtengan ingresos por la utilidad generada por su inversión en dichas sociedades mercantiles. Se entiende que el ingreso lo obtiene el propietario del título valor y en el caso de partes sociales, la persona que aparezca como titular de las mismas.

El capítulo VIII denominado "Ingresos por Intereses" regula a todas aquellas personas físicas que obtengan ingresos

por intereses provenientes de toda clase de bonos, certificados de instituciones de crédito, obligaciones, cédulas hipotecarias, certificados de participación inmobiliaria amortizables y certificados de participación ordinarios, títulos de créditos, préstamos u otros créditos a cargo de instituciones de crédito o de organizaciones auxiliares de crédito.

El capítulo IX titulado "De los Ingresos por la obtención de Premios" grava a las personas físicas que obtengan ingresos por premios, tales como la lotería, rifas, sorteos, juegos de apuestas y concursos de toda clase, autorizados legalmente.

Por último, el capítulo X denominado "De los demás ingresos que obtengan las Personas Físicas", encuadra a todas las personas que obtengan ingresos distintos a los señalados en los capítulos anteriores.

#### OBJETO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

El objeto del impuesto es aquella situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Es decir la serie de circunstancias de hecho o de derecho que hacen encuadrar al individuo dentro de la hipótesis prevista por la ley, principio éste consignado en el artículo 60. del Código Fiscal de la Federación que establece que la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho

previstas en las leyes fiscales.

Hablemos ahora de cuál es el objeto en el Impuesto sobre la Renta. Desde 1979, en el entonces Título III de la ley que correspondía al impuesto de personas físicas, se dió un giro al considerar como objeto del impuesto, además de los ingresos en efectivo o en bienes (que antes de dicho año ya estaban contemplados), los que percibieran en crédito, ingresos que únicamente estaban reservados a las actividades de carácter empresarial. La ley que entró en vigor el 1 de enero de 1981 conserva en el artículo 74, como objeto del impuesto, los mismos ingresos, esto es, ya sean percibidos en efectivo, en bienes o en crédito, entre otros. Sin embargo, los ingresos en crédito se considerarán percibidos para el efecto de la ley, hasta que efectivamente los perciba el contribuyente, ya sea en efectivo o en bienes. En cuanto al concepto ingreso en crédito, es necesario hacer las siguientes consideraciones.

En principio, la ley grava ingresos mas no entradas en efectivo. La diferencia entre estos dos conceptos consiste en que el ingreso trae por consecuencia una modificación o cambio en el patrimonio de las personas; en cambio la entrada de efectivo, no produce necesariamente esa modificación en el patrimonio de las personas, aunque la entrada en efectivo puede en algún momento coincidir al mismo tiempo con el ingreso.

Como ejemplo de un ingreso que percibe una persona físj

cu que realiza actividades empresariales y que no existe entrada en efectivo, será la operación en crédito en que la persona física vendería a crédito un determinado producto que elaborase; en este caso aunque no hubiere percibido cantidad alguna por concepto de la venta a crédito, el ingreso ya lo percibió desde el momento en que convino con el cliente la citada venta, una vez que el crédito se haga exigible y la persona física obtenga el importe correspondiente a la venta, esta entrada en efectivo ya no modificará una situación financiera respecto a la ley, toda vez que el ingreso quedó gravado desde el momento en que se pactó o convino la venta en crédito; es decir, para que exista ingreso gravado en los términos de la ley, no necesariamente es requisito indispensable que la persona reciba el ingreso en efectivo o en especie, basta celebrar la operación, para que se cree un derecho a su favor, un derecho personal a exigir una cantidad a determinado plazo. Estos son los ingresos que grava la Ley del Impuesto sobre la Renta, por eso decimos que cuando la persona recibe la entrada en efectivo y ésta es consecuencia de una operación celebrada con anterioridad, dicha entrada en efectivo ya no será objeto del Impuesto sobre la Renta, toda vez que lo fue con anterioridad al quedar gravada la operación en el momento en que se celebró.

El anteriormente citado artículo 74 viene a transformar la naturaleza jurídica del impuesto sobre la renta, pues basta que únicamente se perciban ingresos en efectivo, en espe-

cije o en crédito, para que los sujetos se encuentren obligados al pago del impuesto, sin que la ley precise, como lo hacía hasta 1976, que dichos ingresos deberían modificar e incrementar el patrimonio del contribuyente. Es decir la Ley del Impuesto sobre la Renta, como su nombre lo indica, debe gravar las utilidades o provechos que obtengan las personas físicas o morales. Si no hay acrecentamiento patrimonial como resultado de determinadas operaciones, no debería causarse el impuesto. A la inversa, el impuesto debe causarse siempre que con motivo de cualquier operación las personas físicas o morales obtengan una ganancia, o sea un acrecentamiento de carácter patrimonial. La ley en sus diversos capítulos replantea los distintos modos y maneras como una persona puede lograr ese acrecentamiento patrimonial y el monto y medida en que el mismo resulta gravado.

La Ley del Impuesto sobre la Renta grava las utilidades o ganancias obtenidas por la realización de las actividades que en la misma se señalan; ganancias que deben ser el resultado de la obtención de ingresos en efectivo, en especie o en crédito entre otras, y que lógicamente modifiquen el patrimonio del contribuyente. Esto es, aunque la ley en el artículo 74 no señale que los ingresos en efectivo, o en especie, o en crédito, deben modificar el patrimonio del contribuyente, del articulado restante se llega a la conclusión de que el objeto de la ley es gravar las ganancias o utilidades obtenidas, por lo que sigue siendo un impuesto de renta a la utilidad.

Una importante modificación a la ley a partir de 1981, es que por primera vez se grava la utilidad por fluctuaciones monetarias, pues el tercer párrafo del artículo 74 dispone - que cuando las personas físicas tengan deudas o créditos en moneda extranjera y obtengan utilidades derivadas de la fluctuación de dichas monedas, considerarán como ingresos dichas utilidades al cumplirse las deudas o satisfacerse los créditos, en el año de calendario que esto ocurra.

La ley grava los ingresos que se perciban en efectivo, en especie o en crédito, ingresos éstos ya sea que provengan del producto del capital o del trabajo o de la combinación de ambos, o de otras situaciones jurídicas o de hecho que la ley señale. Esta parte relativa a ingresos derivados de situaciones jurídicas o de hecho que la ley señale, se adicionó a partir de 1974 para así establecer que pueden haber ingresos que no deriven del trabajo, ni del capital, ni de la combinación de ambos y que sin embargo sí quedan gravados al pago del impuesto. Sin embargo para que tales ingresos sean objeto del Impuesto sobre la Renta, es requisito indispensable que esas situaciones jurídicas o de hecho estén consignadas expresamente en la ley. Tal es el caso de los ingresos que perciben las personas físicas por concepto de jubilaciones, pensiones o haberes de retiro, las cuales se encuentran gravadas a partir del 10 de enero de 1975, que evidentemente no constituyen ingresos que deriven ni del trabajo, ni del capital, ni de la combinación de ambos.

Cuando el ingreso no se percibe en efectivo, sino en bienes, habrá que valorar dichos bienes a la fecha de la operación para cuantificar la modificación que sufrió el patrimonio del contribuyente. Dicha valuación deberá hacerse conforme a la cotización o los valores que los bienes tengan en el mercado. De no existir cotización o valor de mercado, deberá practicarse avalúo.

Hemos hablado del objeto en forma inmediata, como la situación jurídica o de hecho que contempla la ley para generar el crédito fiscal, y en particular el objeto del impuesto sobre la renta, que es toda percepción en efectivo, especie o crédito. Hablemos ahora del objeto mediato de dicha ley, es decir los casos a que particularmente se refiere cada título y capítulo de la ley. Empecemos primero por hablar del objeto del título II de la ley, que se refiere a las Sociedades Mercantiles. Del contenido del artículo 10 del texto vigente, se deduce que el objeto que grava a las Sociedades Mercantiles es la actividad empresarial, encuadrándose dentro de esta actividad las señaladas en el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación, que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y que en tal caso corresponden a las establecidas en el artículo 75 del Código de Comercio.

- las comerciales,

- las industriales, entendidas como la extracción, con-

- servación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores,
- las agrícolas, que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, incluyendo los forestales que no hayan sido objeto de transformación industrial,
  - las ganaderas, que son las consistentes en la cría, engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial,
  - las de pesca, que son las de captura y extracción de toda clase de especies marinas y de agua dulce y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.
  - las silvícolas, que son las de cultivo de los bosques y montes.

Antes de pasar al título correspondiente a las Personas Físicas, haré referencia al título relativo a las Personas Morales con Fines No Lucrativos, título éste que por su contenido no contempla ningún objeto en especial, ya que dichas personas morales no son de acuerdo con la nueva ley, sujetos del impuesto sobre la renta, sino que lo serán sus socios o asociados, por lo que en tal efecto, dicho título no grava en especial alguna actividad, sino la que realicen sus miembros, que bien pueden ser las contenidas tanto en el título II como en el IV.

Pasemos al estudio de cada uno de los capítulos correspondientes al Título IV, correspondiente a las Personas Físicas

El capítulo 1o. del título IV comprende los ingresos que obtengan las personas físicas por salarios o por cualquier otra cantidad que perciban como consecuencia de la prestación de un servicio personal subordinado.

El artículo 78 establece cuáles ingresos quedan comprendidos en este capítulo, considerando que son los percibidos por la prestación de un servicio personal subordinado, entendiéndose por éstos los salarios y demás prestaciones que derivan 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. Asimismo establece este artículo los diversos ingresos que se asimilarán al salario, tales como: I) las remuneraciones y demás prestaciones obtenidas por los funcionarios y trabajadores del Estado, así como los miembros de la fuerza armada; II) los rendimientos que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción; III) los honorarios a miembros de consejos directivos de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales; IV) los honorarios a personas que presten servicios preponderantemente a un prestatario, siempre que los mismos se lleven a cabo en

las instalaciones de este último.

Para los efectos de este último punto, la ley señala - que se entiende que una persona presta servicios preponderantemente a un prestatario, cuando los ingresos que hubiera percibido de dicho prestatario en el año de calendario inmediato anterior, sean mayores del 50% de los demás ingresos percibidos por los conceptos a que se refiere el artículo 64 de la ley.

El legislador para evitar diversas interpretaciones, establece claramente cuáles ingresos quedan sujetos al pago del impuesto sobre la renta, por considerarlos percibidos por la prestación de un servicio personal subordinado; entendiéndose por éstos los salarios propiamente dichos y las demás prestaciones que deriven de una relación laboral, como lo son la prima vacacional, el aguinaldo, las comisiones y todas aquellas prestaciones a que se refiere la Ley Federal del Trabajo en su artículo 84. Asimismo la ley considera que dentro de los ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado quedan comprendidos: La participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral. "Con esto el legislador también evita cualquier otra interpretación en el sentido de considerar a la participación de utilidades como la cantidad entregada al trabajador como consecuencia de la intervención del capital y del trabajo en

forma conjunta, y por lo tanto, sin formar parte del salario que en este capítulo se grava. En el mismo caso se encuentran las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral, consistentes en la indemnización constitucional de tres meses y veinte días por año, pues en estricto sentido no son una retribución al trabajo contratado sino una indemnización por la terminación del trabajo o relación laboral".<sup>5</sup>

Es decir, para la Ley del Impuesto sobre la Renta, tanto la participación de utilidades como las indemnizaciones por terminación de la relación laboral, así como cualquier otra prestación entregada al trabajador como consecuencia de un servicio personal subordinado, deben considerarse como ingresos por salarios.

Por lo que respecta a los ingresos en crédito, el artículo 78 señala que los ingresos en crédito que perciban los sujetos a que se refiere este capítulo primero, se deberán declarar y se calculará su impuesto hasta el año de calendario que sean cobrados. Lo anterior significa que los ingresos en crédito solamente deberán declararse y pagar el impuesto que les corresponda hasta el año de calendario que sean cobrados; si no son cobrados no quedan sujetos al pago del impuesto sobre la renta.

<sup>5</sup> LOPEZ PADILLA, AGUSTÍN. Ley del Impuesto sobre la Renta. Edit. Trilles, Primera edición, 1981, p. 51

Dentro del objeto general de este primer capítulo, el último párrafo del artículo 78 establece 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 las actividades propias de éstos y que estén de acuerdo a la naturaleza del trabajo". Con esto queda claro que los servicios de comedor y comida que se proporcione a los trabajadores no quedan dentro del objeto del impuesto sobre la renta.

El capítulo 11 del título IV se refiere a los Ingresos por Honorarios y en general por la Prestación de un Servicio Personal Independiente. El objeto de este capítulo se deduce de lo señalado en el artículo 84 que señala que "Se considerarán ingresos por la prestación de un servicio personal independiente, las remuneraciones que deriven de servicios cuyos ingresos no estén considerados en el capítulo 1 de este Título". En tal efecto, para conocer la naturaleza o bajo qué capítulo se encuentra gravado el ingreso percibido por la prestación de un servicio, en primer lugar deberá analizarse si tal ingreso corresponde a los regulados en el artículo 78 de la ley, y de no ser así, entonces éstos entrarán dentro del capítulo 11 que ahora comento. Cabe hacer mención que para efectos de la ley, existen algunos ingresos percibidos por la prestación de un servicio personal independiente que son objeto del capítulo 1 como si se tratara de un servicio personal subordinado, como es el caso de los honorarios percibidos por

miembros del consejo, directivos de administración, etc.

Por lo que se refiere a los ingresos en crédito, éstos reciben el mismo tratamiento comentado en el capítulo de la prestación de servicios subordinados, es decir, se declararán y calculará el impuesto hasta el año de calendario en que sepan cobrados.

En resumen puedo decir que el objeto de este capítulo son los ingresos que perciben las personas físicas, ya sea en efectivo o en especie, por la prestación de un servicio personal independiente.

Hablemos ahora del capítulo III que corresponde a los Ingresos por Arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles. El objeto de este capítulo son los ingresos que en efectivo o en especie se perciban por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles. Es necesario aclarar que son objeto de este capítulo, los ingresos provenientes por otorgar el uso o goce de bienes inmuebles, siempre que no provengan de una actividad de carácter mercantil, es decir que dicho otorgamiento no se verifique con el propósito de especulación mercantil, ya que de ser así, dichos ingresos entrarían dentro del capítulo correspondiente a los "Ingresos por Actividades Empresariales". Asimismo cabe mencionar que dentro de este capítulo únicamente se hace referencia a los bienes inmuebles, ya que el arrendamiento de los

bienes muebles queda comprendido dentro del capítulo VI de este título. Habla del arrendamiento "en cualquier otra forma", - lo que nos hace pensar que la ley pretende referirse a los contratos constitutivos de usufructo y los fideicomisos, por los cuales se perciban ingresos por permitir el uso o goce temporal de inmuebles.

Nuevamente la ley, en el último párrafo del numeral que comentamos, señala que los ingresos en crédito se declararán y se calculará el impuesto que les corresponda hasta el año calendario en que sean cobrados, por lo que queda reducido el gravamen a los ingresos percibidos en efectivo o en especie.

Con respecto al Fideicomiso en el que se otorga el uso o goce temporal de inmuebles, el artículo 93 señala claramente que en las operaciones de fideicomiso por las que se otorgue dicho uso o goce, se considerará que los rendimientos son ingresos del fideicomitente, a excepción de los fideicomisos irrevocables en los cuales el fideicomitente no tenga derecho a readquirir el bien, en cuyo caso se considera que los rendimientos son ingresos del fideicomisario. Con lo anterior el legislador pretende evitar los famosos fideicomisos de arrendamiento en los que el arrendador distribuía entre varios fideicomisarios el ingreso que obtenía, disminuyendo así el monto de impuesto a pagar.

Pasemos ahora al capítulo V, denominado "De los Ingre--

sos por enajenación de Bienes", mismo que grava los ingresos - que en efectivo o en especie, o en crédito, perciban las personas físicas, por la enajenación de bienes, ya sean muebles o inmuebles y que puede ser toda transmisión de propiedad de bienes, salvo por causa de muerte, donación o fusión de sociedades. Al hablarnos este inciso de toda transmisión, debemos entender toda enajenación a título oneroso o gratuito de los bienes de una persona a otra, enajenación ésta que puede realizarse a través de un contrato de compraventa, una donación en ciertos casos que más adelante analizaré, una aportación de bienes, una cesión de bienes, etc. En resumidas cuentas, toda acción de transmitir, esto es, ceder o traspasar una cosa de una persona a otra. Se puede inferir que la finalidad de la ley es gravar toda enajenación de bienes, independientemente de cuál sea la causa o el origen. Sin embargo la ley habla de tres excepciones en las que la transmisión de la propiedad no estará gravada de acuerdo a este capítulo. En primer término habla de la Herencia, es decir la transmisión de los bienes del de cujus a cierta o ciertas personas. De acuerdo con lo que dispone el artículo 1261 del Código Civil de aplicación federal, la Herencia es la sucesión en todos los bienes del difunto y en todos sus derechos y obligaciones que no se extinguen por la muerte. La transmisión por causa de muerte tiene un tratamiento especial. En primer término debemos remitirnos a lo que dispone el artículo 77 de la ley, que regula qué ingresos se considerarán exentos. En su fracción XXIII establece que estarán exentos del pago del impuesto sobre la renta aquellos in

gresos recibidos por herencia o legado. En tal circunstancia tenemos que de acuerdo con lo antes mencionado, la adquisición de la masa hereditaria estará exenta del pago del impuesto. Al respecto cabe indicar que únicamente estará exenta la adjudicación de los bienes por parte de los herederos, no estando exentos los ingresos que se deriven de la masa hereditaria. Por ejemplo, si dentro de cierta masa hereditaria existe un bien inmueble que produzca ingresos por arrendamiento, lo que estará exento es la adjudicación del bien al patrimonio del heredero; mas no así los ingresos que se deriven del arrendamiento del bien, en donde tendríamos que sujetarnos a lo que establece el artículo 76 que en su último párrafo señala que "el representante legal de la sucesión pagará en cada año calendario, impuesto por cuenta de los herederos, considerando el ingreso en forma conjunta, hasta que se dé por finalizada la liquidación de la sucesión. Posteriormente cada heredero legítimo se hará cargo de sus obligaciones tributarias que se deriven de los bienes o derechos adquiridos a raíz de la sucesión."

