

372
ZES



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES

"ARAGON"

"LAS REFORMAS FISCALES DE 1990, 1991, 1992
y 1993 Y SU TRASCENDENCIA ECONOMICA
EN LA VIDA DE NUESTRO PAIS "

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A

ALMA DELIA SERRANO GARCIA

SAN JUAN DE ARAGON, EDO. DE MEX. 1993

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

**LAS REFORMAS FISCALES DE 1990, 1991, 1992 Y 1993 Y SU
TRASCENDENCIA ECONOMICA EN LA VIDA DE NUESTRO PAIS.**

INDICE

DEDICATORIAS	II
INDICE	VII
INTRODUCCION.	1

CAPITULO I

DERECHO FISCAL.	15
1.1. Concepto.....	15
1.2. Fuentes del Derecho Fiscal.....	25
1.2.1. Fuentes del Derecho Fiscal en México.....	33
1.3. Clasificación de las Contribuciones.....	46
1.3.1. Concepto de Impuesto.....	48
1.3.2. Concepto de Aportaciones de Seguridad Social.....	53
1.3.3. Concepto de Contribuciones de Mejoras.....	55
1.3.4. Concepto de Derechos.....	61
1.3.5. Concepto de Aprovechamientos.....	65
1.3.6. Concepto de Productos.....	66

CAPITULO II

DIVERSOS CONCEPTOS Y ORIGEN DE LAS LEYES SIGUIENTES	68
2.1. Ley del Impuesto sobre la Renta.	69
2.1.2. Conceptos.	75
Ley del Impuesto sobre la Renta.	75
2.2.2. Ley del Impuesto al Valor Agregado.	84
2.2.1. Antecedentes.	89
Leyes del Impuesto al Valor Agregado en nuestro país.	89
2.3. Código Fiscal de la Federación	100
2.4. Ley del Impuesto al Activo.	106

CAPITULO III

ANTECEDENTES DE LAS REFORMAS Y LA REPERCUSION QUE ESTAS HAN TENIDO.	113
Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 1980.	113
Reforma Fiscal para 1987.	113
Reforma Fiscal para 1989.	114
3.1. Reforma Fiscal al ejercicio de 1990.	115

- Código Fiscal de la Federación.	118
- Ley del Impuesto sobre la Renta.....	121
- Ley del Impuesto al Activo.	125
- Ley del Impuesto al Valor Agregado.	125
3.2 Reforma Fiscal al ejercicio de 1991.	126
- Código Fiscal de la Federación.	129
- Ley del Impuesto sobre la Renta.	132
- Ley del Impuesto al Activo.	136
- Ley del Impuesto al Valor Agregado.	137
3.3 Reforma Fiscal al ejercicio de 1992.	139
- Ley del Impuesto sobre la Renta.	139
- Ley del Impuesto al Valor Agregado.	143
- Ley del Impuesto al Activo.	145
- Código Fiscal de la Federación.	145
3.4. Reforma Fiscal al ejercicio de 1993.	147
- Código Fiscal de la Federación.	148
- Ley del Impuesto sobre la Renta.....	148
- Ley del Impuesto al Activo.	149
- Ley del Impuesto al Valor Agregado.	149

CAPITULO IV

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.	151
4.1. Personas Físicas.	152
4.1.1. Contribuyentes Menores. en 1990.	161
4.1.2. Contribuyentes Ex-Menores para 1990.	172
4.1.3. Régimen de Transición para contribuyentes Ex-Menores.	175
4.1.4. Contribuyentes Ex-Menores para 1991.	180
4.1.4.1 Primeros 9 tratamientos que otorgan facilidades administrativas a los sectores de contribuyentes que en los mismos se señalan, para el ejercicio fiscal de 1992.	183
4.2. Personas Morales.	305
4.2.1.1 Personas Morales con fines no lucrativos.	307
4.2.2. Personas Morales.	312
4.2.1.1 Derogación del rubro de sociedades mercantiles.	312
4.2.1.2. Quienes ahora se consideran personas morales y se encuentran dentro del título II de la Ley del I.S.R.	314

4.2.1.3. Cálculo del Coeficiente de Utilidad.	315
--	-----

4.2.1.4. Mecánica para la determinación de ajustes.	322
--	-----

CAPITULO V

IMPUESTO AL ACTIVO.	339
---------------------------------	------------

5.1. Quienes están obligados al pago de este impuesto y momento del pago del mismo.	340
--	-----

5.2. Cómo se calcula este impuesto.	341
--	-----

CAPITULO VI

BREVE ANALISIS DE DIVERSAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS EN EL MUNDO Y COMPARACION DE SUS SISTEMAS IMPOSITIVOS CON EL NUESTRO.....	349
--	------------

. Canadá.....	350
---------------	-----

. Estados Unidos.....	354
-----------------------	-----

. Suiza.	358
---------------	-----

. Australia.	362
-------------------	-----

ANEXOS	369
---------------------	------------

En que consiste una Reforma para el Derecho Constitucional.	370
--	-----

CONCLUSIONES..... 374

BIBLIOGRAFIA..... 393

INTRODUCCION.

Es innegable que el desarrollo de nuestro país acarrea día con día mayores problemas, los sistemas se vuelven complicados y cada día se crean nuevos mecanismos a fin de que ninguna persona evada el pago de sus impuestos.

Es así que en nuestro país, las leyes en materia fiscal sufren reformas año con año.

Pero la reforma sufrida en el año de 1990, es quizás hasta ahora la más trascendente, no sólo por lo que contiene, sino porque ha creado el desconcierto y el descontrol en casi todos los renglones del país.

La mayoría de los habitantes de nuestro México, se hayan desconcertados y molestos con los nuevos cambios, pues no están acostumbrados a llevar por ellos mismos un control estricto en sus negocios, o lo que es peor, aún, no es que no quieran llevarlo, sino que no se encuentran preparados para llevarlo a cabo, muchas veces dicho control o mecanismo tendiente al cumplimiento en lugar de fomentar que todos contribuyan, trae como resultado que la mayoría

de las personas en lugar de verse envuelta en engorrosas situaciones prefiera vender sus negocios, o lo que es más grave aún el cerrarlos, para evitarse problemas, trayendo como consecuencia no sólo el que no se cumpla en el ámbito tributario, sino que además el que no se fomenta, la industria y el comercio en nuestro país.

De todo lo anterior, deriva la gran importancia de tratar de comentar en este presente estudio, como han repercutido las presentes reformas fiscales de 1990, 1991, 1992 y 1993 en la vida de nuestro país y las perspectivas que tenemos hacia el futuro.

Pero la pretensión del mismo va más allá y busca ser un instrumento que explique de manera fácil y sencilla cual es el origen de nuestras normas tributarias, en que consisten las mismas, que es lo que se busca con la implantación de ellas y cuales son los nuevos mecanismos a seguir para dar cumplimiento a las mismas.