En realidad, la transmisión de la propiedad por causa de muerte, tiene un tratamiento especial, pues se considera como fecha de adquisición de la persona que enajena un bien recibido por herencia o legado, la fecha en que lo adquirió el autor de la sucesión; y como costo, el valor en que lo adquirió dicho autor de la sucesión. De esta forma, lo único que se obtiene es diferir el pago del impuesto, hasta que el contribuyente lo enajene.

El segundo caso de exención es el de los ingresos derivados de una donación. La donación según el artículo 2332 del Código Civil es un contrato por el cual una persona transfiere a otra, gratuitamente, una parte o la totalidad de sus bienes presentes. El artículo 77 fracción XXIV exenta los ingresos derivados de donativos únicamente en dos casos: a) entre cónyuges o entre ascendientes y descendientes en línea recta, cualquiera que sea su monto y b) los demás donativos, siempre que el valor total de los recibidos en un año calendario no exceda de tres veces el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente elevada al año. Lógicamente por el excedente se pagará el impuesto correspondiente.

Por lo que se refiere a las demás donaciones, en el capítulo V de la ley, denominado "De los Ingresos por Adquisición de Bienes", queda gravado el ingreso por donación para el adquirente, por lo que en este caso, el donante no estará sujeto al pago del impuesto.

Por lo que respecta a la tercera exención, es decir, a la de la fusión de sociedades, la persona física no percibe ingreso alguno que se encuentre gravado, y por lo tanto, obligada al pago del impuesto sobre la renta, pues a través de la fusión de sociedades, el accionista lo único que percibe son las acciones por las que emite la nueva sociedad que subsiste, o la nueva sociedad formada, canjeándose las acciones de las que era tenedor dicho accionista por las que emite la nueva

sociedad. Posiblemente el legislador previendo que el simple canje de acciones podría interpretarse como enajenación de bienes, optó por exceptuar expresamente del pago del impuesto esta operación.

Como señalamos anteriormente, el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación señala los supuestos en que debe considerarse que existe enajenación de bienes.

Pasaré ahora al capítulo V de la ley denominado "De los Ingresos por Adquisición de Bienes", en el que quedan comprendidos como objeto las operaciones mediante las cuales se obtienen ingresos por adquisición de bienes, ya sean muebles o inmuebles. Dentro de las actividades objeto de este capítulo tenemos:

1) La Donación, que de acuerdo con el artículo 2532 es un contrato por el cual una persona transfiere a otra, gratuitamente, una parte de la totalidad de sus bienes presentes. De conformidad con la fracción XXIV del artículo 77 de la ley, no causarán el impuesto sobre la renta los donativos entre cónyuges o entre ascendientes o descendientes en línea recta, cualquiera que sea su monto, así como los demás donativos, siempre que el valor total de los recibidos en un año de calendario no exceda de 5 veces el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente, elevado al año. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este artículo.

En las fracciones II y III del artículo 104 se habla de la adquisición de bienes ya sea por tesoros encontrados y por prescripción, es decir por el simple transcurso del tiempo.

La fracción III del artículo 104 nos habla del supuesto que señala el artículo 103 de la ley para efectos de considerar esta situación también como ingreso gravado por este capítulo. El artículo 102 nos habla del caso en que en una enajenación de un bien inmueble, éste se venda a una cantidad menor del valor de avalúo que se haya practicado de dicho bien, o cuando el valor del avalúo exceda en más de un 10% de la contraprestación pactada por la enajenación. En este caso, se considerará la diferencia que exista como ingreso del adquirente, teniendo entonces que sujetarse al capítulo V, específicamente al artículo 104 fracción IV. Por último, este artículo regula en su fracción V como ingreso, aquellas construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en inmuebles que, de conformidad con los contratos por los que se otorgó su uso o goce, queden a beneficio del propietario del bien inmueble.

Pasemos ahora al capítulo VI intitulado "De los Ingresos por Actividades Empresariales", el cual tiene como objeto originador del impuesto, las actividades empresariales contempladas dentro del capítulo II de la ley, a diferencia de que el presente capítulo se refiere únicamente a las actividades empresariales desarrolladas por una persona física, a diferencia del capítulo VI que contempla a las sociedades mercanti-

les. Y como señalé al referirme al objeto del capítulo II, se entienden por actividades empresariales: las comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas y las de pesca, actividades éstas que ya comenté anteriormente.

El siguiente capítulo, el VII, intitulado "De los Ingresos por Dividendos y en General por las Ganancias Distribuidas por Sociedades Mercantiles", tiene por objeto del impuesto los ingresos que obtienen los socios o accionistas de una sociedad mercantil, ingresos éstos que se pueden derivar de dividendos decretados, utilidad en reembolso por liquidación o reducción de capital, intereses y participación de utilidades préstamos a socios o accionistas, erogaciones que benefician a los socios o accionistas, omisión de ingresos o compras no efectuadas, etc.

El capítulo VIII tiene por objeto los ingresos que obtengan las personas físicas por intereses provenientes de toda clase de bonos, certificados de instituciones de crédito, obligaciones, cédulas hipotecarias, certificados de participación inmobiliarios no amortizables y certificados de participación ordinarios, así como aquellos intereses derivados de préstamos a cargo de instituciones de crédito o de organizaciones auxiliares de crédito.

El capítulo IX denominado "De los Ingresos por Obtención de Premios" grava las actividades tales como las loterías, -

rifas, sorteos, juego de apuestas y concursos de toda clase, legalmente autorizados.

Por último, el capítulo X grava aquellas actividades no reguladas en los anteriores capítulos. En efecto, este capítulo titulado "De los Demás Ingresos que obtengan las Personas Físicas", grava las actividades siguientes:

- a) La condonación de deuda, es decir, deudas perdonadas por el acreedor,
- b) Los intereses distintos de los señalados en el capítulo VIII,
- c) Las prestaciones que se obtengan con motivo del otorgamiento de fianzas o avales, cuando no se presten por instituciones legalmente autorizadas,
- d) Inversiones en sociedades extranjeras, así como los dividendos o utilidades distribuidas por sociedades extranjeras,
- e) Explotación de concesiones, permisos, autorizaciones o contratos otorgados por el gobierno,
- f) La explotación del subsuelo, así como la participación en productos de la explotación del subsuelo.
- g) Las indemnizaciones e intereses moratorios.
- h) El remanente distribuible que determinen las personas morales a que se refiere el título III de la ley, es decir las Personas Morales con fines no lucrativos.

Pasemos ahora al último título de la ley, el título V, que se refiere a los extranjeros residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en el territorio nacional. El objeto de este título son los ingresos que obtengan dichas personas en efectivo, en especie o en crédito procedentes de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional, siempre y cuando no tengan un establecimiento permanente dentro del país.

Los pagos a extranjeros residentes en el extranjero se encontraban previstos en la ley anterior en la fracción II del artículo 50, y en los artículos 50, 51 y 41. A partir de 1961 se reestructuraron todas las disposiciones referentes a los pagos que se hagan a residentes en el extranjero y se define con toda claridad la fuente de riqueza cuando ésta se encuentre ubicada dentro del territorio nacional.

El concepto de ingreso en crédito se mantiene como hasta 1960, razón por la cual el impuesto se causa desde el momento en que es exigible el pago, independientemente de que éste se realice con posterioridad.

Las actividades por las que se pueden originar estos ingresos, son todas sin excepción alguna, por lo que bien pueden ser por salarios, honorarios, arrendamientos, dividendos, etc., etc.

Ahora bien, el capítulo V regula específicamente cada una de las actividades generadoras del ingreso. Así, por ejemplo, el artículo 145 nos habla de la fuente de riqueza en sueldos, señalando que tratándose de los ingresos por salarios, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra dentro del territorio nacional cuando el servicio se preste dentro del país, a excepción de los ingresos por honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia o administradores o comisarios, en los que se entenderá que la fuente de riqueza está ubicada en el territorio nacional cuando los mismos sean pagados en el país, en el extranjero, por empresas residentes en México. Otro ejemplo es el regulado en el artículo 147 que nos habla de la fuente de riqueza en honorarios, estableciendo que la fuente de riqueza será en México cuando la actividad se desarrolle dentro del territorio nacional. El artículo 148 regula la fuente de riqueza en la concesión del uso o goce temporal de inmuebles considerando lógicamente que será la fuente en México cuando el bien se encuentre dentro del territorio nacional. Por lo que se refiere a bienes muebles, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en el territorio nacional, cuando los bienes destinados a actividades empresariales se utilicen dentro del país. En el caso de que los muebles se destinen a actividades que no sean empresariales, cuando en el país se haga la entrega material de los muebles. El artículo 150 señala que en los ingresos por enajenación de bienes inmuebles, se considerará que la fuente de riqueza se ubica en territorio nacional, -

en el país se encuentren dichos bienes. Por lo que se refiere a la fuente de riqueza en la enajenación de acciones o partes sociales, se considerará como fuente nacional cuando la sociedad emisora sea mexicana. Tratándose de dividendos, la fuente estará en el país cuando la sociedad que los distribuya resida en el país. Por lo que respecta a los ingresos por intereses, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en el país cuando en México se invierta el capital. En los ingresos por arrendamiento financiero, la fuente en México será cuando los bienes se utilicen en el país. Igualmente por lo que se refiere a las regalías y asistencia técnica, la fuente será cuando los bienes o derechos por los cuales se pagan las regalías se aprovechen en México. Tratándose de ingresos por construcción, instalación, mantenimiento, montaje e inspección, la fuente de ingreso será cuando éstos se realicen en el país, así también se considerará en los espectáculos públicos.

Para detallar más específicamente las actividades antes reseñadas, el artículo 162 establece para evitar confusiones o malas interpretaciones, una lista mencionando qué debe entenderse por cada actividad. Así dicho artículo textualmente dice que se entenderá por:

1. Salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, los señalados en el artículo 78 de esta ley.

- II. Honorarios y, en general, la prestación de un servicio personal independiente, los indicados en el artículo 84 de la ley.
- III. Otorgar el uso o goce temporal de bienes, los referidos en el artículo 89 de la ley.
- IV. Enajenación de bienes, los mencionados en el artículo 93 de la ley,
- V. Arrendamiento financiero, los que deriven de los contratos que reúnan las características indicadas en el artículo 15 del Código Fiscal de la Federación.
- VI. Regalías, las retribuciones de toda clase, cualquiera que sea el nombre con que se les designe, por los conceptos que se refiere el artículo 156 de la ley,
- VII. Premios que se deriven de la celebración de loterías, rifas, sorteos o juegos con apuestas y concursos de toda clase.

Entremos al análisis del tercer elemento del impuesto, "la Base", aplicándola prácticamente a la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Como mencionamos en el capítulo II del presente trabajo, "la Base" del impuesto es la cantidad en dinero o en especie que se toma para calcular el pago del impuesto, es decir, la cuantía sobre la que se determina el tributo. "La base es

la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto"

En una aplicación más concreta, puede decir que la base es el procedimiento mediante el cual se va a determinar la cuantía que cada contribuyente debe pagar de impuesto. La base está formada por el ingreso bruto, deducciones en sentido general, ingreso neto y la tarifa o cuota.

El ingreso bruto nos va a servir como punto de partida para aplicar los demás elementos, entendiendo como ingreso bruto la totalidad de los ingresos obtenidos por el contribuyente sin deducción alguna.

Posteriormente debemos utilizar las deducciones para poder determinar la cantidad neta que quedará gravada al pago del impuesto, entendiendo por deducciones aquellas cantidades por las cuales el contribuyente no paga impuesto, esto por referirse a gastos propios e indispensables de su actividad.

Una vez disminuido del ingreso bruto las deducciones, llegamos al ingreso neto, que es la cantidad a la que se le va a aplicar la tarifa o cuota, para así cuantificar la cantidad a pagar.

---

<sup>6</sup> FLORES ZAVALA, ERNESTO. Elementos de Finanzas Públicas. Editorial Porrúa, decimaséptima edición, México, 1976, p. 109.

El procedimiento anteriormente desarrollado es lo que a mi punto de vista encuadra la "Base del Impuesto", no obstante que algunos autores opinan erróneamente que la base está formada únicamente por el ingreso bruto del contribuyente y que los demás conceptos tributarios referidos no deben considerarse como elementos de la "Base".

Pasaré al análisis de la "Base" de cada título de la Ley del Impuesto sobre la Renta, empezando primero por el que se refiere a las Sociedades Mercantiles.

El artículo 10 de la nueva ley establece lo que significa la "Base" del impuesto a las sociedades mercantiles, organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales y las instituciones de crédito. La ley establece que para determinar el impuesto deberá aplicarse la tarifa del artículo 15 al resultado fiscal, esto es, que el resultado fiscal es la base gravable a la cual se aplica la tarifa. Sin embargo, para determinar este resultado fiscal es importante establecer otros lineamientos, de modo que antes de llegar al resultado fiscal debemos precisar qué entiende la ley por utilidad fiscal, pérdida fiscal, utilidad fiscal ajustada, pérdida fiscal ajustada, etc., para llegar al concepto de resultado fiscal.

La ley da nuevos términos que pretenden ser más lógicos denominados resultado fiscal, utilidad fiscal y pérdida fis-

cal, abandonando los viejos conceptos de ingreso global gravable y de pérdida de operación que eran los utilizados en la ley anterior. La adopción de estos términos está íntimamente relacionada con la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, como enseguida demostrará:

El último párrafo del artículo 10 señala que para los efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, se entenderá que la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es la utilidad fiscal señalada en este artículo. Es decir a partir de 1981 esa renta gravable corresponderá al término "utilidad fiscal" por lo que este término fue creado exclusivamente para la participación de los trabajadores en la utilidad de las empresas.

Ahora bien, surge la incógnita: ¿Qué es la utilidad fiscal? El mismo artículo 10 la define como aquella utilidad que se determina disminuyendo de la totalidad de ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio fiscal, las deducciones autorizadas por este Título, salvo la señalada en el artículo 51 de esta ley.

El término "utilidad fiscal" tiene como único objeto resolver el problema de la determinación de la base para el cálculo de la participación de utilidades a los trabajadores.

Surge otra incógnita de ¿cual es la diferencia entre -- utilidad fiscal y resultado fiscal?. Antes de contestar dicha pregunta, debe decir que el resultado fiscal es lo que anteriormente conocíamos como "ingreso global gravable". La diferencia entre los dos términos antes referidos estriba en -- que en la utilidad fiscal no se disminuyen los conceptos señalados en el segundo párrafo del artículo 15 de la ley

Bajo el sistema tradicional, entendemos por utilidad fiscal el resultado de disminuir a la totalidad de los ingresos percibidos, ya sea en efectivo, en bienes, en crédito ó en servicios, las deducciones autorizadas por la ley siempre y cuando los ingresos sean superiores a las deducciones, pues en caso de que las deducciones sean superiores a los ingresos, estaremos en presencia del concepto de pérdida fiscal. Ahora bien, todos los ingresos que obtengan las Sociedades -- Mercantiles con motivo del desarrollo de actividades empresariales, deben de acumularse para efectos de determinar utilidad fiscal, a excepción de los ingresos señalados en el segundo párrafo del artículo 15 de la ley que serán ingresos no -- acumulables y que entre otros sean los obtenidos por aumento de capital, pago de la pérdida de sus accionistas revaluación de bienes, etc.

Hasta el año de 1980, el único concepto que no afectaba la participación de utilidades era la amortización de pérdidas de ejercicios anteriores. Pero ahora con las nuevas dis-

posiciones, los conceptos antes referidos no afectarán para la determinación de la utilidad fiscal, es decir, la disminución que de ellos se haga para determinar el resultado fiscal no influirá en la determinación de la base para el cálculo de la participación. Es lógico suponer que el espíritu del legislador en cuanto a ésta nueva base es únicamente buscando el mayor beneficio para los trabajadores.

El otro concepto, la "pérdida fiscal" es la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por la ley, cuando el monto de aquéllos sea inferior al de éstas. Es decir cuando el monto de las deducciones sean superiores al de los ingresos, se estará ante la pérdida fiscal.

Una vez definidos y explicados los conceptos tributarios a que se refiere la ley, pasemos a estudiar como determinar el resultado fiscal, es decir la base del impuesto para las Sociedades Mercantiles.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 10 tenemos que el resultado fiscal se determinará disminuyendo de la utilidad fiscal, las pérdidas fiscales de otros ejercicios y si el resultado siguiese siendo positivo estaremos en presencia de lo que la ley denomina resultado fiscal que en resumidas cuentas viene siendo la utilidad o base gravable de las Sociedades Mercantiles, a la cual se la aplicará la tarifa del ar-

Artículo 13 obteniéndose así el impuesto anual causado en el -- ejercicio por la Sociedadde que se trata

Cree conveniente que antes de llegar al estudio del resultado fiscal, debo referirme en primer término al punto de partida, es decir del ingreso acumulable que será la base para poder determinar tanto la utilidad fiscal como el resultado fiscal.

El artículo 15 de la ley dispone que las Sociedades Mercantiles acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en bienes, en servicio o en crédito, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. Para efectos de esta Ley, no se considerarán ingresos, los que obtenga el contribuyente por aumento de capital, por pago de la pérdida por sus accionistas, por primas obtenidas por la colocación de acciones y con motivo de la revaluación de bienes de activo fijo y de su capital.

Así mismo dicho artículo dispone que las Sociedades Mercantiles residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, acumularán la totalidad de los ingresos atribuibles a dichos establecimientos, no considerándose ingreso atribuible a un establecimiento permanente la simple remesa que obtenga de la oficina central de la sociedad o de otro establecimiento de ésta.

Del texto de este artículo tenemos varias modificaciones importantes, con respecto a la anterior ley vigente hasta 1980.

En primer término se introduce una nueva fuente como ingreso, al gravar los ingresos en servicios ésto para preveer aquéllos servicios no cobrados o facturados por la empresa.

En segundo lugar, se precisa que no se considerarán ingresos los que obtenga el contribuyente por: aumento de capital; pago de pérdidas por los socios o accionistas; primas en colocación de acciones y; las que se registren con motivo de la revaluación de bienes del activo fijo o de su capital.

En tercer término, el nuevo texto de este artículo clarifica la situación de las empresas extranjeras residentes en México así como a las extranjeras residentes en el extranjero con establecimiento dentro del territorio nacional. El artículo 6° de la Ley regula la mecánica para el acreditamiento del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero procedente de fuentes de riqueza ubicada en el extranjero. Por lo que respecta a los establecimientos de empresas residentes en el extranjero, los artículos 2°, 3°, y 4° regulan la mecánica en cuanto a su situación fiscal. Cabe destacar que por primera vez en el artículo 4° se señala como imputables los ingresos a un establecimiento permanente en el territorio nacional de un residente en el extranjero, derivados de las enajenacio

nes de mercancías que efectuen en territorio nacional. Estobedece a que el establecimiento constituye una prolongación de la casa matriz.

Por otra parte cabe hacer mención a que la ley en su artículo 15 habla de ingresos en especie. Ahora bien, surge la incógnita de en que momento debe determinarse el valor del bien, cuando el ingreso se percibe en especie. El artículo 7° de la ley señala que deberá tomarse en consideración el valor de los bienes en moneda nacional en la fecha de percepción, según las cotizaciones o valores en el mercado, o en su defecto, el de avalúo. De la interpretación de dicho numeral considero que debe entenderse por "percepción" el momento en que se transmite la propiedad, independientemente de la fecha en que se haga la entrega de los bienes, esto en atención a que la ley grava la modificación del patrimonio y dicha modificación ocurre en el caso de ingresos en especie, cuando ha quedado transmitida la propiedad al sujeto. Ahora bien las reglas para determinar el valor del bien, están bien señaladas en el artículo 7° al hablar de cotizaciones o valores del mercado en el momento de la transmisión o bien de acuerdo a un avalúo.

Considero conveniente ya que hablamos de ingreso, hacer mención a los ingresos derivados por "ventas en abonos" y "contratos de arrendamiento financiero". Según lo dispuesto en el artículo 16, quienes realicen enajenaciones en abonos,

y que difieran cuando menos la mitad del precio u obtengan ingresos provenientes de contratos de arrendamiento financiero, podrán optar por acumular el total del precio pactado como ingreso obtenido en el ejercicio, o bien, podrá considerarse -- como ingreso acumulable el que en realidad se les haya pagado en el ejercicio. Pero existe una excepción de que cuando el contribuyente enajene documentos pendientes de cobro o cuando los dé en pago a los socios con motivo de liquidación o de reducción de capital, deberá considerarse como ingreso acumulable en el ejercicio en que se realice, la cantidad pendiente de cobro, pues se considera que se está realizando el ingreso al momento en que se está distribuyendo o enajenando.

Hecho un breve paréntesis de las fuentes de ingreso, pasemos ahora a referirnos a lo que debemos entender por ingreso acumulable, entendiéndolo por éste a los ingresos que se encuentran gravados por la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El artículo 17 en forma enunciativa establece cuales -- son los ingresos acumulables y que entre otros son:

- I. Los ingresos estimados por la Secretaria de Hacienda y Crédito Público,
- II. La utilidad en pagos efectuados con bienes,
- III. Diferencia de inventarios de ganado,
- IV. Ingresos por Adquisición, es decir los que provengan de mejoras o construcciones permanentes en inmuebles en

el caso de arrendamiento,

V. Ganancias de capital,

VI. Recuperación de créditos cancelados,

VII. Recuperación por seguros y fianzas,

VIII. Indemnizaciones

Esto quiere decir que aparte de los ingresos que se obtengan por las actividades propias de la empresa, que pueden ser, comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, acumularán los ingresos derivados de las situaciones antes enumeradas.

Por ingreso acumulable bajo el sistema de Ampliación de la base, debemos entender todos y cada uno de los ingresos acumulables del sistema tradicional, salvo los ingresos distribuidos mediante la entrega de acciones de la misma sociedad que los distribuye o los que se reinviertan dentro de los 30 días siguientes a su distribución en la suscripción o pago de aumento de capital en la misma sociedad que los distribuyó, pues en este caso tales dividendos se acumularán en el ejercicio en que se reembalse por reducción de capital o por liquidación de la persona moral de que se trate.

No obstante que como señalé anteriormente, los ingresos acumulables en ambos sistemas son los mismos, en el de aplicación de la base se adiciona como que viene a informar todo nuestro sistema tradicional tributario, al adicionar a éstos-

ingresos las palabras "de cualquier otro tipo" donde el legislador incluye la llamada "ganancia inflacionaria" en donde el interés pagado no será deducible sino únicamente en la parte que exceda al porcentaje inflacionario que para tal efecto -- determine el Banco de México. Si el total de los intereses -- pagados por el contribuyente no excede a éste porcentaje inflacionario, entonces el interés pagado no será deducible y -- por contra el contribuyente obtendrá una ganancia inflacionaria que será acumulable. Sin embargo este impacto inflacionario no se recibirá en un 100%, sino que se hará en forma creciente, de acuerdo con el porcentaje que en cada año desde -- 1987 a 1990 se irá incrementando en el impuesto, éste es el 20, 40, 60 y 80 % hasta llegar a 1991 en que será el 100%. -- Por contra, en el sistema tradicional el porcentaje del impuesto real vendrá disminuyendo desde el 80% en 1987 hasta el 20% en 1990 desaparecer en 1991.

En resumen diré que la totalidad de los ingresos que se obtengén serán acumulables, ya sean éstos en efectivo, bienes, servicios o en crédito considero que, independientemente de que se trate de una persona física o de una sociedad mercantil, a partir de 1981 se encuentran gravados todos los ingresos que se perciban, es decir, se gravan tanto los ingresos de naturaleza civil, como los que se deriven de actividades -- comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca y de cualquier especie. Esta consideración la basamos en el hecho de que el artículo 10. de la ley, señala que se encuen-

tran afectos al pago del impuesto sobre la renta las personas físicas y las morales residentes en México, respecto a todos sus ingresos. A partir del nuevo texto de este artículo encontramos la modificación respecto a las personas morales en cuanto a que desde 1981 se gravan los ingresos de naturaleza civil y los de derecho público, situación esta que ya comenté anteriormente.

Ahora bien hablemos de cuales son los ingresos que quedan excluidos como ingresos acumulables. Por lo que respecta a los ingresos que perciben las sociedades mercantiles, los que quedan excluidos del impuesto son aquellos impuestos que trasladen los contribuyentes en términos de la ley.

Ahora bien, cabe aclarar que existe una diferencia entre los ingresos por los que no se paga impuesto (llamados en la ley anterior ingresos no acumulables) de los ingresos que se encuentran exentos. Los primeros son aquellos que como su propio nombre lo indica, no serán objeto de pago del impuesto por no ser acumulables a los demás ingresos. Los segundos se refieren a aquellos ingresos acumulables pero que por disposición de la ley se encuentran exentos. Es decir son acumulables pero con carácter de exentos por disposición de la propia ley. Esta exención es la que conocemos como deducción de los ingresos. En la nueva ley, las deducciones se encuentran reguladas en el capítulo 11 del título 11 referente a las Sociedades Mercantiles. El artículo 22 regula las

deducciones que los contribuyentes sujetos a este título podrán efectuar. Así; en forma enumerativa señala las siguientes:

- I. Las devoluciones, descuentos o beneficaciones,
- II. El costo,
- III. Los gastos,
- IV. Las inversiones,
- V. La diferencia entre los inventarios final e inicial de un ejercicio, cuando el inventario inicial fuere el mayor, tratándose de contribuyentes dedicados a la ganadería,
- VI. Las pérdidas de bienes por caso fortuito o fuerza mayor, así como las derivadas de operaciones en moneda extranjera y los créditos incobrables,
- VII. Las aportaciones para fondos destinados a investigación y desarrollo de tecnología,
- VIII. La creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social y de primas de antigüedad constituidas en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Los conceptos antes mencionados no tienen ningún cambio sustancial en relación con la ley anterior, excepto lo indicado en la fracción VII referente a la deducción de las aportaciones a fondos destinados a la investigación y desarrollo de

tecnología, cuyo procedimiento está regulado en el artículo 27 de la propia ley. "Conceptos que ya eran tan comunes en el medio como el de depreciación de activos fijos o el de la amortización de cargos y gastos diferidos, pasaron a la historia. En lo sucesivo las inversiones que se tengan en activos fijos o en cargos y gastos diferidos se deducirán en los porcentajes máximos autorizados por la ley" <sup>7</sup>

Hablemos ahora en forma general de cada uno de los conceptos a los que me referí anteriormente.

Por lo que se refiere a la fracción I, correspondiente a las devoluciones, descuentos o bonificaciones, nótese que en esta primera fracción no aparece el concepto rebajas, el cual anteriormente sí contemplaba la ley.

En lo que toca al costo, regulado en la fracción II, cabe indicar que este concepto se incorpora en la ley, siendo que anteriormente se encontraba regulado en el reglamento de la propia ley. Ahora en la sección II del título de Sociedades Mercantiles se encuentra regulado este concepto en los términos siguientes:

Artículo 29.- El costo de las mercancías o el de los

---

<sup>7</sup> JIMENEZ GONZALEZ, ANTONIO. Impuesto sobre la Renta. Edit. ECASA, 1961, p. 57.

productos enajenados se determinará conforme a lo que denomina la técnica contable sistema de valuación de costo absorbente, con base en costos históricos.

Asimismo este artículo regula la situación de cuando el costo sea superior al de mercado, señalando que podrá considerarse, previo aviso a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el que corresponda a los siguientes valores:

- El de mercado, que es el de reposición, sea éste por su adquisición o producción, sin que exceda del valor de realización ni sea inferior al neto de realización.
- El de realización, que es el precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación, siempre que sea inferior al valor de mercado.
- El neto de realización, que es el equivalente del precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación y menos el porcentaje de utilidad que habitualmente se obtenga en su realización, si es superior al valor de mercado.

Todo esto en forma general, señala cómo debemos hacer la determinación del costo y el sistema de costos que también deberán llevarse en las empresas.

Ahora bien, en el caso de ventas en abonos y en el caso de arrendamiento financiero, el costo se calculará como se ha

ce en la técnica contable y de acuerdo al procedimiento establecido en el artículo 30 de la ley.

Los gastos mencionados en la fracción III, tiene una estrecha relación con los artículos 24 y 25 de la ley que se refieren a los requisitos que deben reunir las deducciones y aquellos gastos no deducibles. Dentro de aquéllos tenemos el artículo 24 que regula cada uno de los gastos y la forma y requisitos que deben llenar. Dentro de éstos, es decir, los gastos no deducibles, como principales tenemos los impuestos a cargo de terceros, aportaciones al Seguro Social cuando el salario pagado al trabajador rebase el salario mínimo, la participación de utilidades, gastos de representación, gastos de viajes y viáticos con ciertas excepciones establecidas en este mismo artículo, etc., etc.

Cabe mencionar que este renglón de gastos es muy complejo por la diversidad de situaciones de hecho que se han presentado en la práctica y que ha dado origen a diversos criterios tanto de las autoridades hacendarias así como de los tribunales judiciales, razón por la cual únicamente nos permitimos hacer breve referencia de los mismos, pues un análisis completo sería muy extenso.

La fracción IV que se refiere a las inversiones, se encuentra regulado en los artículos 41 al 51 de la ley, en donde encontramos en forma general que las inversiones únicamente

te se podrán deducir mediante la aplicación, en cada ejercicio, de los porcentos máximos autorizados por la misma ley - al monto original de la inversión, con las limitaciones que - en su caso establezcan la misma ley del impuesto sobre la renta o las disposiciones que concedan estímulos fiscales.

Para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, inversión se consideran los activos fijos, los gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en períodos preoperativos. 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. Cargos diferidos son aquéllos que reúnan los requisitos de los Gastos Diferidos, pero cuyo beneficio sea por un período ilimitado que dependerá de la duración de la empresa. Gastos preoperativos tiene por objeto la investigación y desarrollo relacionados con el diseño, elaboración, mejoramiento, empaque o distribución de un producto, así como 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.

Ahora bien, el porcentaje a que deben sujetarse estos gastos está regulado en los artículos 43, 44 y 45 de la ley.

La fracción V no merece mayor comentario pues por sí so

la se explica, al determinar la diferencia entre los inventarios final e inicial de un ejercicio, cuando el inventario inicial fuere mayor tratándose de contribuyentes dedicados a la ganadería.

La fracción VI correspondiente a las pérdidas de bienes por casos fortuitos o fuerza mayor, así como las derivadas de operaciones en moneda extranjera y créditos incobrables está regulado en el artículo 55 que establece el procedimiento para deducir las pérdidas fiscales. A partir de 1981 se introduce un cambio radical en esta materia según se desprende del artículo 55. Consiste en el hecho de poder disminuir la pérdida ocurrida en un ejercicio de la utilidad que, en su caso, se obtenga en el ejercicio inmediato anterior o en los 4 ejercicios siguientes

El artículo 26 contempla las deudas en moneda extranjera y establece que los contribuyentes que tengan deudas o créditos en moneda extranjera deberán deducir las pérdidas que resulten de la fluctuación monetaria en el ejercicio, conforme se vayan pagando las deudas o se vayan cobrando los créditos. Esta se podrá deducir en el ejercicio en el cual ocurrió la pérdida o en los 4 siguientes, pero en partes iguales.

La fracción VII que se refiere a las aportaciones para fondos destinados a investigación y desarrollo de tecnología, se encuentra regulado en el artículo 27 de la ley, que esta-

blece la Ley del Seguro Social y de primas de antigüedad constituidas en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el artículo 26 de la ley establece el procedimiento que se debe seguir. "Se considera que las empresas deben establecer este fondo para prevenirse de los pagos y por este concepto, pues esta deducción se debería realizar hasta que sea pagada la pensión y al crear el fondo es en el mismo ejercicio cuando la deducción afecta la utilidad fiscal.

Hablemos ahora de la deducción adicional que establece el artículo 51 de la ley. El antecedente de este artículo lo encontramos en el artículo 20A de la ley que estuvo en vigor hasta el año de 1960, apareciendo por primera vez en el año de 1979 con efectos retroactivos al de 1976.

Respecto a esta deducción adicional podemos decir que su finalidad es sobre todo una medida inflacionaria que beneficia de gran forma a las empresas, pues lo que se busca es un ajuste en cuanto a la inflación de la moneda. Así las cosas, pensamos que un gran número de empresas utilizaron el derecho de aplicar esta deducción.

Por lo que corresponde al sistema de Ampliación de la Base, debemos referirnos fundamentalmente al resultado fiscal ya que de ahí se desprende la Base del Impuesto. Para obtener este resultado fiscal debemos de reducir a la totalidad de los intereses acumulables obtenidos en el ejercicio, las de-

ducciones autorizadas por el título II de Ampliación de la Base, y si el resultado es positivo, estaremos en presencia de la utilidad fiscal. A esta utilidad fiscal se le disminuirán las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de otros ejercicios, obteniéndose así el resultado fiscal.

Pasaré ahora al título IV de la ley correspondiente a las Personas Físicas, ya que el tercer título por su característica especial no tienen ninguna base, pues ésta en tal caso sería la aplicable para las Personas Físicas.

La base para el título IV podemos resumirla en una sola a excepción de los capítulos referentes a intereses y dividendos que contemplan una base especial.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 74 podemos deducir que la base del impuesto de las Personas Físicas serán todos los ingresos acumulables, que son todos los ingresos que obtengan en efectivo, en bienes o en crédito, incluyendo dentro de éstos los que provengan de fuente de riqueza ubicada en el extranjero. El procedimiento para determinar la base será sumando todos sus ingresos y reduciendo de esta suma las deducciones autorizadas por la misma ley. Al respecto cabe mencionar que independientemente de la actividad o fuente de ingreso de donde provengan los ingresos, todos serán acumulables a excepción de los dividendos o intereses. La acumulación de los ingresos será anual, siendo también ne-

cesaria esta acumulación para los pagos provisionales.