Los métodos a utilizar durante el desarrollo del presente estudio serán el método científico y el método de la inducción. El método científico se utilizará, en primer término, ya que cualquier investigación seria requiere de el, y es este método con sus tres pasos a seguir el que nos dirá si estamos en lo correcto en lo que se aprecia o se ha cometido algún error en ellas.

Primero recabaremos toda la información necesaria, se elaborarán varias hipótesis y posteriormente se tratará de comprobar estas. Al final de este estudio se conocerá si las reformas fiscales acaecidas durante estos últimos cuatro ejercicios nos han beneficiado o no.

En segundo lugar se utilizará el método de la inducción, es decir se verá lo particular para poder comprender y analizar lo general, primero se definirán y se buscarán el origen de las leyes tributarias, para que una vez que se conozcan cuáles y cuantas son, se puedan comprender y asimilar las reformas que se han venido elaborando.

Analizaremos también diversas administraciones tributarias de otros países, para poder apreciar una visión o crear un parámetro de comparación y así saber a que nivel nos encontramos y si hemos avanzado o estamos retrocediendo.

CAPITULO PRIMERO

DERECHO FISCAL

1. DERECHO FISCAL

1.1. CONCEPTO

Se ha considerado que tratar de analizar las Reformas Fiscales, a los diferentes ordenamientos tributarios que en la actualidad existen, sería una labor poco más que imposible, toda vez que los lectores del presente, no cuentan con todos los elementos necesarios para comprender las citadas reformas ya que no poseen el conocimiento de los impuestos, en donde se originaron los mismos, cuáles y cuántos son y en que consiste el Derecho Fiscal.

Por lo anterior se hace necesario saber y conocer en que consiste el Derecho Fiscal.

El Derecho Fiscal forma parte del Derecho Financiero, en uno de sus tres momentos, así que para saber que es el Derecho Fiscal, se tendrá que analizar también al Derecho Financiero.

"El Derecho Financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos a saber: en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las

relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado".(1)

"El Derecho Financiero es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de las normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesitan el Estado y los entes públicos para el desarrollo de sus actividades, y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado, entre los ciudadanos y el Estado, y entre los mismos ciudadanos, que derivan de la aplicación de esas normas".(2)

"Corresponde al Derecho Financiero el estudio general del aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, el de la obtención, el de la administración o manejo y el del empleo de los recursos monetarios".(3)

Los autores han dividido al Derecho Financiero en tres ramas que guardan una similitud, con los tres momentos o fases en que se divide

-
- (1) GARZA, Sergio Francisco (de la).Derecho Financiero Mexicano. México 1990. Ed. Porrúa. 16a.ed.pág.17
 - (2) PUGLIESE, Mario. Instituciones de Derecho Financiero.México 1976.Editorial Porrúa. 2a.ed. pag.19
 - (3) RODRIGUEZ, Lobato Raúl.Derecho Fiscal.México 1986.Ed. Harla. 2a.ed. pág.3

la actividad financiera del Estado. Luego entonces tendríamos que al momento de la obtención de recursos del Estado le correspondería la rama del Derecho Fiscal, al manejo de tales recursos le correspondería la rama del Derecho Patrimonial y por último a la erogación de tales recursos vendría a ser la rama del Derecho Presupuestario.

Como se observa la obtención de recursos, corresponde al Derecho Fiscal.

Ya se mencionó que el objetivo del presente estudio se basa en el propósito fundamental, de facilitar la comprensión del tema, así se definirá ahora lo que se entiende por Derecho Fiscal.

Al respecto los estudiosos del Derecho definen al Derecho Fiscal en los siguientes términos:

"El Derecho Fiscal es el conjunto de disposiciones legales y de principios de Derecho Público que regulan la actividad jurídica del fisco".(4)

(4) MARGAIN, Manatou Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. México 1983. Ed. Universitaria Potosina. 7a.ed. pág.25.

"El Derecho Fiscal es el conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público que regulan la actividad del Estado como Fisco".(5)

Luis Martínez López, considera que es más apropiado denominarlo Derecho Fiscal, y que es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del Estado al señalar sus recursos para sufragar los gastos públicos, ejecutar las leyes que fijan las contribuciones mediante un procedimiento especial adecuado a su finalidad de interés social, así como resolver las controversias que suscite su aplicación, por medio de un tribunal administrativo. (6)

Para Sergio Francisco de la Garza no es Derecho Fiscal sino Derecho Tributario y "es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es a los impuestos, derechos o tasas y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o

(5) ARRIOJA, Vizcaino Adolfo. Derecho Fiscal. México 1990. Editorial Themis. 6a. ed. pag.19.

(6) MARTINEZ, López Luis. Derecho Fiscal Mexicano. México 1973. Ediciones Contables y Administrativas. 4a.ed. pág. 34.

incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación. (7)

Armando Porras y López menciona que se puede definir al Derecho Fiscal, opinando que "es el conjunto de principios doctrinarios y disposiciones legales que regulan las relaciones entre los causantes y el Fisco".(8)

José de Jesús Sánchez Piña lo define de la siguiente manera: "Derecho Fiscal es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación". (9)

Fernando Sainz de Bujanda, también lo define como Derecho Tributario y nos proporciona una definición amplia: "El Derecho

(7) GARZA, Sergio Francisco (de la).Ob.cit. pág. 26.

(8) PORRAS, y López Armando. Derecho Fiscal. México 1967. Ed. Textos Universitarios. pág. 20..

(9) SANCHEZ, Piña José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal México 1990. Editorial PAC. 4a. ed. pág. 36.

Tributario es la rama del Derecho Financiero que organiza los elementos estructurales constitutivos del tributo y determina normativamente las potestades, sujeciones y deberes a través de los que se desenvuelven las funciones públicas de gestión, de resolución y de policía, encaminadas a la aplicación del expresado recurso financiero." Y también nos proporciona una definición sintética: "El Derecho Tributario es la rama del Derecho Financiero que tiene por objeto la organización material del tributo y el desarrollo de las funciones públicas dirigidas a su aplicación". (10)

Por su parte Ernesto Flores Zavala dice que: "por materia fiscal debe entenderse toda aquella cuestión que se refiere a la Hacienda Pública. Que recibe el nombre de Fisco, el Estado considerado como titular de la Hacienda Pública con derecho para exigir el cumplimiento de las prestaciones existentes a su favor y con obligación de cubrir las que resulten a su cargo".(11)

Raúl Rodríguez Lobato, lo define de la manera siguiente:"El Derecho Fiscal es el sistema de normas jurídicas que, de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el

(10) Cit. por Sergio Francisco de la Garza. Ob. cit. pág. 20.

(11) FLORES, Zavala Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. México 1986. Editorial Porrúa. 27ava. ed. pág. 20.

establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes".(12)

El Tribunal Fiscal de la Federación en Resolución de Pleno del 16 de noviembre de 1937, dijo lo siguiente:

"Debe atribuirse el carácter fiscal a cualquier ingreso del erario, a toda prestación pecuniaria en favor del Estado, sin que interese distinguir si el deudor es un particular, persona física o moral, algún establecimiento que tiene en cierto aspecto funciones estatales, o algún ente público, ya sea entidad federativa u organismo municipal. Es decir, lo que da el carácter de fiscal a un crédito es la circunstancia de que el sujeto activo de él sea el poder público afecta el sujeto pasivo para precisar el carácter de la prestación adecuada; el sujeto activo y no el pasivo, proporciona el criterio necesario para precisar si la relación jurídica es de naturaleza fiscal "

Y en otra parte de la misma resolución dice:

(12) RODRIGUEZ, Lobato Raúl. Ob. cit. pág. 13.

"Este Tribunal no ha encontrado en los antecedentes doctrinales legislativos y jurisprudenciales de México, ningún apoyo para excluir del sector fiscal la actividad del Estado, en su carácter de persona de derecho privado, por lo que cabe concluir que por razón de su materia entran en la concepción genérica de crédito fiscal empleado por el artículo 14 de la Ley (de Justicia Fiscal) todos los créditos existentes en favor del erario federal".

Ahora bien para atribuírsele la autonomía a esta rama del Derecho, el Tribunal Fiscal de la Federación, en Resolución de Pleno del 19 de noviembre de 1940 nos manifestó al respecto:

"El Derecho Fiscal, como rama del Derecho Administrativo y a su vez del Derecho Público, ha venido evolucionando en forma tal, que actualmente puede considerarse como una verdadera rama autónoma del Derecho, con características especiales".

"El Derecho Tributario concretamente regula las relaciones entre la Hacienda Pública y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes".

A continuación se explica el significado del término fiscal, para ello se acudió a lo que Luis Humberto Delgadillo dice: El término fiscal proviene de la voz "fisco" que significa Tesoro del Emperador, al que las provincias pagaban el "tributum" que les era impuesto. A su vez la voz latina "fisco" se deriva de "fiscus" con que inicialmente se conoció la cesta que servía de recipiente en la recolección de los higos, la cual utilizaban los recaudadores para recolectar el "tributum". De aquí que todo tipo de ingreso que se recibía en el "fisco" tenía el carácter de ingreso fiscal. (13)

Ernesto Flores Zavala, al respecto dice lo siguiente: "La palabra fisco viene del latín fiscus; que designaba el tesoro o patrimonio de los emperadores para diferenciarlo del erario que era el tesoro público o caudales destinados a las obligaciones del Estado; en España se llamó Fisco o Cámara del Rey, al tesoro o patrimonio de la casa real; y erario, al Tesoro del Estado (Escriche). En Alemania, en cierta época, se dio a esta palabra un significado diferente, se consideró el Fisco como un ente con personalidad distinta del Estado y del príncipe, pero suficiente para ser el detentador de la Hacienda Pública. Según esta teoría, el patrimonio público no pertenecía ni al Príncipe ni al Estado

(13) DELGADILLO, Gutiérrez Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. México 1986. Editorial PAC. 4a.ed. pág. 16.

Soberano, sino a un sujeto jurídico distinto de ambos: el fisco o sea una persona sometida al Derecho Patrimonial". (14)

Lo expuesto anteriormente, da una idea aproximada de lo que se entiende por Derecho Fiscal o lo que muchos consideran materia fiscal o Derecho Tributario según el particular punto de vista de los diversos autores citados en líneas precedentes.

Al analizar por tanto las definiciones anteriores, la más acertada parece ser la de Raúl Rodríguez Lobato, misma que a continuación se vuelve a transcribir, no se entra al estudio detallado de las demás definiciones, ya que el presente no busca la crítica, ni el análisis, de las ya citadas definiciones, sino el allegarse de elementos suficientes que puedan proporcionar al lector, una visión más clara o una mejor comprensión de lo aquí expuesto.

Se concluye por tanto que "El Derecho Fiscal es el sistema de normas jurídicas que, de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado derivados del ejercicio de su

(14) FLORES, Zavala Ernesto. Ob. cit. pág. 20.

potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes. (15)

1.2. FUENTES DEL DERECHO FISCAL.

Para continuar con el desarrollo del presente, es conveniente precisar el origen de las Leyes. Por lo que resulta necesario primero reflexionar sobre las fuentes del Derecho en general.

Así tenemos que el distinguido tratadista Eduardo García Maynes nos dice que la palabra fuente tiene tres acepciones que es necesario distinguir. Se habla entonces de:

- . Fuentes formales.
- . Fuentes reales.
- . Fuentes históricas.

Por fuente formal entendemos los procesos de creación de las normas jurídicas.

Llamamos fuentes reales a los factores y elementos que determinan el contenido de tales normas.

(15) RODRIGUEZ, Lobato Raúl. Loc. cit. pág. 13

Por último, el término fuente histórica, aplíquese a los documentos (inscripciones, papiros, libros, etc.) que encierran el texto de una ley o conjunto de leyes, se dice por ejemplo, que las Instituciones y el Digesto son fuentes del Derecho Romano. (16)

Se ha dicho que las fuentes formales son procesos de manifestación de normas jurídicas. La idea de proceso implica una sucesión de momentos. Cada fuente formal está constituida por diversas etapas que se suceden en cierto orden y deben realizar determinados supuestos.

De acuerdo con la opinión más generalizada, las fuentes formales del Derecho, son la legislación, la costumbre y la jurisprudencia.

La Legislación.- En los países de Derecho escrito, la legislación es la más rica e importante de las fuentes formales. Se podría definir como "el proceso por el cual uno o varios órganos del Estado formulan y promulgan determinadas reglas jurídicas de observancia general, a las que se da el nombre específico de leyes". (17)

(16) GARCIA, Maynez Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. México 1984. Editorial Porrúa. 35ava. ed. pág. 51.

(17) Ibid. pág. 52.

Cabe hacer la aclaración que comúnmente al hablar de las fuentes formales se alude a la ley erróneamente, puesto que ésta es producto de la legislación.

Ahora bien en el proceso legislativo o proceso de creación de las leyes existen seis diversas etapas a saber: Iniciativa, discusión, aprobación, sanción, publicación e iniciación de la vigencia.

Iniciativa.- Es el acto por el cual determinados órganos del Estado someten a la consideración del Congreso un proyecto de Ley "El Derecho de iniciar leyes o decretos compete según el Artículo 71 de la Constitución Federal:

- I. Al Presidente de la República.
- II. A los Diputados y Senadores , al Congreso de la Unión.
- III. A las Legislaturas de los Estados.

Discusión.- Es el acto por el cual las Cámaras deliberan acerca de las iniciativas, a fin de determinar si deben o no ser aprobadas.

La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos

que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados. Así lo establece la fracción H del Artículo 72 Constitucional.