Ahora bien, los ingresos exentos del pago del impuesto están comprendidos dentro del artículo 7/, y son los siguientes:

- I. Las prestaciones distintas del salario mínimo que reciban los trabajadores, cuando no excedan de los mínimos señalados por la legislación laboral. Por el excedente se pagará impuesto,
- II. Jubilaciones, pensiones y haberes de retiro cuyo monto no exceda de nueve veces el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente. Por el excedente se pagará impuesto,
- III. Las indemnizaciones por riesgo o enfermedad que se concedan de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo respectivos,
- IV. Gastos médicos y de funeral percibidos con motivo de reembolso que se concedan de manera general de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo,
- V. Las prestaciones de seguridad social que otorguen las instituciones públicas.
- VI. Los percibidos con motivo de subsidio por incapacidad, becas educacionales para los trabajadores o sus hijos, guarderías, actividades culturales y deportivas y otras prestaciones de previsión social que se concedan en forma general,

- VII. Depósitos entregados al INFONAVIT o en otros institutos de seguridad social en términos de ley,
- VIII. Los provenientes de cajas de ahorro de trabajadores y de fondos de ahorro establecidos por la empresa,
- IX. La cuota de seguridad social de los trabajadores pagada por los trabajadores,
- X. Los que obtengan las personas que han estado sujetas a una relación laboral, en el momento de su separación, por concepto de primas de antigüedad, retiro o indemnizaciones u otros pagos hasta por el equivalente de noventa veces el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente por cada año de trabajo.
- XI. Las gratificaciones que reciban los trabajadores de sus patrones durante un año calendario, hasta el equivalente del salario mínimo general de la zona económica del trabajador elevado a 30 días siempre que sean en forma general. Tratándose de las gratificaciones de los trabajadores comprendidas en el Apartado E del artículo 125 Constitucional, no se pagará el impuesto si se otorga en forma general. Respecto a esta última gratificación considero que rompe con el principio básico de equidad y justicia tributaria.
- XII. Las remuneraciones por servicios personales subordinados que perciban los extranjeros, cuando se trate de agentes diplomáticos, agentes consulares, empleados de embajadas, legaciones o consulados extranje-

ros, miembros de delegaciones oficiales, así como de delegaciones científicas y humanitarias, los representantes y empleados de los organismos internacionales con sede en México y los técnicos extranjeros contratados por el gobierno federal. En casi todos estos casos existe como requisito la reciprocidad de exención entre México con los gobiernos extranjeros correspondientes,

XIII. Los percibidos para gastos de representación y viáticos cuando sean efectivamente erogados en servicio del patrón y debidamente comprobables e indispensables,

XIV. Las rentas congeladas,

XV. Los derivados de la enajenación de casa habitación, siempre y cuando el contribuyente haya habitado en dicho inmueble cuando menos los dos últimos años anteriores a la enajenación y que el importe de la enajenación se invierta en territorio nacional, dentro del año siguiente, en la adquisición o construcción de casas habitación de su propiedad en la que establezca su domicilio o destino para arrendamiento, siempre que en este último caso se encuentre ubicada dentro de las zonas de desarrollo que señale el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Tampoco se estará obligado al pago del impuesto cuando el contribuyente invierta el importe de la enajenación para pagar deudas contraídas en

la adquisición de casas habitación, siempre que la adquisición se hubiere efectuado dentro del año inmediato anterior a la fecha de la enajenación,

- XVI. Los obtenidos con motivo de la enajenación de títulos valor, cuando la operación se realice en el país a través de la bolsa de valores autorizada y siempre que dichos valores sean de los que coloquen entre el gran público inversionista, conforme a las reglas que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público,
- XVII. Los provenientes de la enajenación de bienes muebles, excluyendo las partes sociales, los títulos valor y las inversiones del contribuyente, cuando en un año de calendario la diferencia entre el total de la enajenación y el costo comprobado de las adquisiciones, no exceda de tres veces el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente elevado al año,
- XVIII. Los ingresos de ejidatarios, comuneros por la producción agropecuaria o pesquera 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,
- XIX. Los intereses pagados por instituciones de crédito, cuando no excedan de 5% anual del monto del depósito del que deriven,
- XX. Los intereses derivados por bonos y obligaciones

que emitan <sup>-168-</sup> instituciones de crédito internacionales, de las que forme parte el gobierno mexicano o alguna institución nacional de crédito,

- XXI. Los intereses provenientes de bonos emitidos por el gobierno federal, en moneda extranjera, en los que se establezca la franquicia de este impuesto.
- XXII. Las cantidades que paguen las instituciones de seguros a los aseguradores y beneficiarios con motivo de pólizas contratadas, siempre que no se trate de seguros relacionados con bienes de activo fijo,
- XXIII. Los que perciban por herencia o legado,
- XXIV. Los que reciban como donativos, entre cónyuges o ascendientes y descendientes en línea recta cualquiera que sea su monto, y los demás donativos siempre que el valor total de los recibidos en un año calendario no exceda de tres veces el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente elevado al año.
- XXV. Los que se obtengan por premios, cuando el valor de cada premio no exceda de \$ 500.00, así como por premios obtenidos con motivo de un concurso científico, artístico o literario, abierto al público en general e a un grupo determinado de profesionistas.
- XXVI. Las indemnizaciones por daños que no excedan el valor de mercado del bien de que se trate.
- XXVII. Los percibidos en concepto de alimentos en los términos de la propia ley.

XXVIII. Los derivados de regalías que perciban los autores por permitir a terceros el uso o la explotación de los derechos de autor, y

XXIX. El impuesto al valor agregado trasladado por el contribuyente en términos de ley.

Ahora bien, cada capítulo en especial contempla una serie de deducciones propias.

El capítulo I correspondiente a los trabajadores dependientes autoriza la deducción del salario mínimo general de la zona económica del contribuyente, deducción ésta no exclusiva únicamente de este capítulo sino en general de toda persona física sujeta al pago del impuesto sobre la renta.

El capítulo II autoriza como deducción todos aquellos gastos indispensables y necesarios que tenga el contribuyente para la obtención del ingreso. Existe una deducción opcional para los artistas, toreros y deportistas, deducción ésta establecida en el artículo 67 de la ley.

El capítulo III contempla como deducciones autorizadas, el impuesto predial que pague el arrendador, así como las contribuciones locales de mejoras, de planificación o de cooperación para obras públicas, los gastos de mantenimiento del bien arrendado y las contribuciones de agua, los intereses por préstamos utilizados para la compra, construcción o mejo-

ra de los bienes inmuebles, los salarios, comisiones y honorarios devengados que correspondan al bien inmueble, las primas de seguros que amparen los bienes respectivos, las inversiones en construcciones, incluyendo adiciones o mejoras, y una deducción adicional de ajuste de valor establecida en el artículo 91 de la propia ley. Ahora bien el artículo 90 permite la posibilidad de deducir el 50% de los ingresos a que se refiere este capítulo, en sustitución de las deducciones que citamos anteriormente. Esta deducción del 50% la considero más conveniente pues así el contribuyente de acuerdo con lo que establece la ley, se libera de llevar libros y documentación comprobatoria, lo cual es ya una ventaja tanto para las autoridades hacendarias como para los contribuyentes. Lógicamente esta opción debe atender principalmente a la conveniencia de utilizar este 50% como deducción general o bien sujetarse a gastos comprobados, todo dependiendo de los ingresos del contribuyente.

El capítulo IV contempla los ingresos por enajenación de bienes y particularmente en el artículo 97 se establecen las deducciones autorizadas, que son: el costo ajustado de adquisición en términos del artículo 99 de la ley; el costo ajustado de construcciones y mejoras también de acuerdo con el procedimiento establecido en el artículo 99; los impuestos y gastos notariales de adquisición y de enajenación pagados por el enajenante; comisiones y mediaciones pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición o de la enajena-

ción del bien; pérdidas sufridas en la enajenación del inmueble, acciones o partes sociales en los últimos tres años; en este capítulo existe también una opción de aprovechar las deducciones señaladas anteriormente, o bien utilizar las señaladas en el artículo 101 de la ley siempre y cuando enajenen bienes adquiridos antes del 1o. de enero de 1973.

Respecto al ajuste de costo de adquisición de bienes inmuebles considero conveniente abrir un paréntesis para explicar el procedimiento a seguir, pues éste por ser un poco complicado ha dado lugar a confusiones.

Según lo dispuesto en el artículo 96 de la ley, el costo de adquisición será igual a la contraprestación que se haya pagado para adquirir el bien, sin incluir los intereses ni las erogaciones establecidas en el artículo 97. Ahora bien vamos a referirnos a cómo se ajusta el costo de adquisición, en los términos siguientes.

- I. Se restará del costo comprobado de adquisición, la parte correspondiente al terreno y el resultado será el costo de construcción. Cuando no se pueda efectuar esta separación se considerará como costo del terreno el 20% del total.
- II. El costo de construcción deberá disminuirse a razón del 3% anual por cada año transcurrido entre la fecha de adquisición y el de la enajenación. Al costo

resultante se le aplacará el factor correspondiente conforme a la tabla de ajuste que anualmente establecerá el Congreso de la Unión. Cuando los años transcurridos sean mayor de 33, se considerará que no hay costo de construcción.

Para poder apreciar objetivamente la mecánica de este artículo, nos permitimos presentar el siguiente ejemplo.

#### ANTECEDENTES

1) Costo del terreno	₡ 500,000.00
Costo de la Construcción	<u>750,000.00</u>
Costo Total	1'250,000.00

2) Adquirido en mayo de 1975

3) Enajenado en agosto de 1981

4) Tiempo transcurrido: 6 años 3 meses.

11) Determinación del costo ajustado.

#### OPERACION

#### CONCEPTO

a)  $₡ 750,000.00 \times 18\% = ₡ 135,000.00$  Dedución acumulada de la construcción (3% anual en 6 años transcurridos).

- b) \$ 750,000.00 - \$ 135,000.00 = \$ 615,000.00 Inversión en la construcción pendiente de deducir.
- c) \$ 615,000.00 + \$ 500,000.00 = \$ 1'115,000.00 Valor de la construcción y el terreno sujeto a ajuste.
- d) \$ 1'115,000.00 X 3.10 = \$ 3'456,500.00 Costo de adquisición ajustado de acuerdo con la tabla señalada por el Congreso de la Unión para 1981.

Ahora bien, ejemplifiquemos el caso en donde no se puede determinar el costo de la construcción:

#### ANTECEDENTES

- I) Costo del inmueble con terreno y construcción. \$ 500,000.00
- II) Se enajena el 10 de enero de 1981.

#### OPERACION

#### CONCEPTO

- 1) 20% X \$ 500,000.00 = \$ 100,000.00 Separación de valores del terreno y la construcción.
- 2) \$ 500,000.00 - \$ 100,000.00 = \$ 400,000.00  
 costo terreno = \$ 100,000.00  
 costo construcción = \$ 400,000.00
- 3) \$ 400,000.00 X 27% = \$ 108,000.00 Ajuste de costo de terreno (3% anual en 9 años).
- \$ 400,000.00 - \$ 108,000.00 = \$ 292,000.00 Valor de construcción menos valor de ajuste.

valor construcción = \$ 292,000.00

valor predio = \$ 100,000.00

\$ 392,000.00

4) \$ 392,000.00 X 4,51 = \$ 1,767,920.00 Costo de adquisición ajustado de acuerdo con la tabla señalada por el Congreso de la Unión, para 1981.

El capítulo V correspondiente a los Ingresos por Adquisición de Bienes autoriza como deducciones específicas las señaladas en el artículo 105 y que son:

A) Las contribuciones locales y federales, con excepción del impuesto sobre la renta, así como los gastos notariales efectuados con motivo de la adquisición.

B) Los demás gastos efectuados con motivo de juicios en los que se reconozca el derecho a adquirir.

C) Los pagos efectuados con motivo del avalúo del bien y

D) Las comisiones y mediaciones pagadas por el adquirente.

El capítulo VI que se refiere a los Ingresos por Actividades Empresariales, autoriza como deducciones específicas:

- a) Las devoluciones, bonificaciones y descuentos,
- b) El costo,
- c) Los gastos,
- d) Las inversiones,
- e) La diferencia entre los inventarios final e inicial de un año de calendario, cuando el inventario inicial fuere el mayor, tratándose de contribuyentes dedicados a la ganadería,
- f) Las pérdidas de bienes por caso fortuito o fuerza mayor, así como las de operaciones en moneda extranjera o créditos incobrables.
- g) Las aportaciones para constituir fondos destinados a la investigación y desarrollo de tecnología,
- h) La creación o incremento de reservas de fondo de pensión o jubilaciones de personal complementarias a la Ley del Seguro Social.

Estas deducciones son las mismas a que se refiere el artículo 22 de la ley que se refiere a las de las Sociedades Mercantiles. Asimismo cabe señalar que la definición de utilidad y pérdida fiscal y su efecto en la participación de los trabajadores en la utilidad de las empresas son las aplicables en el título de Sociedades Mercantiles. Como podemos observar en este artículo no se dice nada nuevo, simplemente se agrupan en él una serie de disposiciones aplicables a las Sociedades Mercantiles. Considero que aunque para mucha gente pueda ser innecesario repetir una serie de disposiciones que

ya contiene la ley, es mejor volver a reproducir lo que es aplicable en cada caso concreto para una mejor interpretación de la ley.

Ahora bien, el artículo 109 autoriza restar de la utilidad fiscal que obtengan las personas físicas que se dediquen a actividades empresariales el importe de varios conceptos, - conceptos éstos que también son los aplicables para las Sociedades Mercantiles. Cabe indicar que dentro de este capítulo se encuentran los sujetos clasificados en causantes mayores y causantes menores, para lo cual, los comentarios al respecto los remitimos a los expuestos anteriormente en el presente trabajo. Con respecto a los contribuyentes menores, el artículo 116 señala que las autoridades fiscales podrán determinar sus ingresos, para lo cual una vez determinados, se aplicará a éstos el coeficiente que corresponda a su actividad de acuerdo al artículo 62 de la ley.

Por lo que respecta a los capítulos VII y VIII que corresponden a los Ingresos por Dividendos e Intereses, éstos no determinan ninguna deducción específica por lo que la base será el ingreso bruto.

Asimismo el capítulo IX correspondiente a los Ingresos por Obtención de Premios, tampoco autoriza ninguna deducción adicional, por lo que se calculará el impuesto de acuerdo con el valor del premio aplicando el 8% para los premios con va-

lor de \$ 500.01 a \$ 5000.00, y un 15% para los premios con un valor de \$ 5000.00 en adelante.

Por último el capítulo X relativo a los demás Ingresos que Obtengan las Personas Físicas, tampoco se establece alguna deducción adicional a las generales, por lo que el valor de éstos será la base gravable.

En resumen puede indicar que en los capítulos de Ingresos por Salarios, Dividendos, Intereses, Premios y Otros Ingresos no se contempla alguna deducción específica; el capítulo de Ingresos por Honorarios autoriza la deducción de los gastos e inversiones necesarios para la obtención de los ingresos; el capítulo de Uso o goce temporal de bienes inmuebles dispone la deducción adicional de comprobar gastos o la tasa fija del 50%; los capítulos de Enajenación y Adquisición contemplan varias deducciones específicas; y por último el capítulo de Actividades Empresariales tiene deducciones específicas atendiendo a la actividad del contribuyente.

Ya que menciono las deducciones considero conveniente hablar brevemente del capítulo XI que nos establece los requisitos de éstas, que entre los más importantes encontramos: la indispensabilidad de los gastos, la documentación requisitada, la contabilización, el registro federal de causantes, etc.

Por otra parte el artículo 157 señala en forma enuncia-

tiva los gastos no deducibles entre los cuales se encuentran los pagos del impuesto sobre la renta a cargo del propio contribuyente o de terceros; las inversiones en casas habitacionales, aviones y embarcaciones que no tengan concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente, así como el pago por el uso o goce temporal de dichos bienes; gastos incurridos en un automóvil que excedan de la autorizada anualmente por el Congreso de la Unión; obsequios y atenciones; las sanciones, indemnizaciones por daños y perjuicios a excepción de cuando la propia ley imponga la obligación de pagarlas por provenir de riesgos creados; los vísticos o gastos de viaje en el país o en el extranjero siempre y cuando no sean indispensables para la actividad del contribuyente, etc.

Pasaré a mencionar cuál es la base gravable del Título V de la ley relativo a los Residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en el territorio nacional.

La base tributaria con respecto a estos sujetos atenderá principalmente a la actividad del contribuyente. Pero en forma general la base estará formada por la totalidad de los ingresos obtenidos sin deducción alguna, con ciertas excepciones.

Tratándose de ingresos derivados de actividades como -

trabajadores dependientes (Salario), como independientes (Honorarios), por el uso o goce temporal de bienes inmuebles, - el uso o goce temporal de carros de ferrocarril, uso o goce temporal de muebles destinados a actividades empresariales - el uso o goce temporal de muebles destinados a otras actividades, Dividendos, Intereses, Regalías, Premios y Actividades de empresas de espectáculos públicos, la base gravable será la totalidad de los ingresos sin deducción alguna.

Por lo que respecta a los ingresos derivados de actividades por enajenación de inmuebles la base del impuesto será la totalidad de los ingresos, salvo que exista un representante del contribuyente en el país, caso en el que podrá hacer deducciones señaladas en el capítulo IV del Título IV a excepción de las pérdidas. Asimismo sucede en el caso de los ingresos que obtenga el contribuyente extranjero respecto a la enajenación de acciones o partes sociales, en donde la base gravable será la totalidad del ingreso, salvo que tenga un representante, caso en el que podrá hacerse las deducciones a que se refiere el capítulo antes señalado, exceptuándose también la correspondiente a pérdidas. Estarán exentas las operaciones en bolsa de valores autorizadas en el país y que se coloquen en el gran público inversionista.

Por los ingresos que se obtengan por conducto de una persona moral residente en el territorio nacional, la base gravable será el remanente distribible, y en su caso, la

parte no acumulable por enajenación de bienes, sin aplicar deducción alguna.

En los ingresos obtenidos por arrendamiento financiero, la base gravable será la totalidad de los ingresos menos deducciones autorizadas, que de acuerdo con el artículo 46 de la ley será el monto original de la inversión.

En los ingresos obtenidos por servicios de construcción y de obras, la base gravable será la totalidad de los ingresos salvo que exista un representante en el país, caso en el que se podrán hacer las deducciones señaladas en el título -  
11

Por último cuando se obtengan ingresos por empresas de espectáculos públicos, serán exentos cuando el espectáculo haya sido contratado por la Federación, entidades federativas o municipios, así como por sus organismos descentralizados, universidades y sociedades civiles.