A la Cámara en donde inicialmente se discute un proyecto de Ley, suele llamársele Cámara de Origen; y a la otra se le proporciona el calificativo de Cámara Revisora.

Aprobación.- Es el acto por el cual las Cámaras aceptan un proyecto de Ley. La aprobación puede ser total o parcial.

Sanción.- Se da este nombre a la aceptación de una iniciativa por el Poder Ejecutivo. La sanción debe ser posterior a la aprobación del proyecto por las Cámaras.

Publicación.- Es el acto por el cual la Ley ya aprobada y sancionada se da a conocer a quienes deben cumplirla. La publicación se hace en el Diario Oficial de la Federación.

Iniciación de la Vigencia.- En Derecho existen dos sistemas de iniciación de la vigencia : el sucesivo y el sincrónico

Las reglas que norman el proceso legislativo en nuestro país se encuentran contenidas en los Artículos 71 y 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y en los Artículos 3 y 4 del Código Civil para el Distrito Federal.

El Sistema Sucesivo. Las reglas de éste sistema se encuentran contenidas en el Artículo 3o. del Código Civil del Distrito Federal, el precepto anterior establece: Las leyes, reglamentos, circulares o cualesquiera otras disposiciones de observancia general, obligan y surten sus efectos tres días después de su publicación en el Periódico Oficial. En los lugares distintos del en que se publique el Periódico Oficial, para que las leyes, reglamentos, etc. se reputen publicados y sean obligatorios, se necesita que, además del plazo que fija el párrafo anterior, transcurra un día más por cada 40 kilómetros de distancia o fracción que exceda de la mitad.

El lapso comprendido entre el momento de la publicación y aquél en que la norma entra en vigor, recibe el nombre de VACATIO LEGIS y es el término durante el cual racionalmente se supone que los destinatarios del precepto estarán en condiciones de conocerlo y, por ende, de cumplirlo. Concluído dicho lapso, la ley obliga a todos los comprendidos dentro del ámbito personal de aplicación de la norma,

aún cuando, de hecho, no tengan o no hayan podido tener noticia de la nueva disposición legal.

El Sistema Sincrónico. Hállase consagrado en el Artículo 4o. del Código Civil. Si la ley, reglamento, circular o disposición de observancia general, fija el día en que debe comenzar a regir obliga desde ese día, con tal de que su publicación haya sido anterior.

Este precepto tiene el defecto de no señalar el término de la VACATIO LEGIS. Si la disposición se interpretase literalmente cabría sostener que una ley puede entrar en vigor en toda la República media hora después de su publicación, de establecerse así en sus Artículos Transitorios. Ello equivaldría a destruir el principio de la VACATIO LEGIS y daría origen a grandes inconvenientes y abusos.

La Costumbre.- La costumbre es un uso implantado en una colectividad y considerado por ésta como jurídicamente obligatorio.

(18)

El Derecho consuetudinario posee dos características:

(18) Ibid. pág. 61.

1.- Está integrado por un conjunto de reglas sociales derivadas de un uso más o menos largo; y

2.- Tales reglas transfórmense en derecho positivo cuando los individuos que las practican les reconocen obligatoriedad, cual si se tratase de una ley.

Cabe aclarar que la simple repetición de un acto no engendra a futuro normas de conducta, puesto que existen actos obligatorios que rara vez se repiten y que no obstante conservan su obligatoriedad. Otros sin embargo, no pueden reputarse nunca como cumplimiento de una norma pese a la frecuencia con que se practican.

¿En que momento deja una costumbre de ser mero hábito para convertirse en regla de derecho?.

Se ha sostenido por diversos autores que la regla consuetudinaria no puede transformarse en precepto jurídico mientras el poder público no le reconoce carácter obligatorio.

La costumbre desempeña en nuestro Derecho un papel muy secundario. Sólo es jurídicamente obligatoria cuando la ley le otorga tal carácter. (19)

El Artículo 10 del Código Civil del Distrito Federal establece el principio general de que "contra la observancia de la ley no puede alegarse desuso, costumbre o práctica en contrario".

La Jurisprudencia.- La palabra jurisprudencia posee dos acepciones distintas. En una de ellas equivale a ciencia del derecho o teoría del orden jurídico positivo. En la otra sirve para designar el conjunto de principios y doctrinas contenidas en las decisiones de los tribunales. (20)

En nuestro Derecho, la Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia obliga a la propia Corte y a los Tribunales Unitarios y Colegiados de Circuito, Juzgados de Distrito, Tribunales Militares y Judiciales del orden común de los Estados, Distrito Federal y Tribunales Administrativos y del Trabajo locales y federales.

Las ejecutorias de la Suprema Corte de Justicia funcionando en Pleno constituyen jurisprudencia, siempre que lo resuelto en ellas se

(19) *Ibid.* pág. 66.

(20) *Ibid.* pág. 68.

sustente en cinco ejecutorias no interrumpidas por otra en contrario y que hayan sido aprobadas por lo menos por catorce ministros, así lo establece el párrafo segundo del Artículo 192 de la Ley de Amparo.

1.2.3. FUENTES DEL DERECHO FISCAL EN MEXICO.

Contrariamente a lo que opinan los estudiosos de la materia (Andreozzi, Gianinni, etc.), en México la única fuente formal del Derecho Fiscal es la legislación como se desprende del contenido del Artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que dispone la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios, de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes. Refuerza lo anterior la circunstancia de que el Artículo 73 fracción VII de la propia Constitución señale como atribución del Congreso de la Unión discutir y aprobar las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

No obstante lo anterior, es innegable la existencia y la importancia de otras fuentes formales en materia tributaria, mismas que son útiles para la debida interpretación y aplicación del Derecho Fiscal. Así tenemos las siguientes:

1.-La Ley.

- 2.-La Costumbre.
- 3.-La Jurisprudencia.
- 4.-La Doctrina.
- 5.-Los Principios Generales del Derecho.
- 6.-Los Tratados Internacionales.
- 7.-El Reglamento.
- 8.-Las Circulares.
- 9.-El Decreto Ley y el Decreto Delegado

1.-La Ley.

" La Ley es la manifestación de voluntad del Estado, emitida por los órganos a los que más especialmente confía la Constitución la tarea de desarrollar la actividad legislativa". (21)

Para Sergio Francisco de la Garza la ley es la fuente más importante o preponderante en el Derecho Financiero, particularmente en el Tributario y establece que la ley es el acto emanado del Poder

Legislativo que crea situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales.(22)

2.-La Costumbre.

La costumbre para Raúl Rodríguez Lobato es un uso implantado en una colectividad y considerado por ésta como jurídicamente obligatorio. (23)

Se habrá de distinguir entre:

- . Costumbre interpretativa.-Determina el modo en que la norma jurídica debe ser entendida y aplicada.
- . Costumbre introductiva.-Establece una norma jurídica nueva para regir una relación no regulada expresamente por la ley.
- . Costumbre derogativa.-Implica la derogación de una norma jurídica preexistente o la sustitución por una norma diversa.

(22) Ob. cit. pág. 39.

(23) Ob. cit. pág. 28.

Cabe mencionar que en un Régimen Jurídico como el de México, en donde prevalece el principio de la legalidad en forma rígida, no es campo propicio para que opere la costumbre.

Ahora bien durante el proceso para la tramitación de asuntos en la esfera administrativa, se siguen determinadas prácticas observadas por el personal que tal vez con el uso continuo de las mismas en un futuro tal vez lleguen a crear normas de procedimiento.

3.-La Jurisprudencia.

Está formada por el conjunto de principios y doctrinas contenidas en las decisiones de los tribunales.

Emilio Margain Manatou considera que la jurisprudencia tiene gran importancia como fuente formal en nuestra legislación impositiva, ya que la mayoría de las reformas e innovaciones que se introducen a nuestras leyes fiscales, obedecen a sentencias que los órganos jurisdiccionales han emitido en una serie de casos análogos. (24)

Por su parte Sergio Francisco de la Garza considera que la Jurisprudencia no es fuente de derecho objetivo, sin que ello implique

(24) Ibid. pag. 65.

descontar la importancia que tiene su obligatoriedad para los tribunales inferiores, los estatales y los administrativos. Asimismo considera, que no obstante no ser fuente de derecho orienta y en muchos casos motiva la reforma de las leyes censuradas en las ejecutorias que la crean.(25)

La Jurisprudencia no crea una norma nueva, sino únicamente fija el contenido y alcance de una ya existente.(26)

La Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación es establecida por la Sala Superior y es obligatoria para la misma y para las Salas Regionales. Sólo la Sala Superior puede variarla, así lo establece el Artículo 261 del Código Fiscal de la Federación para 1992.

4.-La Doctrina.

Se da el nombre de Doctrina a los estudios de carácter científico que los juristas realizan acerca del Derecho. (27)

(25) GARZA, Sergio Francisco (de la).Ob. cit. pág. 50.

(26) Idem.

(27) GARCIA, Maynes Eduardo. Ob. cit. pág. 76.

Para Raúl Rodríguez Lobato la Doctrina es una fuente real y no formal del Derecho Fiscal pues a ella le corresponde desarrollar y precisar los conceptos contenidos en la ley.(28)

El mismo autor considera que no obstante el trabajo desarrollado por nuestros doctrinarios en la materia, nuestra literatura fiscal es muy pobre, de ahí que se concluye que la doctrina como fuente del Derecho Fiscal en México es de muy poca importancia

Se otorga el nombre de doctrina a los estudios de carácter científico que los juristas realizan acerca del Derecho, ya sea con el propósito puramente teórico de sistematización de sus preceptos, ya con la finalidad de interpretar sus normas y señalar las reglas de su aplicación. Como la doctrina representa el resultado de una actividad especulativa de los particulares, sus conclusiones carecen de fuerza obligatoria, por grande que sea el prestigio de aquéllos o profunda la influencia que sus ideas ejerzan sobre el autor de la ley o las autoridades encargadas de aplicarla.

Puede, sin embargo, transformarse en fuente formal del derecho en virtud de una disposición legislativa que le otorgue tal carácter.

(28) RODRIGUEZ, Lobato Raúl. Ob. cit. pág. 29.

5.-Los Principios Generales del Derecho.

Son los principios consignados en algunas de nuestras leyes. En México, en cuyo régimen jurídico prevalece el principio de legalidad, las verdades jurídicas notorias indubitables y de carácter general elaboradas o seleccionadas por la Ciencia del Derecho que denominamos Principios Generales del Derecho operan como fuente formal del propio Derecho sólo cuando se trata de dirimir una controversia y se advierte después de aplicar todos los métodos de interpretación admisibles, que no hay en la Ley disposición alguna aplicable, en este caso la norma en la que funde el juzgador su fallo deberá encontrarla en los Principios Generales del Derecho.

Para Sergio Francisco de la Garza los Principios Generales del Derecho tienen el carácter de fuente de Derecho como elementos de integración e interpretación de las normas jurídicas tributarias.(29)

Sin embargo en materia fiscal los Principios Generales del Derecho casi no operan puesto que como es sabido las disposiciones que establezcan cargas a los particulares, las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan infracciones y sanciones son de

(29) GARZA, Sergio Francisco (de la). Ob. cit. pág. 52.

aplicación estricta, así lo establece el Artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación para 1992.

6.- Los Tratados Internacionales.

Los Tratados Internacionales son convenios o acuerdos entre Estados, acerca de cuestiones diplomáticas, políticas, económicas, culturales u otras de interés para las partes, toda vez que con ellos los Estados firmantes de los mismos, crean normas jurídicas de observancia general en los respectivos países. (30)

En México los Tratados Internacionales, tienen poca importancia como fuente del Derecho Impositivo, ya que hasta la fecha de la elaboración del presente estudio, México no ha celebrado ninguno en materia fiscal específicamente.

Se preve que en un futuro se acuerden porque potencialmente son una fuente formal del Derecho Fiscal. Así lo establece la Constitución General de la República, en su Artículo 133 que a la letra dice: Los Tratados Internacionales que estén de acuerdo con la misma y que hayan sido aprobados por el Senado de la República, tienen el carácter de Ley Suprema.

(30) RODRIGUEZ, Lobato Raúl. Ob. cit. pág. 29.

7.-El Reglamento.

El Reglamento encuentra su fundamento Constitucional en el Artículo 89 fracción I, que menciona cuales son las facultades conferidas al Poder Ejecutivo. En dicha fracción se encuentran:

- a). La facultad de promulgar las leyes que expida el Congreso de la Unión.
- b). La facultad de ejecutarlas, y
- c). La facultad de proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia.

Es en la facultad de proveer en la esfera administrativa la exacta observancia de las leyes en donde encontramos el fundamento Constitucional del Reglamento. Ya que para que las leyes tengan una exacta observancia es necesario desarrollar sus preceptos para ajustarlos a las modalidades que tienen las relaciones a las cuales van a ser aplicados.

El Reglamento para Gabino Fraga es: "una norma o conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el Poder Ejecutivo en uso de una facultad propia y que tiene por objeto

facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el Poder Legislativo". (31)

Giannini clasifica al Reglamento en tres categorías:

- 1.-Para la ejecución de las leyes.
- 2.-Para el ejercicio de las facultades que al Poder Ejecutivo, le corresponden, y
- 3.-Para la organización y el funcionamiento de las administraciones del Estado, la ordenación del personal adscrito al mismo y la ordenación de los entes de las instituciones públicas dependientes de la administración activa. (32)

El Reglamento no debe ir más allá de lo que dispone la ley. Sin embargo Raúl Rodríguez Lobato considera que en México el Reglamento se ha convertido en una fuente del Derecho Fiscal muy importante, ya que en muchos casos no sólo es un instrumento de aplicación de la ley, sino que contiene normas sobre la naturaleza y efectos de los elementos esenciales de las contribuciones, crea situaciones generales y abstractas por tiempo indefinido no previstas

(31) FRAGA, Gabino. Derecho Administrativo. México 1991. Editorial Porrúa. 30ava. ed. pág. 104.