Por último, hablaré de la tasa del Impuesto sobre la Renta, primero por el Título II correspondiente a las Sociedades Mercantiles, cuya tasa para el ejercicio fiscal de - - 1981, está contemplada en el artículo 15.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 10 de la ley, el impuesto anual correspondiente a un ejercicio deberá

ser enterado dentro de los tres meses siguientes al cierre de su ejercicio. Este pago se efectuará mediante tres pagos provisionales a cuenta del ejercicio, pagos éstos que se efectuarán a más tardar el día 15 o al día siguiente hábil si aquél no lo fuere, de los meses 5o., 9o. y 12o. de su ejercicio, conforme a las bases siguientes:

I.- Se restará a la utilidad fiscal correspondiente al ejercicio inmediato anterior, la deducción adicional establecida en el artículo 51 de esta ley y los ingresos por dividendos o utilidades percibidos durante el mismo periodo, el resultado que se obtenga se dividirá entre la cantidad que resulte de restar a los ingresos totales obtenidos, los dividendos o utilidades percibidos en el citado ejercicio.

II.- Del total de ingresos obtenidos hasta el último día de los meses 4o., 5o. y 11o. del ejercicio se restarán los ingresos por dividendos o utilidades obtenidos durante el mismo periodo, aplicando al resultado el factor que se obtenga conforme a la fracción anterior.

III.- La cantidad obtenida en los términos de la fracción que antecede se dividirá entre cuatro, ocho u once, según se trate del primero, segundo o tercer pago provisional y la cantidad así obtenida se multiplicará por doce.

IV.- Se restarán de los ingresos por dividendos o uti-

tidades obtenidos hasta el último día de los meses 4o., 6o. y 11o. del ejercicio los dividendos o utilidades que se hubieran pagado en el mismo periodo excepto los conceptos comprendidos en las fracciones IV, V, VI y VII del artículo 120 de esta ley; la cantidad obtenida se sumará o se restará, según sea el caso, a la que resulte conforme a la fracción anterior y el resultado será la utilidad fiscal o la pérdida fiscal proporcional del ejercicio.

V.- El primer pago provisional será igual a la tercera parte del impuesto que resulte de aplicar la tarifa del artículo 13 de esta ley a la utilidad fiscal proporcional del ejercicio a que se refiere la fracción que antecede.

VI.- El segundo pago provisional será igual a las dos terceras partes del impuesto que resulte de aplicar la tarifa del artículo 13 de la ley, a la utilidad fiscal proporcional del ejercicio a que se refiere la fracción IV del artículo 12 de la ley acreditando el importe del primer pago provisional.

VII.- El tercer pago provisional será la cantidad que resulte de aplicar la tarifa del artículo 13 de la ley a la utilidad fiscal proporcional del ejercicio a que se refiere la fracción IV del artículo 12 de la misma ley acreditando el importe de los dos pagos provisionales anteriores.

En el caso del ejercicio de iniciación de operaciones, los pagos provisionales serán del 42% de los ingresos por dividendos que se obtengan durante el periodo al cual corresponda el pago provisional de que se trate.

No se harán pagos provisionales en los casos de pérdida fiscal ajustada en el ejercicio inmediato anterior, e - cuando la pérdida fiscal ajustada pendiente de disminuir de ejercicios anteriores, exceda al monto de la utilidad fiscal del periodo al que corresponda el pago provisional de que se trate.

Así las cosas tenemos que el impuesto sobre la renta que corresponde pagar a una sociedad mercantil, se calcula hasta que se conoce el resultado fiscal y se paga al presentar la declaración anual, lo cual debe haberse dentro de los tres meses siguientes a la fecha del cierre del ejercicio. El fisco federal requiere durante el curso del año de una parte proporcional del impuesto que van a pagar los causantes, ya que es necesario que disponga de efectivo suficiente para poder satisfacer los gastos públicos. Por eso se ha establecido la obligación de efectuar pagos provisionales a cuenta del impuesto anual.

El ejercicio regular abarca siempre un periodo de doce meses de calendario que el contribuyente elija. Ahora bien - la tarifa que contiene el artículo 13 de la ley para el cóm-

puto del impuesto anual a cargo de las sociedades mercantiles es una tarifa elaborada para aplicarse a resultados de doce meses. Respecto a esta tarifa cabe señalar que aun cuando se trata de una tarifa progresiva, considero que en la actualidad se ha convertido en una tarifa proporcional, ya que el impuesto se causa desde el primero hasta el último peso de utilidad en una misma proporción, situación claramente visible en una utilidad anual a la que le corresponda la tarifa de 42% en la que por cada peso de utilidad se causará cuarenta y dos centavos de impuesto, o sea un 42%.

La tarifa señalada en el artículo 15 contiene los dos tipos de tarifas anteriormente señaladas. La tasa progresiva se utilizará cuando el resultado fiscal que obtenga una empresa esté comprendido entre \$ 1.00 y \$ 1,500,000.00. A partir de utilidades superiores a \$ 1,500,000.00 la tarifa se convierte en proporcional para gravar cada peso de utilidad con el 42% de impuesto.

Veamos ahora cómo se aplica la tarifa a que me refiero. Primeramente tenemos los límites inferior y superior en los que se tendrá que adecuar el resultado fiscal. Posteriormente la cuota fija y el porcentaje aplicable sobre el excedente del límite inferior.

Un ejercicio irregular es aquél que abarca un periodo menor de doce meses. Este ejercicio irregular puede presen-

tarse en tres casos: a) Cuando se inician operaciones y se establece como cierre del ejercicio una fecha anterior a que se cumpla un año a partir de la iniciación de operaciones, - b) Cuando estando en marcha la empresa y teniendo un ejercicio fiscal que concluye en determinada fecha, se decide modificar ésta, en cuyo caso se tendrá un ejercicio irregular - computado desde la fecha de iniciación de ese ejercicio hasta la nueva fecha de terminación acordada, c) Cuando concluya la operación de la sociedad y entre el periodo de liquidación. En este último caso el ejercicio irregular se originará por la terminación anticipada del mismo en la fecha en que la empresa entra en liquidación.

Ahora bien, para determinar el impuesto anual en un ejercicio irregular debemos sujetarnos a lo dispuesto por el artículo 14 de la ley vigente antes de 1986 que estableció el procedimiento para tal efecto, para poder aplicarse a la tarifa contenida en el artículo 13. Dicho procedimiento señalaba que cuando se trate de un ejercicio irregular, el resultado fiscal obtenido en el mismo, se dividirá entre el número de días que comprenda, multiplicándose el cociente por 365 y al producto se aplicará la tarifa del artículo 13. El monto del gravamen así obtenido, se dividirá entre 365 y el resultado se multiplicará por el número de días que comprenda el ejercicio irregular, constituyendo esta última cifra el importe del impuesto. Cabe indicar que lo anterior no es aplicable para el ejercicio de liquidación.

Como mencioné anteriormente, la tarifa del artículo 13 está estructurada para ejercicios regulares, y el procedimiento establecido en el artículo 14 atiende a que no resultaría equitativo que un contribuyente con un ejercicio irregular tuviera que aplicar dicha tarifa, y así se busca hacer más justo el gravamen.

En el nuevo sistema de ampliación de la base se deroga el artículo 14 que contemplaba en el sistema anterior la mecánica para determinar el impuesto de ejercicios menores de un año, pues el citado artículo 14 del sistema tradicional - que sigue estando en vigor como 14-Bis permite a través de la mecánica que en éste se implementa, poder determinar una cantidad proporcional inferior al límite máximo que contiene la tarifa del artículo 13-Bis, y que es de un 42% cuando se trate de ejercicios menores de un año.

Señalé anteriormente que el procedimiento establecido en el artículo 14 no era aplicable al ejercicio de liquidación de una empresa, ya que de acuerdo con el tercer párrafo del artículo 11 tenemos que habrá un solo ejercicio durante todo el tiempo en que la sociedad está en liquidación, por lo que puede presentarse el caso de que el ejercicio que corresponda al periodo de liquidación sea superior a doce meses.

Ahora bien, para calcular el impuesto correspondiente

al ejercicio de liquidación, debemos aplicar la tarifa del artículo 13 de la ley al resultado fiscal obtenido durante todo el periodo de liquidación. Además existe la obligación de enterar pagos provisionales semestrales a cuenta del impuesto total que resultara a cargo de la sociedad con motivo de su liquidación. Este pago provisional semestral se calculará con el resultado fiscal obtenido durante el periodo comprendido entre el día en que la sociedad entró en liquidación y el último día del semestre de que se trate. La declaración definitiva y por ende el impuesto definitivo a enterar se hará dentro del mes siguiente a aquél en que termine la liquidación de la sociedad, disminuyendo lógicamente los pagos provisionales semestrales efectuados.

En resumen, puedo indicar que la tasa del título de las Sociedades Mercantiles está comprendida dentro del artículo 13 de la ley con sus procedimientos desarrollados anteriormente. Dentro de este renglón únicamente nos queda considerar que dicha tarifa debe ser sujeta a un importante y pronto cambio, ya que por más estímulos fiscales que se otorguen nunca se estará con la realidad inflacionaria del país, a más de que dichos estímulos fiscales en ciertas ocasiones no benefician a todos los contribuyentes por su actividad empresarial.

Pasemos ahora a analizar la tasa correspondiente al título de las Personas Físicas.

La tasa de este título está comprendida en el artículo 141 de la Ley.

Entonces tenemos que para el título de personas físicas existe una tarifa aplicable para el pago del impuesto anual a excepción de los capítulos correspondientes a dividendos e intereses que más adelante comentaremos. Dicho pago anual que será conforme al año calendario, se enterará en el mes de abril del año siguiente, existiendo también la obligación de efectuar pagos provisionales.

Haré unos breves comentarios de cada capítulo del título de personas físicas respecto a cómo pagar el impuesto correspondiente.

El capítulo primero correspondiente a los ingresos por salarios, contiene una tarifa especial de retención de impuesto por el patrón. En este capítulo los patrones están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual. La retención se calculará deduciendo de la totalidad de ingresos obtenidos en un mes de calendario, el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente multiplicado por el número de días a que corresponda el pago, y aplicándose la tarifa de retención del artículo 80. Respecto a este renglón de retenciones existen casos especiales como por ejemplo la retención de impuesto a miembros del consejo,

4. directivos así como honorarios u administradores, comisarios y gerentes generales en donde no podrá ser inferior al 30% sobre su monto, salvo que exista relación de trabajo con el retenedor, en donde se aplicará el procedimiento del artículo 80.

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.

El impuesto anual de acuerdo con el artículo 81 se determinará restando de la totalidad de los ingresos obtenidos por salarios, la deducción del salario mínimo general elevado al año y aplicándole al resultado la tarifa del artículo 141. Al impuesto resultante se le restarán los pagos provisionales efectuados, y la diferencia que resulte a cargo se enterará en el mes de marzo del año siguiente y la diferencia que resulte a favor será compensada a la retención del mes de diciembre o bien podrá solicitarse la devolución de cantidades no compensadas.

Ahora bien, existe casos en que no procede el cómputo del impuesto anual y éstos son: a) Cuando se trate de contribuyentes que hayan dejado de prestar servicios antes del primero de diciembre del año de que se trate, b) A quienes únicamente hayan devengado un salario mínimo general elevado al año, c) A quienes hayan obtenido ingresos anuales de más de

trescientos mil pesos y d) Cuando el contribuyente opte por presentar su propia declaración.

Asimismo existen ciertos casos en que es obligatoria la presentación de declaración anual, que serán cuando: - - a) Se obtengan ingresos distintos del salario, b) Cuando se obtengan ingresos superiores a trescientos mil pesos, c) Dejen de prestar servicios a más tardar el 31 de diciembre del año de que se trate o cuando dicha fecha se presten servicios a dos o más patrones, d) Cuando se obtengan ingresos por salario de fuente de riqueza ubicada en el extranjero.

El capítulo segundo correspondiente a los ingresos por honorarios presenta la obligación de efectuar pagos provisionales cuatrimestrales a cuenta del impuesto anual (antes de 1961 estos pagos eran bimestrales). El pago provisional será lo que resulte de aplicar a los ingresos totales la tarifa del artículo 86 de la propia ley.

Ahora bien, existe un procedimiento especial de deducción opcional para los artistas, toreros y deportistas para los efectos de determinar su impuesto anual, en el sentido de poder aplicar las deducciones autorizadas en este capítulo, o bien deducir de sus ingresos la cantidad que resulte de aplicar la tabla establecida en el artículo 87, situación ésta que definitivamente beneficia a dichos contribuyentes. Quienes opten por esta última opción deberán presentar pagos

provisionales cuatrimestrales aplicando el 5% sobre su ingreso bruto.

El capítulo tercero de los ingresos por arrendamiento también determina la obligación de efectuar pagos provisionales cuatrimestrales a cuenta del impuesto anual.

Dentro del renglón de deducciones específicas existe la opción de gastos comprobados o del 50% de los ingresos brutos, situación ésta que ya comentamos anteriormente en el presente trabajo.

Con respecto a las operaciones de fideicomiso por las que se otorguen el uso o goce temporal de inmuebles, el pago provisional será el 10% de los ingresos del cuatrimestre anterior sin deducción alguna.

Tratándose de subarrendamientos no se aceptará ninguna deducción, pues ésta ya fue otorgada a beneficio del arrendador.

El capítulo cuarto relativo a la enajenación de bienes, señala que el ingreso gravable será el resultado de disminuir al ingreso obtenido, inclusive en crédito, las deducciones autorizadas en los artículos 97 y 103, deducciones éstas que ya fueron comentadas anteriormente cuando hablamos de la base del impuesto sobre la renta.

También existe la obligación de efectuar pagos provisionales, que serán por cada operación, aplicando la tarifa del artículo 141.

En el caso de que un bien pertenezca proindiviso a varias personas físicas, cada copropietario determinará su impuesto en la parte proporcional que le corresponda de la ganancia.

El capítulo quinto de los ingresos por adquisición de bienes determina la obligación de efectuar pagos provisionales a cuenta del impuesto anual cuyo monto será el resultado de aplicar el 20% al total del ingreso percibido sin deducción alguna, pago éste que deberá enterarse dentro de los 15 días siguientes a la obtención del ingreso. Tratándose de sociedad conyugal, sucesiones y copropiedades, el cálculo del pago provisional debe efectuarse cada uno de sus integrantes por la parte de ingresos que le correspondan.

El cálculo del impuesto anual se determinará de la siguiente forma: A los ingresos obtenidos por la adquisición de bienes se les restarán las deducciones por los gastos efectuados, obteniéndose como resultado la utilidad gravable. Esta utilidad se acumulará en su totalidad a otros ingresos acumulables y posteriormente se les restarán la deducción del salario mínimo elevado al año así como otras de carácter general. Una vez hechas las deducciones, el ingreso gravable

se le aplicará la tarifa del artículo 141, determinándose así el impuesto sobre la renta anual al que en todo caso se le acreditarán los pagos efectuados.

El capítulo sexto de los ingresos por actividades empresariales presenta un enfoque especial en cuanto a la determinación del cálculo del ingreso gravable. La estructura de este cómputo ha sufrido varios cambios importantes. Hasta el año de 1978 las personas físicas que se dedicaban a alguna actividad empresarial y que por otra parte prestaban sus servicios como empleados dependientes, pagaban su impuesto sobre dos bases distintas, pagando por aquéllos en forma independiente sin acumularlos a éstos.

A partir de 1979 se reestructuró de tal forma que se obligaba a acumular los ingresos obtenidos por actividades empresariales con los obtenidos por otras actividades distintas de las empresariales, sistema conocido como globalización de ingresos. Pero esta globalización era parcial puesto que en realidad sólo se aplicó a algunas actividades, es decir a los ingresos obtenidos por la enajenación de inmuebles, el uso o goce temporal de bienes y la comisión y mediación mercantil.

A partir de 1981 nos encontramos con un proceso de globalización integral puesto que las personas físicas que obtengan ingresos por la realización de actividades empresaria

les causarán el impuesto sobre la renta conforme a las disposiciones de este capítulo sexto.

La determinación del ingreso gravable será mediante la acumulación que obtenga el contribuyente por actividades empresariales así como por otros conceptos, de donde después de disminuir las deducciones autorizadas se aplicará la tarifa del artículo 141. Por lo que respecta a los contribuyentes menores éstos pagarán su impuesto sobre la base de una cuota fija previamente estimada que tendrá el carácter de pago definitivo. Anteriormente esta cuota fija era sobre los ingresos estimados en un año de calendario y consideramos que esta modificación que ahora corre a cuenta de las autoridades fiscales permite un mejor control tanto de los contribuyentes como del impuesto. La estimación a que nos referimos será establecida conforme al procedimiento del artículo 110.

Ahora bien con respecto a los pagos provisionales éstos serán durante los meses de mayo, septiembre y enero del siguiente año, y será el 20% de la utilidad cuatrimestral estimada la cual se calculará aplicando a los ingresos del periodo de que se trate el factor de utilidad fiscal de la última declaración anual presentada. El factor de utilidad se obtendrá mediante el procedimiento establecido en el artículo 111 de la ley.

Por lo que respecta a los causantes menores, éstos también tienen obligación de presentar pagos provisionales que serán bimestrales, mismos que tendrán el carácter de pago definitivo. Estos pagos serán conforme a la cuota que determinen las autoridades fiscales para cada contribuyente en especial.

El capítulo séptimo del título de las Personas Físicas, correspondiente a los ingresos por Dividendos y Ganancias distribuidas por sociedades mercantiles. Dentro de este capítulo encontramos un procedimiento muy especial, pues es en el único en el que podrá haber acreditamiento de impuesto.