(32) Cit. por Emilio Margain Manatou. Ob. cit. pág. 50.

en la ley o bien modifica o extingue las situaciones creadas por la misma. (33)

Por lo tanto cabe señalar que el Reglamento ha dejado de ser en nuestra legislación un ordenamiento conforme al cual se aclaren o se precisen las disposiciones contenidas en las leyes para convertirse indebidamente ahora en un instrumento de igual jerarquía o importancia que la ley.

¿Es admisible desde el punto de vista de la ley?

En un sistema de Derecho como el nuestro es intolerable.

8.- Las Circulares.

La Circular es una disposición que deriva del Reglamento, también es de carácter administrativo, pero lo que la distingue del Reglamento es que la Circular puede ser dictada por cualquier funcionario superior de la Administración Pública, como por ejemplo las dictadas por los Secretarios de Estado, en tanto que el Reglamento como se mencionó anteriormente sólo puede ser expedido por el Presidente de la República.

(33) Ob. cit. pág. 26.

Las Circulares contienen disposiciones administrativas de carácter interno en la Dependencia de que se trate; algunas disposiciones de carácter externo dirigidas a los particulares, que especifican la interpretación que da la ley a quien las emite, o bien, a través de ellas se comunican acuerdos, decisiones o procedimientos que deben seguirse.

Raúl Rodríguez Lobato considera que en nuestra legislación fiscal federal, desde hace algunos años, se ha abandonado la denominación de circulares y se ha cambiado ahora por llamarlas Instructivos o Reglas Generales y una vez publicadas en el Diario Oficial de la Federación constituyen una fuente de Derecho para los particulares pues a partir de tales disposiciones, nacen para ellos derechos que la autoridad no puede desconocer. Es el Artículo 35 del Código Fiscal de la Federación que preve que los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas Dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.(34)

(34) Idem.

Cabe aclarar que dicha situación se considera una violación al proceso legislativo, puesto que de alguna forma está lesionando el mismo.

9.- El Decreto Ley y el Decreto Delegado.

Como una excepción al principio de la división de poderes, conforme al cual el encargado de dictar las leyes aplicables a los gobernados es el Poder Legislativo, se encuentran el **Decreto Ley** y el **Decreto Delegado**, en estos casos el Poder Ejecutivo está facultado por la Constitución en sus Artículos 29 y 131 para emitir decretos con fuerza de ley que pueden modificar y aún suprimir las leyes existentes o bien, pueden crear nuevos ordenamientos, los que no podrán ser anulados sino en virtud de otro decreto de idéntica naturaleza o por una ley.

Se está en presencia de un **Decreto Ley** (Artículo 29 Constitucional), cuando la Constitución autoriza al Poder Ejecutivo, ante situaciones consideradas como graves para la tranquilidad pública donde el Presidente de la República, de conformidad con los titulares de las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República y con la aprobación del Congreso de la Unión y en los recesos de éste, de la Comisión

Permanente, podrá suspender en todo el país las garantías que fueren obstáculo para hacer frente a la situación.

Un ejemplo de un **Decreto Ley** lo encontramos plasmado en el Artículo 73 fracción XVI de la Constitución que faculta al Presidente de la República, a dictar disposiciones para hacer frente a situaciones tales como epidemias, peligro en casos de invasión etc.

Se considera un **Decreto Delegado** (Artículo 131) Constitucional), cuando el Congreso de la Unión faculta al Poder Ejecutivo para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso, y para crear otras nuevas, así como para restringir y prohibir las importaciones, las exportaciones y el trámite de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente a fin de regular el comercio exterior, la economía del país o cualquier otro propósito en beneficio del mismo.

1.3. CLASIFICACION DE LAS CONTRIBUCIONES.

Conforme al Código Fiscal de la Federación en el Artículo 2o. las contribuciones del Estado se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, y derechos.

El Artículo 3o. del citado ordenamiento nos proporciona las definiciones o lo que debemos entender por productos y por aprovechamientos.

Se considera que indebidamente el Código Fiscal de la Federación deja fuera de las contribuciones a los productos y a los aprovechamientos; ya que al hablar de las contribuciones debería tomar en cuenta a todas ellas independientemente de la fuente de donde se recaben las mismas.

Se explican a continuación todas y cada una de las contribuciones señaladas anteriormente, tanto como se encuentran definidas por el Código Fiscal de la Federación, así como proporcionando otros conceptos establecidos por diversos autores. Todo esto para poder comenzar a estudiar la Ley del Impuesto sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto al Activo, etc. y precisar los términos objeto de éste estudio, porque como se observará posteriormente no resulta lo mismo, el hablar de un impuesto, que de un derecho, o de una aportación de seguridad social.

1.3.1. CONCEPTO DE IMPUESTO.

El Código Fiscal de la Federación en su Artículo 2o. en su fracción primera dice:

"Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo"

Como se puede apreciar la definición del Código Fiscal de la Federación, no dice que es un impuesto por lo que se debe recurrir a la doctrina y a la lógica.

Ahora bien desde el punto de vista de su etimología el *"Impuesto"* proviene de la voz latina *"Impositus"*, que significa tributo o carga y consiste en la realización de cumplir con una obligación coactiva de efectuar una transmisión de valores económicos (casí siempre en dinero) a favor del Estado, y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, que nunca recibe contraprestación alguna por el pago, con fundamento en una ley.

Las condiciones de la prestación económica son fijadas en forma autoritaria y unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria.

El impuesto es una prestación en dinero o en especie de naturaleza tributaria, ex-lege, cuyo presupuesto es un hecho o una situación jurídica que no constituye una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos. (35)

"El Impuesto es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial directo o inmediato".(36)

ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS.

Los elementos principales de un impuesto son cuatro a saber:

1.- El sujeto.

2.- El objeto.

(35) GARZA, Sergio Francisco (de la). Ob. cit. pág. 363.

(36) RODRIGUEZ, Lobato Raúl. Ob. cit. pág. 61.

3.- La base.

4.- La tasa o tarifa.

1.-El Sujeto.-El primer elemento que interviene en una relación tributaria es el sujeto. El sujeto es de dos clases, o porque no mejor decirlo en toda relación tributaria intervienen dos sujetos: un sujeto activo y un sujeto pasivo.

Sujeto Activo.-Dentro de la organización del Estado Mexicano, los sujetos activos son: La Federación, las Entidades Locales (Estados y Distrito Federal), y los Municipios. Son sujetos activos porque tienen el derecho de exigir el pago de las contribuciones. (37)

Sujeto Pasivo.-Es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto.

Una persona está obligada al pago de una prestación al Fisco Federal cuando el Fisco está en la posibilidad legal de exigirle el pago de la prestación debida. De acuerdo con esta definición es sujeto pasivo del impuesto el individuo cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, el individuo que

realiza el acto o produce o es dueño del objeto que la ley toma en consideración al establecer el gravamen, etc., pero también el individuo a quien la ley le impone la obligación de pago en sustitución o conjuntamente con aquél. La situación anterior fue reconocida así por la Tercera Sala del Tribunal Fiscal al fallar el juicio número 1748-40.

Debemos distinguir entre el sujeto pasivo del impuesto del pagador del mismo; el primero es el que se definió anteriormente, el segundo, es aquel que, en virtud de diversos fenómenos a que están sometidos los impuestos, paga en realidad el gravamen porque será su economía la que resulte afectada con el pago, como sucede con los impuestos indirectos. Un ejemplo de esta situación es el impuesto sobre producción de alcohol que está a cargo del fabricante de este producto, él es el sujeto pasivo, porque él es el obligado frente al fisco, pero quien en realidad lo paga es el consumidor porque en el precio a que se le venda el alcohol estará incluido el importe del impuesto.(37*)

2.-El Objeto.- Toda ley en materia fiscal debe señalar cuál es el objeto del gravámen, es decir que es lo que está gravando. El objeto del tributo es la realidad económica sujeta a imposición, como por

(37*) Ibid. pág. 55.

ejemplo: la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios, etc. (38)

Ernesto Flores Zavala en su libro de Finanzas Públicas Mexicanas, considera que el objeto del impuesto es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal; es decir la circunstancia en razón de la cual da lugar al pago del impuesto. Argumenta el citado autor, que suele frecuentemente considerarse como objeto del impuesto a la cosa o acto a que está ligado el mismo y que determina el deber de satisfacerlo. (38*)

3.-La Base.- Es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, ejemplo: el monto de la renta percibida, el número de litros producidos etc.(39)

4.-La Tasa o Tarifa.- La tarifa es la lista de unidades y de cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría. Y la tasa es una cantidad de unidades sólo que establecidas en porcentaje,

(38) RODRIGUEZ, Lobato Raúl. Loc. cit. pág. 112.

(38*) FLORES, Zavala Ernesto. Ob. cit. pág. 109

(39) Ibid. pág. 110.

también para un determinado objeto tributario o para un número de objetos pertenecientes a la misma categoría. (40)

Del análisis anterior se desprende que la característica principal del impuesto, es que la persona que lo paga, no recibe a cambio ninguna contraprestación o beneficio por el pago de éste. Además que el sujeto activo del impuesto siempre será el Estado o los entes subrogados a él, para exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales, y que el sujeto pasivo lo conforma cualquier persona física o moral, mexicana o extranjera a la que se le atribuye la obligación de contribuir por haberse ubicado en el supuesto que la ley señala como obligación tributaria.

1.3.2. CONCEPTO DE APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

El Código Fiscal de la Federación, también en su Artículo 2o. pero ahora en su fracción segunda dice:

"Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad

(40) Idem.

social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado".

"Como se puede apreciar el hecho de que el acreedor de las contraprestaciones no sea el Estado, hace, entre otras razones, que las aportaciones de seguridad social no puedan quedar configuradas dentro de las categorías tradicionales y clásicas de los tributos a saber: impuestos, derechos y contribuciones especiales. A éstas exacciones, la doctrina moderna les ha dado el nombre de parafiscalidades o de tasas parafiscales".(41)

Se entiende por parafiscalidad la actividad financiera que desarrollan ciertos organismos distintos del Estado, paralelamente a la actividad financiera de éste, conforme a normas de Derecho Público.(42)

Las exacciones parafiscales son las prestaciones en dinero establecidas por el Estado, conforme a la ley con carácter obligatorio, en favor de organismos con personalidad propia y distinta del Estado y a cargo de las personas físicas o morales usuarias de los servicios o afiliadas a esos organismos y que éstos recaudan y destinan al financiamiento de sus gastos ejemplos de organismos parafiscales los

(41) RODRIGUEZ, Lobato Raúl. Ob. cit. págs.91 a 94.

(42) Idem.

encontramos en: El Instituto Mexicano del Seguro Social y en el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales para los Trabajadores del Estado.

1.3.3. CONCEPTO DE CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.

El Código Fiscal de la Federación en su Artículo 2o. en su fracción III las define de la siguiente manera:

"Las contribuciones de mejoras son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas".

Cabe aclarar que en realidad las contribuciones de mejoras son una especie de las contribuciones especiales pues éstas últimas son el género y las primeras la especie.

Sergio Francisco de la Garza define a las contribuciones especiales de la siguiente manera: "La contribución especial es la prestación en dinero legalmente obligatoria a cargo de aquellas personas que reciben un beneficio particular producido por la ejecución de una obra pública o que provocan un gasto público especial con motivo de la

realización de una actividad determinada, generalmente económica".(43)

Emilio Margain Manatou, en las páginas 119 a 131 de su libro *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, hace un detallado estudio de esta figura, considera a la contribución especial como una figura jurídica tributaria de reciente creación, que ha sido recogida por casi todas las legislaciones; la misma, ha resultado objeto de gran polémica, porque si no se maneja correctamente por el Estado puede crear malestar entre los contribuyentes.

La contribución especial, para este autor, no es el pago por un servicio público prestado por el Estado u otras entidades públicas sino el equivalente por el beneficio obtenido con motivo de la ejecución de una obra o de un servicio público de interés general, es decir, que la contribución especial se paga no por el servicio que el Estado ha prestado sino por el beneficio específico que determinadas personas reciben con motivo de la prestación de este servicio.

Dentro de sus características podríamos enumerar las siguientes:

(43) Ob. cit. pág. 343.

- . Esta figura jurídica se utiliza para la satisfacción de los gastos que se originan por los servicios que presta el Estado de carácter general divisibles, en obras o servicios que benefician a toda la colectividad, pero que en forma específica favorecen a determinados individuos.
- . Esta contribución solamente es pagada por el particular que obtiene un beneficio directo o inmediato.
- . Se trata del pago de una cantidad de dinero que está en relación con el monto del beneficio obtenido.
- . La contribución especial es impuesta por el Estado o los organismos públicos autorizados.
- . Tratándose de servicios, sólo se cubre en aquellos que se imponen por disposición de una ley.

Giannini nos señala dos clases de sujetos obligados al pago de este gravamen: los primeros, aquéllos que encontrándose en determinada situación experimentan una particular ventaja económica como consecuencia de una actividad administrativa de interés general; y los segundos, quienes como consecuencia de las cosas que poseen o del ejercicio de una industria, de un comercio, o de otra actividad, provocan un gasto o un aumento en el gasto público.

La definición que nos proporciona Emilio Margain Manatou es la siguiente: la contribución especial es una prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado, como aportación a los gastos que ocasionó la realización de una obra o la prestación de un servicio público de interés general, que los benefició o los beneficia en forma específica.