A partir de 1979 se introdujo en la ley del impuesto sobre la renta una importante innovación llamada integración o transparencia fiscal, por medio de la cual los accionistas de una empresa no causan impuesto adicional sobre dividendos sino que acumulan a su ingreso la parte proporcional de las utilidades de la empresa y acreditan como anticipo la parte también proporcional del impuesto cubierto por la empresa. En otras palabras, se integra el impuesto de los contribuyentes que son sus propietarios.

Considero que esta opción es un gran triunfo de la reforma fiscal, puesto que se evita la duplicidad del pago del impuesto en perjuicio del contribuyente, ya que así se reconoce la parte que pagó la sociedad mercantil que le correspon-

día a la persona física.

Las personas que opten por este procedimiento de integración deberán acumular la ganancia en el año de calendario en que sea decretada, aunque ésta se hubiere distribuido en años posteriores a aquél en que se decretó. Dentro de esta acumulación deberán ingresar la ganancia decretada, adicionada de la parte del impuesto que sea acreditable que correspondió a dicha ganancia. A esta parte del impuesto, se le denominará "impuesto acreditable". La persona física que percibe los dividendos que causaron impuesto sobre la renta a cargo de la sociedad mercantil, tendrá derecho a acreditar la parte proporcional de las utilidades por las que se pagó el impuesto sobre la renta. En cambio, en el caso de los dividendos obtenidos de las utilidades que no fueron objeto del pago del impuesto sobre la renta, el accionista no tendrá derecho por esta parte al impuesto acreditable, ya que este dividendo no fue gravado por el impuesto sobre la renta.

En este orden de ideas tenemos que la parte de la utilidad que causó el impuesto sobre la renta se denominará "ingreso acumulable con impuesto acreditable" y por la parte del dividendo, por la que no se pagó impuesto sobre la renta la denominaremos ingreso acumulable sin impuesto acreditable.

Pasemos al capítulo VIII de los Ingresos por Intereses, el cual presenta un tratamiento diferente para determinar el

impuesto a causar y éste será aplicando la tasa del 21% sin deducción alguna a través de retención por parte de la institución de crédito que los cubre y éste tendrá un carácter de pago definitivo.

La opción de la tasa baja señala que el ingreso no será acumulable cuando los demás ingresos acumulables, una vez deducido el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente elevado al año, exceda de \$ 200,000.00. Si no exceden se acumularán sin rebasar dicho monto. Por los ingresos no acumulables se pagará en la declaración anual el impuesto a la tasa del 21% pudiendo acreditarse la retención del 15%.

Ahora bien, la conveniencia sobre optar entre la tasa alta y baja consideramos que debe atender al caso particular del contribuyente.

El capítulo IX de los Ingresos por la obtención de Premios presenta también una tasa del 8% que se aplicará para aquellos premios con valor de \$ 500.01 a \$ 5000.00 y el 15% para los premios con valor de \$ 5000.00 en adelante y el impuesto será sobre el total del premio sin deducción alguna. Este pago se considerará como definitivo que será mediante retención por parte de la persona que haga el pago.

Por último el capítulo 10o. relativo a los demás in-

grésos que obtengan, las personas físicas, no incluye ninguna tasa especial, por lo que el pago definitivo deberá calcularse conforme a la tarifa del artículo 141 de la Ley. Existe la obligación de efectuar pagos provisionales cuatrimestrales para aquellos contribuyentes que obtengan periódicamente los ingresos señalados en este capítulo, pago que será sobre el 20% sin deducción alguna. Por lo que respecta a los contribuyentes que obtengan estos ingresos en forma esporádica cubrirán un 20% del total de los ingresos sin deducción alguna y este pago será dentro de los quince días siguientes a la fecha de la obtención.

En resumen, podemos señalar que por lo que respecta al título correspondiente a las personas físicas existe una tarifa general establecida en el artículo 141 de la Ley, aplicable a todos los artículos de este título a excepción de los referentes a ingresos por dividendos intereses y premios que contemplan una tasa especial.

Hablemos por último del título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta correspondiente a los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.

Dentro de este título el impuesto que corresponda a pagar, se considerará como definitivo, mismo que se efectuará mediante declaración. Por lo tanto en este título no encon-

traremos declaración anual por lo que a la obtención del ingreso deberá pagarse el impuesto.

La determinación del impuesto gravable será sobre la totalidad de la percepción sin deducción alguna.

Ahora bien, para determinar el impuesto a pagar existen diversas tasas que se aplicarán de acuerdo a la actividad por la que se genere el ingreso, y éstas son las siguientes:

Se causará una tasa del 8% sobre ingresos que se obtengan por premios cuando éstos tengan un valor de 500.00 a 5,000.00 pesos, y una tasa del 15% sobre premios con valor de 5,000.01 pesos en adelante.

Se causará una tasa especial del 10% sobre ingresos que se obtengan por el arrendamiento de carros de ferrocarril.

Se causará una tasa del 10% sobre regalías de derecho de autor.

Se gravará sobre una tasa del 15% los ingresos por intereses.

La tasa del 20% será sobre los ingresos que se obtien-

gan por enajenación de inmuebles, enajenación de acciones o partes sociales.

Se aplicará una tasa del 21% sobre los ingresos derivados por el arrendamiento de inmuebles, arrendamiento de muebles, dividendos, intereses señalados en la fracción segunda del artículo 154, arrendamiento financiero, regalías por asistencia técnica y transferencias de tecnología.

La tasa del 30% será para los ingresos por sueldos, honorarios, construcción, instalación, montaje e inspección y espectáculos públicos. Existe también esta tasa para los contribuyentes que opten por ella en el caso de enajenación de inmuebles y enajenación de acciones a partes sociales.

Por último se aplicará una tasa del 42% sobre los remanentes de entidades no lucrativas, regalías por patentes y construcción e instalación cuando exista un representante en el país.

EN VIRTUD DE QUE LAS REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA-  
RENTA APROBADAS POR EL CONGRESO DE LA UNION EN LOS AÑOS DE- -  
1990 Y 1991 HAN GENERADO MODIFICACIONES QUE IMPLICAN LA - - -  
NECESIDAD DE ADECUAR EL REGLAMENTO DE LA LEY, SE PUBLICO EN -  
EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION DEL DIA 31 DE MARZO DEL- -  
PRESENTE AÑO, DIVERSAS REFORMAS A DICHO REGLAMENTO DEL- - -  
IMPUESTO SOBRE LA RENTA. POR CONSIDERARSE DE SUMA IMPORTANCIA  
ME PERMITO ADICIONAR EL PRESENTE TRABAJO, PARA EFECTO DE- - -  
ACTUALIZAR EN LA MEJOR MANERA LAS DISPOSICIONES FISCALES QUE-  
ACTUALMENTE NOS RIGEN.- - - - -

Se reforma al Artículo 3, en lo que se refiere al cómputo del  
plazo de los servicios de construcción de obra para efectos -  
de considerarse como establecimiento permanente, en el sentido  
de que dichos servicios se considerarán así cuando tengan una  
duración de más de 183 días naturales en un periodo anual, -  
obligando en éste caso al contribuyente a cumplir con lo - -  
señalado en el título 11, 11-A ó Título IV, Capítulo VI - - -  
de la Ley de la materia, según corresponda, desde el inicio -  
de sus actividades. - - - - -

Se reforma el artículo 5 que habla del procedimiento para - -  
acreditamiento de Impuestos de dividendos extranjeros que más  
que una reforma es una adecuación de términos, ya que - - -  
sustituyen el término residentes y contribuyentes que antes -  
utilizaba la Ley, por el término de "persona moral".- - - -  
Por lo que corresponde al Artículo 60. que habla del tope de-  
acreditamiento de impuesto de personas físicas extranjeras, -  
se adiciona el segundo párrafo, señalando que cuando un - - -

residente en el extranjero tenga establecimiento permanente -  
en el país y sean atribuibles a dicho establecimiento - - - -  
ingresos de fuente ubicada en el extranjero, se podrá - - - -  
efectuar el acreditamiento a que se refiere el Artículo 6 de  
la Ley, únicamente por aquellos ingresos que hayan sido - - - -  
sujetos a retención.- -

El artículo 7 se modifica en sus apartados C, E y H.- - - - -

El apartado C aclara en su nuevo texto que el procedimiento -  
para determinar la cancelación de la pérdida o ganancia - - -  
inflacionaria ocurrirá a partir del cuarto mes del ejercicio-  
siguiente a aquél en que se concertó la operación.- - - - -

El apartado E que da las reglas para los ajustes semestrales,  
adiciona en su primer párrafo la figura de la escisión. - - -

El apartado H en su nuevo texto señala que para los efectos -  
del inciso b) de la fracción IV del Artículo 7-B de la Ley, -  
Artículo éste que habla de la determinación de intereses y -  
ganancias o pérdida inflacionaria, se considerarán créditos -  
las cuentas por cobrar a plazo menos de un mes a cargo de - -  
personas morales no contribuyentes o de personas físicas - -  
contratadas con los contribuyentes que componen el sistema -  
financiero en la realización de operaciones propias de su - -  
actividad.- -

El Artículo 8 que establece la posibilidad de reducción de -  
pagos provisionales, señala que en los casos en que los - - -  
contribuyentes estimen justificadamente que el coeficiente de  
utilidad que deben aplicar para determinar los pagos - - - -  
provisionales, es superior al coeficiente de utilidad del - -  
ejercicio al que correspondan dichos pagos, podrán disminuir

el monto de los que les correspondan hasta por seis meses del mismo ejercicio, siempre que obtengan la autorización respectiva, la cual se solicitará a la autoridad administradora competente, a más tardar el día 15 del primer mes del periodo por el que se solicita la disminución del pago. Los contribuyentes que hayan hecho dictaminar sus estados financieros correspondientes al ejercicio inmediato anterior, podrán disminuir su coeficiente de utilidad siempre que hayan presentado aviso para dictaminar sus estados financieros relativos al ejercicio por el que se disminuya dicho coeficiente y presenten aviso ante la autoridad competente en el que se haga constar dicha circunstancia. Lo establecido en éste párrafo no es aplicable tratándose de contribuyentes que componen el sistema financiero, de conformidad con el Artículo 7-B de la Ley, así como los que paguen dicho impuesto en los términos del Capítulo IV del Título II de la Ley correspondiente a los ingresos por honorarios y en general por la Prestación de un Servicio Personal Independiente.

También se adiciona la posibilidad de que se podrá disminuir el coeficiente de utilidad de las operaciones de asociaciones en participación y de fideicomisos con actividades empresariales, siempre que el asociante o el fideicomitente, según sea el caso, dictaminen sus estados financieros en los términos del párrafo anterior.

El Artículo 10 del Capítulo I correspondiente a los ingresos y que establece las reglas para cambiar la opción en acumulación de ventas en abonos y arrendamiento financiero,

adiciona a ésta regla el caso de cuando se escinda una- - -  
sociedad. - - - - -

Se derogan los artículos 10-A y 12 que hablaban - - - - -  
respectivamente de la determinación de ingresos por - - - - -  
enajenación de documentos pendientes de cobro y la opción - -  
para quien contrate obras en entidades públicas.- - - - -

El Artículo 12-A que se refiere a la opción para acumular el-  
avance mensual de obra de los contribuyentes que celebren - -  
contratos de obra, señala que dichos contribuyentes que se- -  
obliguen a ejecutarlos conforme a un plano, diseño y- - - -  
presupuesto, en los casos en que no estén obligados a - - - -  
presentar estimaciones por obra ejecutada o la perioricidad -  
de su presentación sea mayor a 3 meses, podrán considerar - -  
como ingreso acumulable el avance mensual en la ejecución o -  
fabricación de los bienes a que se refiere la obra. - - - -

Se adiciona el Artículo 12-A BIS que establece que los- - -  
contribuyentes que se dediquen a la fabricación de bienes de-  
activo fijo de largo proceso de fabricación, podrán acumular-  
los ingresos provenientes de los contratos de suministros de-  
dichos bienes en la fecha en que los perciban en efectivo o -  
cuando las estimaciones san autorizadas o aprobadas para que-  
proceda su cobro ó se efectúen entregas parciales pactadas en  
el contrato, siempre que en éste último caso no se realicen -  
estimaciones de avance, lo que ocurra primero. Dichos - - -  
contribuyentes estarán a lo dispuesto en el segundo párrafo -  
del Artículo 16-A de la Ley.- - - - -

El Artículo 13 <sup>que</sup> se refería al procedimiento para la resta-  
de pérdida por acción se deroga.- - - - -

El Artículo 14, Sección I del Capítulo II correspondiente a las deducciones en general, se reforma lo relativo a los donativos, en el sentido de que se considerarán que cumplen con los requisitos a que se refiere la fracción I del Artículo 24 de la Ley, cuando en el ejercicio en que se otorgue el donativo, las donatarias sean de las incluidas en la lista de las personas autorizadas para recibir donativos, que al efecto publique la Secretaría de Hacienda, excepto tratándose de la federación, entidades federativas y Municipios. Asimismo se considerarán deducibles los donativos que se otorguen a asociaciones, instituciones u organismos que distraen la totalidad de los donativos recibidos, y en su caso, sus rendimientos, para obras o servicios públicos que efectúen o deban efectuar la Federación, Estados, Distrito Federal ó Municipios, así como también los donativos otorgados a Bibliotecas y Museos privados que sin ánimo de lucro permitan el acceso al público en general, siempre que al efecto cumplan con lo dispuesto en el párrafo anterior.

El Artículo 14-C que se refiere al destino de los donativos, se adiciona permitiendo así que las instituciones de enseñanza autorizadas para recibir donativos, podrán a su vez donarlos a otras instituciones similares.

Se deroga el Artículo 14-D que se trataba de la prohibición

El Artículo 14, Sección I del Capítulo II correspondiente a las deducciones en general, se reforma lo relativo a los donativos, en el sentido de que se considerarán que cumplen con los requisitos a que se refiere la fracción I del

Artículo 24 de la Ley, cuando en el ejercicio en que se - - -  
otorgue el donativo, las donatarias sean de las incluidas en-  
la lista de las personas autorizadas para recibir donativos,-  
que al efecto publique la Secretaría de Hacienda, excepto - -  
para deducir donativos cuando los donativos tenían alguna - -  
contraprestación con los donantes, se deroga. - - - - -  
Se adiciona al Artículo 14-F para efectos de la Fracción I- -  
del Artículo 24 de la Ley, que habla de los requisitos de los  
donativos deducibles. - - - - -  
Dicho Artículo 14-F establece que no se considerarán- - - -  
estrictamente indispensables para los fines de la actividad -  
empresarial de las casas de bolsa, los pagos que éstas hagan-  
para cubrir quebrantos que deriven de operaciones con Títulos  
de Crédito emitidas por otra sociedad.- - - - -  
El Artículo 18 que trata del cómputo de los intereses - - -  
deducibles, se reforma en su penúltimo párrafo al establecer  
que cuando el contribuyente otorgue préstamos en determinada  
moneda y no hubiera obtenido créditos suficientes en la - - -  
misma, considerará como tasa mensual de interés pagada por -  
las cantidades excedentes, la mas baja que rija por - - - -  
operaciones interbancarias en el mercado de Londres (LIBOR) -  
en la fecha en que se conceda el préstamo; dicha tasa deberá  
ser la correspondiente al tipo de moneda de que se trate y al  
plazo en que se hubiera otorgado el préstamo. Si la moneda -  
fuere peso mexicano, se considerará como tasa la promedio - -  
diario de los certificados de la Tesorería de la Federación,-  
colocados a plazo de noventa días, en el mes inmediato- - -  
anterior, o en su defecto, del valor a cargo del Gobierno - -

Federal inscrito en el Registro Nacional de Valores é - - - -  
Intermediarios equiparables a los certificados mencionados. -  
Por lo que toca al Artículo 26 que regula las comisiones y - -  
mediaciones al extranjero, se deroga el último párrafo que se  
refería a que no era aplicable el registro de que habla dicho  
Artículo, a las comisiones o mediaciones pagadas por - - - -  
prestadores de Servicios Turísticos, siempre que las mismas -  
sean las normales en el mercado exterior. - - - - - - - - -  
El Artículo 28 también sufre una modificación en su segundo -  
párrafo, al establecer en lo que se refiere a la deducción de  
viáticos a empleados ó a independientes que, tratándose de - -  
pago de viáticos o gastos de viaje que beneficien a personas-  
que presten al contribuyente servicios personales - - - - -  
subordinados ó independientes por encargo de aquél, sólo - -  
serán deducibles cuando dicha persona se desplace fuera de - -  
una faja de 50 kilómetros que circunde al establecimiento de-  
dicho contribuyente. En este caso, quien preste el servicio-  
deberá proporcionar al contribuyente una relación de los - -  
gastos anexando los comprobantes respectivos que reúnan los -  
requisitos que señala el Código Fiscal de la Federación. - - -  
Siguiendo dentro del Capítulo de las Deducciones, el Artículo  
30 que se refiere a los gastos en casas, aviones y - - - -  
embarcaciones y que no tengan concesión o permiso del - - - -  
Gobierno Federal para ser explotados comercialmente, sólo - -  
serán deducibles mediante autorización por la Autoridad - - -  
Administradora, siempre y cuando el Contribuyente compruebe -  
que los bienes de utilizan para necesidades especiales de su  
actividad. Para estos efectos se podrá solicitar una - - - -

autorización para todos los gastos correspondientes. - - - -

Una vez otorgada la autorización respectiva, para efectuar la deducción en ejercicios posteriores, el contribuyente deberá conservar por cada ejercicio de que se trate, durante diez años, la documentación que éste mismo Artículo establece. - -

En relación a lo anterior, el Artículo 30-A señala que para éstos efectos, se considerará que se encuentran incluidos dentro del límite previsto en el Artículo 25, Fracción XIV, los gastos que se eroguen por concepto de pagos por servicios de transportación aérea. -

El artículo 32 que regula las obligaciones de las personas morales en cuanto a la elaboración de balance e inventario, se reforma al establecer que el capital contable para acción o parte social actualizado, será el que se hubiere determinado -

en el estado de posición financiera se señala la fracción VII del Artículo 58 de la Ley, formulado a la fecha de cierre del ejercicio inmediato anterior al de la enajenación, actualizado conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados cuando se utilicen dichos principios para integrar la contabilidad, en caso contrario, conforme a las reglas contenidas en el Artículo 143 del mismo reglamento. -

El Artículo 46 que regula la depreciación de aviones, casas y embarcaciones, se reforma en el sentido de que la autorización a que se refiere el Artículo 57-B Fracción IV de la Ley, deberá presentarse por la sociedad controladora ante la autoridad competente, acompañando la documentación que

éste Artículo señala. - - - - -

Se reforma el primer párrafo del Artículo 52 estableciendo - -  
que para dejar de determinar el resultado fiscal consolidado - -  
y una vez que hayan transcurrido los cinco ejercicios a que - -  
se refiere el Artículo 57-A de la Ley, la sociedad - - - - -  
controladora deberá solicitar autorización a mas tardar al - -  
término de los seis primeros meses del ejercicio por el que - -  
se va a dejar de determinar el resultado fiscal consolidado. - -  
Después de éste término y antes de concluir el ejercicio, - -  
solamente por causa justificada superviniente se podrá - - -  
otorgar ésa autorización. - - - - -

El artículo 53 que habla del aviso para incorporar una - - -  
sociedad controlada, adiciona en su inciso a) Fracción II que  
el registro de accionistas puede ser formado por el - - - - -  
Secretario del Consejo de Administración o por el - - - - -  
Administrador Unico. Esta mas que una reforma, fué una - - - -  
aclaración, ya que el texto anterior únicamente contemplaba -  
al Secretario del Consejo de Administración y no hablaba del -  
Administrador Unico. - - - - -

Por lo que respecta a las modificaciones a la Declaración de  
las controladoras que regula el Artículo 58, se adicion en el  
segundo párrafo a dicha modificación la utilidad fiscal. - -  
Pasando al Capítulo V del Reglamento de la Ley del Impuesto -  
sobre la Renta, el Artículo 60 correspondiente a las - - - - -  
obligaciones de las personas morales, se modifica en sus - - -  
primeros párrafos remitiéndose ahora para determinar la - - -  
importancia de los primeros cincuenta principales clientes y -  
proveedores que los comprobantes reúnan los requisitos que - -

establece el Artículo 29-A del Código Fiscal. - - - - -

Además el segundo párrafo de dicho Artículo se reforma en el sentido de que los contribuyentes sujetos a control y - - - - -  
vigilancia de la Comisión Nacional Bancaria o de la Comisión Nacional de Valores, deberán proporcionar únicamente la - - -  
información relativa a clientes y proveedores que en su caso las soliciten dichas comisiones.- - - - -

Por lo que se refiere a la posibilidad de destrucción o - - -  
donación de inventarios, el Artículo 61 señala que en el caso de productos perecederos que sean destruidos o decomisados - -  
por las autoridades sanitarias, se deberá conservar durante -  
el plazo previsto en el Artículo 30 del Código Fiscal, es - -  
decir 10 años, la copia del acta que al efecto se levante.- -

Continuando con este capítulo, el Artículo 63 en su nuevo - -  
texto antes derogado, establece que para los efectos de lo -  
dispuesto en la fracción XI del Artículo 58 de la Ley, es - -  
decir el Registro de Operaciones con Títulos Valor, se - - -  
entenderá que se cumple con la obligación de llevar un - - -  
registro de las operaciones efectuadas con dichos títulos - -  
emitidos en serie, cuando el contribuyente conserve los - - -  
estados de cuenta en los que consten dichas operaciones, - - -  
expedidos por el Sistema Financiero en los términos de la - -  
Ley.- - - - -

Pasando al Capítulo VI del Reglamento del Impuesto sobre la -  
Renta que regula las facultades de las Autoridades Fiscales, -  
se reforma el artículo 66, estableciendo ahora que para los -  
efectos de la determinación presuntiva a que se refiere el - -  
Artículo 64 de la Ley, cuando el contribuyente reciba como - -

parte del precio un artículo usado que después enajene con --  
pérdida, las autoridades deberán considerar la operación -- --  
global para determinar si existe enajenación a costo de -- --  
adquisición o a menos de dicho costo. -- -- -- -- -- -- -- -- -- --  
También dentro de éste mismo capítulo el Artículo 67 se -- -- --  
reforma para señalar que para éstos efectos, se entenderá -- --  
como pagos al extranjero, cuando el beneficiario de los -- -- --  
mismos sea un residente en el extranjero sin establecimiento--  
permanente en el país ó que teniéndolo el ingreso no sea -- --  
atribuible a éstos. -- -- -- -- -- -- -- -- -- -- -- -- -- -- -- --  
Se adiciona al Título II, el Capítulo VII del Régimen -- -- -- --  
Simplificado que es aplicable a las personas morales que se --  
dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, --  
pesqueras ó silvícolas así como el autotransporte terrestre --  
de carga o pasajeros. Dicho Capítulo está comprendido de dos  
Artículos que establecen: -- -- -- -- -- -- -- -- -- -- -- -- -- -- -- --  
67-A.- Para los efectos de lo dispuesto en el primer párrafo  
del Artículo 67-C de la Ley, los contribuyentes podrán dar el  
tratamiento de aportaciones de capital a los ingresos que -- --  
proviengan de la recuperación de erogaciones que causaron -- --  
impuesto o fueron consideradas como disminución de capital, --  
siempre que dichas erogaciones hayan dado origen al pago del  
Impuesto en los términos del Artículo 67-A de la Ley. El -- --  
67-B establece que para los efectos de lo dispuesto en el -- --  
segundo párrafo del Artículo 67-C de la Ley, los -- -- -- -- --  
contribuyentes considerarán como salidas los retiros de -- -- --  
capital efectuadas en el ejercicio hasta por el monto de las--  
aportaciones de capital realizadas en el mismo. -- -- -- -- -- -- -- -- -- --

El título III correspondiente a las personas morales no -- --  
contribuyentes, también sufre reformas, en particular el -- --  
Artículo 68 en el sentido de que para los efectos de que -- --  
dichas personas morales enajenen bienes distintos de su -- --  
activo fijo o presten servicios a personas distintas de sus -- --  
miembros, considerarán como deducciones para determinar el -- --  
impuesto a su cargo, las que sean indispensables para los -- --  
fines de su actividad y que cumplan con los requisitos -- --  
establecidos en el Título II de la Ley. Así mismo éste -- --  
Artículo establece el grado o porcentaje de deducción -- --  
aplicable en cada caso particular. -- -- -- -- -- -- -- -- -- --  
Pasando al Título IV del Reglamento de la Ley del Impuesto --  
sobre la Renta, correspondiente a las disposiciones generales  
de las Personas Físicas, se reforma el Artículo 77, -- -- -- --  
definiendo mas en concreto deben exhibir los contribuyentes --  
al federativo público a efecto de excentar el pago -- -- -- --  
provisional por enajeción de bienes inmuebles, concretándose  
únicamente a comprobantes de pagos de servicios de gas, -- --  
teléfono o energía eléctrica, estados de cuenta bancarios o --  
de casas comerciales. Este artículo entrará en vigor a -- --  
partir del 1 de enero de 1994. -- -- -- -- -- -- -- -- -- --  
Dentro de éste mismo Título, en su Capítulo 1 que se refiere --  
a los Ingresos por Salarios y en general por la prestación de  
un servicio personal subordinado, se reforma el Artículo 86 --  
únicamente en su primer párrafo para establecer que -- -- -- --  
tratándose de las remuneraciones por concepto de -- -- -- -- -- --  
gratificación anual, participación de utilidades, primas -- --  
dominicales y vacacionales, las personas que hagan dichos -- --

pagos podrán optar por retener el Impuesto que corresponda, -  
conforme a las reglas que establece éste mismo Artículo. - - -  
El Capítulo II relativo a los ingresos por Honorarios y en -  
general por la prestación de un servicio personal - - - - -  
independiente, en su Artículo 98 referente a las deducciones -  
para el cómputo de los pagos provisionales, se reforma para -  
establecer que los contribuyentes que obtengan ingresos por -  
éste concepto, al efectuar los pagos provisionales harán las -  
deducciones autorizadas en la Ley que correspondan al periodo  
por el que se presenta la declaración. Tratándose de - - - -  
inversiones podrán deducir de los ingresos del periodo por el  
que hacen el pago provisional, la proporción de la deducción  
de la inversión de que se trate, que represente el periodo -  
por el que se efectúe el pago provisional respecto del año del  
calendario. Cuando las deducciones no se efectúen dentro del  
periodo al que correspondan, se podrán realizar en los - - -  
siguientes periodos del mismo ejercicio o al presentar la - -  
declaración anual. - - - - -  
El Artículo 99 que se refiere a las pérdidas sufridas en un -  
mes, en su nuevo texto reformado se establece que se podrá -  
considerar la diferencia que resulte entre dichos conceptos -  
como deducibles en los periodos siguientes, siempre que - - -  
dichas deducciones correspondan al mismo ejercicio. - - - - -  
El Artículo 101 anteriormente derogado, ahora señala que - -  
cuando el ingreso percibido en forma esporádica derive de - -  
pagos efectuados por una persona moral, el contribuyente que  
realice el pago provisional podrá acreditar contra éste la -  
retención efectuada en los términos del cuarto párrafo del -

Artículo 86 de la Ley. - - - - -

Por lo que respecta a los requisitos de los recibos por honorarios, el Artículo 103, determina: Los comprobantes que se refiere la fracción III del Artículo 88 de la Ley - - - - - deberán reunir los requisitos establecidos en el Artículo - - - - - 29-A del Código Fiscal de la Federación; dichos comprobantes - - - - - deberán además, ser firmados por quien los expide y, en su - - - - - caso, señalar la clave en el registro de afiliación patronal - - - - - en el Instituto Mexicano del Seguro Social. - - - - -

En el caso de que los contribuyentes perciban ingresos de los señalados en el último párrafo de Artículo 88 de la Ley, los - - - - - comprobantes antes mencionados podrán no cumplir con el - - - - - requisito de que los datos que deben contener se encuentren - - - - - impresos, así como el de que dichos comprobantes hayan sido - - - - - impresos por establecimientos autorizados, siempre que el - - - - - pago correspondiente se realice a través de cheque nominativo - - - - - para abono en cuenta. - - - - -

Pasando al Capítulo III correspondiente a los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce - - - - - temporal de inmuebles su Artículo 106 se reforma al - - - - - establecer que, las opciones a que se refiere el párrafo - - - - - siguiente a la fracción VI del Artículo 90 de la Ley, se - - - - - podrán ejercer a más tardar en la fecha en que se presente la - - - - - declaración anual, debiéndose ejercer por los que otorguen el - - - - - uso o goce temporal, incluso por aquéllos en los que tengan el - - - - - carácter de copropietario, a los que les sea aplicable el - - - - - porcentaje de deducción de que se trate. Así mismo dentro de - - - - - este Capítulo y por lo que toca a las deducciones para el - - - - -

cómputo de los pagos provisionales, el Artículo 109, y 109-A-  
dicen que los contribuyentes al efectuar los pagos- - - - -  
provisionales a que se refiere el Artículo 92 de la Ley, - - -  
harán las deducciones a que se refiere el mismo, que- - - - -  
correspondan al período por el que se presenta la - - - - -  
declaración.- - - - -

Tratándose de inversiones, los contribuyentes podrán deducir  
de los ingresos del período, la cuarta parte de la deducción  
que corresponda al año calendario.- - - - -

Cuando las deducciones no se efectúen dentro del período al -  
que correspondan, se podrán efectuar en los siguientes - - -  
períodos del mismo ejercicio o al presentar la declaración -  
anual.- - - - -

En el caso de que los ingresos percibidos por otorgar el uso  
o goce temporal de inmuebles, sean inferiores a las - - - - -  
deducciones del período, los contribuyentes podrán considerar  
la diferencia que resulte entre ambos conceptos, como - - - - -  
deducible en los períodos siguientes, siempre y cuando dichas  
deducciones correspondan al mismo año calendario. - - - - -

Los contribuyentes que opten por efectuar las deducciones a -  
que se refiere el párrafo siguiente a la Fracción VI del- - -  
Artículo 90 de la Ley, lo deberán hacer por todos los - - -  
inmuebles por lo que oroguen el uso o goce temporal, incluso-  
por aquéllos en los que tengan el carácter de copropietarios,  
a los que les sea aplicable el porcentaje de deducción de que-  
se trate, a más tardar en la fecha en que se presente la- - -  
primera declaración provisional que corresponda al año de - - -  
calendario de que se trate, y una vez ejercida no podrá - - -

variarse en los pagos provisionales de dicho año, pudiendo -  
cambiarse al presentar la declaración anual en los términos -  
del Artículo 106 de este Reglamento. - - - - -  
Artículo 109-A.- Los contribuyentes que perciban ingresos de  
los señalados en el Capítulo III del Título IV de la Ley, -  
podrán calcular el último pago provisional considerando en -  
lugar de los ingresos y de las deducciones del período que -  
corresponda, los del año calendario, aplicando la tarifa del  
Artículo 141 y la tabla del Artículo 141-A de la misma y - -  
acreditando los pagos provisionales efectuados en el - - - -  
ejercicio. - - - - -  
Cambia la obligación de efectuar pagos provisionales en éste  
concepto, ya que el Artículo 110 determina que, los - - - -  
contribuyentes que perciban ingresos por otorgar el uso o - -  
goce temporal de inmuebles durante el primer año de - - - -  
calendario, estarán obligados a presentar las declaraciones -  
a que se refiere el Artículo 92 de la Ley, a partir del - -  
período en que las rentas pactadas o devengadas - - - -  
correspondientes al mismo, excedan del doble del salario - -  
mínimo general del área geográfica elevado al período de que  
se trate y continuarán efectuando los pagos provisionales - -  
durante los períodos que falten para terminar dicho año de -  
calendario, independientemente del monto de ingresos que por  
concepto de rentas perciban en esos períodos. - - - - -  
Así mismo los requisitos de los recibos por el concepto que  
nos ocupa deberán sujetarse a lo señalado en el Artículo 112  
que dice que deberán reunir los requisitos que señala el - -  
Artículo 29-A del Código Fiscal expresando además el número -

de cuenta predial del inmueble en referencia, o en su caso -  
los datos de identificación del certificado de participación  
inmobiliaria no amortizable y firmarse por el contribuyente.-  
Pasando al Capítulo IV que regula los ingresos por - - - - -  
enajenación, se reforma la Fracción III del Artículo 114 - -  
ampliando el términos para el ajuste de inversión, de 10 a 20  
años. - - - - -  
Se deroga el Artículo 124-A que establecía que, para los - - -  
efectos del Artículo 103 de la Ley, tratándose de la - - - - -  
enajenación de inmuebles que se consigne en escritura - - - - -  
pública, cuyo importe se deposite total o parcialmente en las  
cuentas personales especiales para el ahorro, el notario, - -  
corredor, juez o demás fedatarios que tengan funciones - - -  
notariales, no estarán obligados a efectuar el pago - - - - -  
provisional por la ganancia en dicha enajenación, cuando el -  
inmueble que se enajene sea la casa habitación del - - - - -  
contribuyente y siempre que lo haya habitado cuando menos los  
dos últimos años anteriores a la misma y el enajenante - - -  
entregue al fedatario público, en efectivo, cheque de caja o  
cheque certificado, una cantidad igual al importe de la - - -  
ganancia obtenida a fin de que el fedatario, dentro de los - -  
tres días hábiles siguientes a la firma de la escritura, - - -  
efectúe el depósito de dicha cantidad a nombre del - - - - -  
enajenante, en las cuentas personales especiales para el - - -  
ahorro y conforme a las instrucciones que éste le dé; o bien,  
cuando el enajenante acredite a dicho fedatario público haber  
efectuado el depósito en su cuenta personal especial para el -  
ahorro, por una cantidad igual al importe de la ganancia - - -

dentro de los diez días anteriores a la firma de la - - - - -  
escritura.- - - - -

Cuando la cantidad depositada sea menor al impbte de la - - -  
ganancia obtenida por la enajenación del inmueble, el pago- -  
provisional a que se refiere el Artículo 103 de la Ley, se- -  
calculará y enterará en los términos del mismo Artículo - - -  
sobre la diferencia entre el importe de la ganancia y la - -  
cantidad depositada.- - - - -

Y se reforma el inciso e) de la Fracción II del Artículo 126  
correspondiente al pago provisional por enajenación de - - -  
acciones, para decir ahora: Para los efectos del cuarto - - -  
párrafo del Artículo 103 de la Ley, tratándose de enajenación-  
de acciones, el adquirente podrá efectuar una retención menor  
al 20% del total de la operación, siempre que se dictamine- -  
la operación relativa por contador público registrado, y se- -  
cumplan los siguientes requisitos.- - - - -

I.- El aviso para presentar dicho dictamen deberá presentarse  
ante la autoridad administradora que corresponda al domicilio  
fiscal del contribuyente, a más tardar el día 10 del mes de - -  
calendario inmediato posterior a la fecha de la enajenación.