La figura típica de la contribución especial y como se le conocía originalmente a esta prestación, es la **contribución por mejoras**, ésta se aplica en la construcción o ampliación de carreteras, caminos calles, avenidas parques y jardines, urbanización de las vías públicas, tales como pavimentación, banquetas, guarniciones, alumbrado, atarjeas, introducción de agua potable, etc.

Encontramos otras especies de contribución especial en las prestaciones por los servicios de verificación de pesas y medidas; en los servicios de vigilancia en los espectáculos teatrales, deportivos y centros nocturnos; en los servicios por el permiso para la portación de armas; en los servicios de seguridad social, etc.

En estas especies encontramos la segunda categoría de sujetos de la contribución especial, señalados por Giannini, representada por quienes como consecuencia de las cosas que poseen o del ejercicio

de una industria o comercio, o de otra actividad, provocan un gasto o un aumento en el gasto público.

Nuestra legislación fiscal federal no le da reconocimiento a ésta figura tributaria sino hasta el año de 1983, aún cuando anteriormente ya han existido ejemplos de ella como son:

- El impuesto de la mosca prieta que se aplica en las zonas en donde existe esta plaga, cuyos habitantes pagan cantidades adicionales en el consumo de gasolina, con objeto de que el Estado obtenga medios suficientes para combatirla.
- A través de un organismo descentralizado, como es Caminos y Puentes Federales de Ingresos, se tiene a la contribución por mejoras pero no como tal, sino como un derecho o tasa, representado por las cuotas que dicho organismo exige por el uso de las carreteras y puentes que construye y maneja.
- Otro ejemplo de contribución especial dentro de nuestra legislación, lo encontramos en lo que se ha denominado, a partir del año de 1982, como contribuciones de seguridad social, como son las efectuadas al IMSS y al INFONAVIT. Se aclara que a dichas aportaciones se les da el carácter de fiscal no obstante que se destinan a satisfacer el presupuesto de un organismo descentralizado, que no es discutido ni aprobado por la Cámara de

Diputados, con la finalidad de aprovechar el procedimiento económico-coactivo, para que en esa forma los institutos no se vean impedidos de realizar en forma oportuna y rápida sus obligaciones.

Se ha puesto en duda el si estas prestaciones constituyen auténticas contribuciones especiales no obstante que una y otra tienden a beneficiar a patrones y trabajadores, garantizando el derecho a la salud y el derecho a la habitación. Sin embargo, estas cuotas son verdaderas contribuciones especiales, pues el trabajador y el patrón al cubrirlas, aún cuando no reciben a cambio servicios inmediatos tienen el derecho de exigirlos y aprovecharlos cuando les sean necesarios.

Raúl Rodríguez Lobato la define de la siguiente manera: "La contribución especial es la prestación en dinero establecida por el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales por el beneficio especial que supone para ellas la realización de una actividad estatal de interés general o porque ellas han provocado dicha actividad, que debe destinarse a sufragar los gastos de esa misma actividad". (44)

(44) Ob. cit. pág. 84.

La contribución especial, no es el pago por un servicio público prestado por el Estado u otras entidades públicas, sino el equivalente por el beneficio obtenido con motivo de la ejecución de una obra o de un servicio público de interés general, es decir, que la contribución especial se paga no por el servicio que el Estado ha prestado, sino por el beneficio específico que determinadas personas reciben con motivo de la prestación de este servicio.

¿En que consiste ese beneficio?

Esta figura se aplica a la construcción o ampliación de carreteras, caminos, calles, avenidas, parques, jardines, así como a la urbanización de las vías públicas consistentes en pavimentación, banquetas, guarniciones, alumbado, atarjeas, introducción de agua potable, etc.

Como se puede apreciar, en esta figura el contribuyente paga una contribución especial, por el beneficio particular que recibe .

1.3.4. CONCEPTO DE DERECHOS.

El Código Fiscal de la Federación en su Artículo 2o. en su fracción cuarta, los define de la siguiente manera:

"Derechos son las contribuciones establecidas en ley por el uso por aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado".

Se le considera a esta contribución, como la segunda figura tributaria en importancia como fuente de recursos para el Estado, en otros países es conocida con el nombre de tasa, y en el nuestro como ya lo mencionamos anteriormente se le conoce como Derechos.

Sergio Francisco de la Garza define a esta contribución de la siguiente manera: "los derechos son contraprestaciones en dinero obligatorias y establecidas por la ley a cargo de quienes usan servicios inherentes al Estado prestados por la Administración Pública y que están destinados a sostener el

servicio correspondiente y deberán ser fijados en cuantía necesaria para cubrir el costo del servicio".(45)

Raúl Rodríguez Lobato por su parte nos dice que:"Los derechos son las contraprestaciones en dinero que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales que de manera directa e individual reciben la prestación de servicios jurídicos administrativos inherentes al propio Estado en sus funciones de derecho público y que están destinadas al sostenimiento de esos servicios". (46)

Por su parte Emilio Margain Manatou, sobre los derechos nos dice lo siguiente: "Los derechos consisten en la prestación señalada por la ley y exigida por la administración activa, en pago de servicios administrativos o por la explotación de bienes sobre los cuales el Estado ejerce un poder de monopolio".(47)

En los últimos tiempos ésta figura ha sido una de las más importantes en la Recaudación. Así que se ha considerado pertinente señalar algunas de las características de ésta contribución:

(45) Cit. por Raúl Rodríguez Lobato. Ob. cit. pág. 77.

(46) Ob. cit. pág. 77.

(47) Ob. cit. pág. 116.

- El servicio prestado al usuario debe ser aprovechado directa e individualmente por éste; es decir el beneficio deberá ser individual y no colectivo.
- El servicio deberá prestarlo la Administración Activa o Centralizada, ya que los derechos, como contraprestaciones que se pagan por la prestación de servicios, son contribuciones destinadas a sufragar los gastos públicos del Estado.
- El cobro debe fundarse en una ley. característica derivada del Principio de Legalidad. Y como ya se sabe el Congreso de la Unión tiene facultad de decretar los tributos, entre ellos los derechos, que satisfagan el Presupuesto de Egresos y esto debe hacerlo mediante una ley.
- El pago debe ser obligatorio, característica común a todas las contribuciones (fundamento Artículo 31 fracción IV Constitucional).
- El pago debe ser proporcional y equitativo. (también fundamentado en el Artículo 31 fracción IV Constitucional).

Algunos ejemplos de los servicios que presta el Estado y que generan derechos son los siguientes: la expedición de pasaportes, las inscripciones en los Registros Públicos, los derechos que se cobran por el registro de los títulos profesionales, etc.

1.3.5. CONCEPTO DE APROVECHAMIENTOS.

El Código Fiscal de la Federación en su Artículo 3o. nos proporciona la definición siguiente:

"