El aviso deberá ser suscrito por el contribuyente, así como -  
por el ~~contador público registrado~~ que vaya a dictaminar. - -

II.- El dictamen deberá presentarse dentro de los 30 días - -  
siguientes a aquel en que se presentó o debió presentarse la  
declaración del impuesto e incluir como mínimo dentro del - -  
cuaderno del dictamen los documentos e informes siguientes: -

a).- Dictamen de contador público registrado en la Secretaría  
en los términos de la fracción I del artículo 52 del Código -

Fiscal de la Federación. - - - - -

b).- Determinación del resultado obtenido en la enajenación, señalando por cada sociedad emisora el precio de las - - - - - acciones, su costo promedio por acción y el resultado parcial obtenido en la operación, así como el nombre y firma del - - - - - contador público, y el número de registro que lo autoriza para dictaminar. - - - - -

c).- Análisis del costo promedio por acción, señalando por - - - - - cada una, los siguientes datos: - - - - -

1.- Tratándose de la determinación del costo comprobado de - - - - - adquisición actualizado: Fecha de adquisición, número de - - - - - acciones, valor nominal, costo comprobado de adquisición y - - - - - factor de actualización que corresponda. - - - - -

En el caso de acciones por las que ya se hubiera calculado el costo promedio por acción: Costo promedio por acción - - - - - determinado conforme al cálculo efectuado en la enajenación - - - - - inmediata anterior y la fecha en que ésta se efectuó, siempre que dicha operación haya sido a su vez dictaminada cumpliendo con los requisitos a que se refiere este Artículo. - - - - -

2.- Tratándose de la determinación de las utilidades o - - - - - pérdidas de cada uno de los ejercicios transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación, actualizadas: - - - - -

Utilidad o pérdida fiscal de ejercicios terminados de acuerdo con la Ley, correspondientes a la sociedad emisora de las - - - - - acciones que se enajenen así como el factor de actualización; utilidad o pérdida fiscal actualizada; total de acciones que integran el capital social de la sociedad emisora; utilidad o pérdida fiscal actualizada por acción; número de acciones - - - - -

enajenadas, utilidades o pérdidas actualizadas por acción y -  
total de utilidad o pérdida actualizada de dichas acciones. -

3.- Tratándose de la determinación de los dividendos o - - - -  
utilidades distribuidos o percibidos en efectivo o en - - - -  
bienes, actualizados: Fecha en que se pagaron o se - - - -  
percibieron; monto de dichas utilidades o dividendos; total -  
de acciones emitidas por la sociedad emisora, utilidad o - - -  
dividendo por acción; número de acciones enajenadas; utilidad  
o dividendo por acción antes de la actualización; factor de -  
actualización y utilidades o dividendos distribuidos o - - - -  
percibidos actualizados por acción. - - - - - - - - - -

d).- Determinación de utilidad o pérdida por cada ejercicio -  
transcurrido entre la fecha de adquisición y la de - - - - -  
enajenación de la sociedad emisora, conteniendo los - - - - -  
siguientes datos: -

Utilidad o pérdida fiscal por ejercicios terminados calculada  
de acuerdo con la Ley, especificando cada uno de los - - - -  
conceptos que se resten a la utilidad fiscal o se sumen a la-  
pérdida fiscal; utilidad fiscal disminuida o pérdida fiscal -  
incrementada con los conceptos a que se refiere el penúltimo-  
párrafo del artículo 19-A de la Ley; número de acciones y - -  
utilidad o pérdida fiscal que corresponda a cada acción - - -  
conforme a lo dispuesto en este inciso. - - - - - - - - - -

e).- Cálculo del impuesto a cargo del contribuyente aplicando  
la tarifa establecida en el segundo párrafo del Artículo 103-  
de la Ley. -

III.- El texto del dictamen relativo a la enajenación de - - -  
acciones elaborado por contador público registrado, deberá - -

contener: - - - - -

a).- La afirmación de que examinó la determinación del costo promedio por acción de las acciones enajenadas y la declaración del impuesto correspondiente y de si las mismas se llevaron a cabo en los términos de la Ley y este Reglamento. - - - - -

b).- Nombre del enajenante. - - - - -

c).- Nombre del adquirente. - - - - -

d).- Nombre de la sociedad emisora de las acciones. - - - - -

e).- Fecha de la enajenación de las acciones. - - - - -

f).- Mención en forma específica del alcance del trabajo realizado consistente en la verificación de: - - - - -

1.- La antigüedad en la tenencia de las acciones. - - - - -

2.- Las utilidades por acción generadas con base en las declaraciones del ejercicio del impuesto sobre la renta de las sociedades emisoras. - - - - -

3.- Las utilidades o dividendos distribuidos que correspondan por acción, mediante la revisión de las actas de asamblea de accionistas respectivas, así como las utilidades o dividendos percibidos por la sociedad. - - - - -

4.- Con base en los anexos antes señalados y a los resultados obtenidos, el contador público emitirá el dictamen señalando la ganancia o pérdida que resulte en la enajenación, el impuesto correspondiente, así como su fecha de pago y que no se encuentra con impedimento profesional para emitirlo. - - -

5.- En caso de observar incumplimiento a las disposiciones fiscales, el contador público registrado deberá mencionar claramente en qué consiste y cuantificar su efecto sobre la -

operación. - - - - -

IV.- Que el dictamen se formule de acuerdo con las - - - - -  
disposiciones del Reglamento del Código Fiscal de la - - - - -  
Federación y a las normas de auditoría que regulan la - - - - -  
capacidad, independencia o imparcialidad profesionales del - - - - -  
contador público, el trabajo que desempeña y la información - - - - -  
que rinda como resultado del mismo. - - - - -

El contador público que realice el dictamen deberá firmarlo,  
señalar su nombre y el número de registro que lo autoriza - - - - -  
para dictaminar. - - - - -

En tanto las sociedades emisoras presenten su declaración del  
ejercicio, la retención podrá calcularse aplicando al total - - - - -  
de la ganancia obtenida la tarifa calculada en los términos - - - - -  
del Artículo 103, segundo párrafo de la Ley. En la - - - - -  
declaración del ejercicio del contribuyente se considerará la  
ganancia o pérdida determinada en la declaración del - - - - -  
ejercicio de la emisora. - - - - -

El Capítulo VI, Sección I correspondiente al Régimen General a las Actividades Empresariales, también sufre reformas. En primer término el Artículo 131 adecúa los Artículos a que se hace referencia, estableciéndose ahora los Artículos 110 y 108-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta. El 131-B que regula la cancelación del componente inflacionario, cambia en su primer párrafo estableciendo que cuando la cancelación ocurra a partir del quinto mes del ejercicio siguiente a aquel en el que se concertó dicha operación, el contribuyente podrá cancelar el componente inflacionario respectivo aplicando el procedimiento establecido en el Artículo 7-C del reglamento que comento. - - - - -

El Artículo 132-A que habla de la estimación del monto del ajuste semestral, se adecúa en su tercer párrafo para señalar que el impuesto a que se refiere éste Artículo será el que resulte de aplicar la tasa a que se refiere el Artículo 108-A de la Ley, sobre la utilidad fiscal empresarial del ejercicio. - - - - -

El Artículo 133 cambia de texto determinando ahora que para los efectos del antepenúltimo párrafo del artículo 111 de la Ley, en los casos en que los contribuyentes estimen justificadamente que el coeficiente de utilidad que deben aplicar para determinar los pagos provisionales, es superior al coeficiente de utilidad del ejercicio al que correspondan dichos pagos, podrán disminuir el monto de los que les correspondan hasta por seis meses del mismo ejercicio, siempre que obtengan la autorización respectiva, la cual se solicitará a la autoridad administradora competente, a más

tardar el día 15 del primer mes del periodo por el que se solicita la disminución del pago, mediante la forma oficial que al efecto publique la Secretaría. - - - - -

Los contribuyentes que hayan hecho dictaminar sus estados financieros correspondientes al ejercicio inmediato anterior, podrán disminuir su coeficiente de utilidad siempre que hayan presentado aviso para dictaminar sus estados financieros relativos al ejercicio por el que se disminuya dicho coeficiente y presenten aviso ante la autoridad competente en el que se haga constar dicha circunstancia. - - - - -

También se podrá disminuir el coeficiente de utilidad de las operaciones de asociación en participación y de fideicomisos con actividades empresariales, siempre que el asociante o el fideicomitente, según sea el caso, dictaminen sus estados financieros, en los términos del párrafo anterior. - - - - -

Asimismo se adicionan los Artículos 133-A y 134-A señalando que, los contribuyentes a que se refiere esta Sección que trabajen en su propia empresa, podrán efectuar retiros mensualmente por un monto equivalente al salario de mercado que se pague por una actividad similar a los servicios que desarrolle en su empresa. Dichos retiros tendrán el tratamiento aplicable por la Ley a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado. - - - - -

El impuesto así determinado tendrá el carácter de pago provisional y se enterará conjuntamente con el pago provisional a que se refiere el artículo 111 de la Ley. - - -

Artículo 134-A. Para los efectos de lo dispuesto para la

fracción V del artículo 112 de la Ley, se entendera que se cumple con la obligación de llevar un registro de las operaciones efectuadas con títulos valor emitidos en serie, cuando el contribuyente conserve los estados de cuenta en los que consten dichas operaciones, expedidos por el sistema financiero en los términos de la Ley. - - - - -

Se deroga el Artículo 137-A. - - - - -

El Artículo 139 Fracción I se modifica para señalar en su nuevo texto que, se determinará el valor que dichas inversiones tengan al 1o. de enero del año de que se trate, mismo que se fijará mediante avalúo que se practique para efectos fiscales en los términos del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, referido a esa fecha, o bien actualizando el monto original de la inversión por el periodo comprendido desde el mes en que se realizó la adquisición hasta el mes de diciembre del año de calendario inmediato anterior a aquél por el que se ejerza la opción a que se refiere este Artículo. - - - - -

La Sección II de éste mismo capítulo sufre modificaciones radicales en sus Artículos correspondientes. El Artículo 142-A que trata de las personas que opten por el régimen simplificado establece que, para los efectos de lo dispuesto por el Artículo 119-D de la Ley, los contribuyentes podrán dar el tratamiento de aportaciones de capital a los ingresos que provengan de la recuperación de erogaciones que causaron impuesto o fueron consideradas como disminución de capital, siempre que dichas erogaciones hayan dado origen al pago del impuesto en los términos del Artículo 119-B de la citada Ley.

Además se adiciona el Artículo 142-B en el sentido de que, para los efectos de lo dispuesto por el artículo 119-E de la Ley, los contribuyentes considerarán como salidas los retiros de capital efectuados en el ejercicio hasta por el monto de las aportaciones de capital realizadas en el mismo. - - - - -

Cambia el primer y último párrafo del Artículo 143 al establecer que, para los efectos del artículo 121 de la Ley, el capital contable se actualizará adicionándole el monto de la actualización de sus activos fijos, gastos y cargos diferidos, terrenos e inventarios, así como el valor de las acciones propiedad del contribuyente que hayan sido emitidas por personas morales residentes en México. - - - - -

El valor de las acciones a que se refiere el primer párrafo de este artículo, se determinará a través del método de participación, según los principios de contabilidad generalmente aceptados, a excepción de los casos en que el contribuyente posea menos del 10% del capital social de la emisora de dichas acciones, en cuyo caso el valor será el costo promedio por acción a que se refieren los artículos 19 y 19-A de la Ley, actualizado por el periodo entre la fecha en que se hubiere determinado la última enajenación y en la que se actualiza el capital en los términos de este Artículo, multiplicado por el número de acciones que tenga el contribuyente. - - - - -

Del Artículo 143-B, se suprime como partida no deducible la referencia del Artículo 122 de la Ley. Continuando en éste título, en su Capítulo IX de los ingresos por la obtención de premios, el Artículo 146 cambia en su texto al señalar ahora

que, para que no se efectúe la retención del impuesto a que se refiere el último párrafo del artículo 130 de la Ley, tratándose de los casos señalados en el antepenúltimo párrafo del Artículo 74 de la misma, las personas mencionadas en este último precepto estarán obligadas a exhibir copia sellada de la última declaración del ejercicio presentada para el pago del impuesto. Tratándose del primer ejercicio deberá presentarse copia de la solicitud de inscripción en el registro federal de contribuyentes. - - - - -

El Capítulo XI de los requisitos de las deducciones también se reforma el Artículo 148 y 150 y se deroga el Artículo 151 que trataba de los gastos en seminarios, convenciones o cursos de capacitación. - - - - -

El Capítulo XII de la Declaración anual, por lo que toca al Artículo 159, se suprime como aplicable el Artículo 14-C de la Ley del Impuesto sobre la Renta. - - - - -

Se modifica el texto del Artículo 160 en el sentido de que, para los efectos del penúltimo párrafo del Artículo 140 de la Ley, se considera que los comprobantes reúnen requisitos fiscales, cuando han sido expedidos conforme al Código Fiscal de la Federación y el Artículo 103 de este Reglamento, según sea el caso. - - - - -

Pasando al Título V correspondiente a los Residentes en el Extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en Territorio Nacional, se modifica el texto de los Artículos 163, 164 y 166 al determinar que, para los efectos de lo dispuesto por los Artículos 145, 146 y 147 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los residentes en el extranjero

que presten servicios en el país de los mencionados en dichos preceptos por los que perciban ingresos cubiertos por un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país o que teniéndolo los servicios no se relacionen con dicho establecimiento, quedarán exceptuados del pago del impuesto a que se refieren los artículos antes citados, siempre que los servicios prestados no tengan una duración mayor a 90 días, consecutivos o no, en un período de 12 meses.-----

Artículo 164.- Los comprobantes a que se refiere el Artículo 148 de la Ley, deberán reunir los requisitos mencionados en el Código Fiscal de la Federación, a excepción del Registro Federal de Contribuyentes, debiendo además señalar el número de cuenta predial del inmueble de que se trate, o en su caso, los datos de identificación del certificado de participación inmobiliaria no amortizable.-----

Los comprobantes a que se refiere el párrafo anterior, podrán no cumplir con el requisito de que los datos que deben contener se encuentren impresos, así como el de que dichos comprobantes hayan sido impresos por establecimientos autorizados.-----

Artículo 166.- No obstante que los títulos valor dejen de ser considerados de los que se colocan entre el gran público inversionista, no se pagará el impuesto de acuerdo con el sexto párrafo del Artículo 151 de la Ley, cuando dichos Títulos se enajenen, siempre que a la fecha de adquisición por el enajenante se hubieran colocado entre el gran público inversionista y hayan sido publicados por la Secretaría en el

Diario Oficial de la Federación. Además se adiciona un Artículo 163-A que señala que, los comprobantes a que se refiere el Artículo 147 de la Ley, deberán reunir los requisitos mencionados en el Código Fiscal de la Federación, a excepción del Registro Federal de Contribuyentes. Dichos comprobantes podrán formularse en idioma distinto del español, debiendo proporcionarse traducción autorizada a las autoridades fiscales cuando éstas así lo requieran. - - - - -

Los comprobantes a que se refiere el párrafo anterior, podrán no cumplir con el requisito de que los datos que deben contener se encuentren impresos, así como el de que dichos comprobantes hayan sido impresos por establecimientos autorizados. Por otra parte se deroga el 165-f que establecía la base gravable para mantener bienes en depósito fiscal. - - - - -

Se derogan del Artículo 169 la Fracción III y el último párrafo de este mismo Artículo y el 173 que hablaba de los depósitos en cuentas especiales para el ahorro. - - - - -

Por último se modifica el texto del Artículo 170 para señalar que, para los efectos de la fracción I del artículo 154 de la Ley, el impuesto que corresponda a los intereses que se paguen a residentes en el extranjero provenientes de títulos de crédito colocados en el extranjero entre el gran público inversionista, se considerará interés para los efectos de la Ley, cuando la persona que haga los pagos cubra dicho impuesto por cuenta del contribuyente. - - - - -

## BIBLIOGRAFIA

- 1.-DELSADILLO, Gutierrez Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario Edit. Limusa S.A. México 1988.
- 2.-FLORES, Zavala Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Edit. Porrúa S.A. México 1976.
- 3.-BIELSA, Rafael. Compendio de Derecho Público Constitucional, Administrativo, fiscal. Edit. Depalma. Buenos Aires. 1952.
- 4.-POLEAS, y López A. Derecho Fiscal. Textos Universitarios S.A. México. 1967.
- 5.-MARTINEZ, López Luis. Derecho Fiscal Mexicano. Ediciones Contables y - Administrativas S.A. México 1973.
- 6.-ANDREOSI, Manuel. Derecho Tributario Argentino. Edit. Tipográfica Argentina. Buenos Aires. 1951.
- 7.-Instituciones de Derecho Administrativo. Edit. Labor, México 1933.
- 8.-SIMO, Jaime. Instituciones de Derecho Civil. Edit. Uteha S.A. México - 1946.
- 9.-BORJA, Soriano Manuel. Teoría General de las Obligaciones. Edit. Porrúa S.A. México 1951.
- 10.-DE LA GARZA, Sergio. Derecho Financiero Mexicano. Edit. Porrúa S.A. - 1979.
- 11.-AZUARA, E. Comentarios sobre las Reformas del Código Fiscal de la - Federación. Revista de la Escuela de Contabilidad, economía y administración. Vol. XIX N.º 74. México 1967.
- 12.-RODRIGUEZ, de la Mora. Comentarios al nuevo Código Fiscal de la Federación. Academia Mexicana de Derecho Fiscal. México 1967.
- 13.-LOPEZ, Padilla Agustín. Exposición Práctica y Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta 1986. Edit. Dofiscal Editores. México. 1986.

## F U E N T E S

- Prontuario, Tomo XXXIV
- Enciclopedia Salvat, Tomo 1
- Semanario Judicial de la Federación, Tomo XVII
- Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, Iera. parte.
- Jurisprudencias y Tesis de la Suprema Corte de Justicia en materia fiscal recopilada por Guillermo López Velarde.
- Compendio de Hacienda Pública. Biblioteca de Economía Pública.

## L E Y E S

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- Código Fiscal de la Federación
- Ley del Impuesto sobre la Renta
- Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta
- Ley de Ingresos de la Federación
- Código Civil
- Código de Comercio
- Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal.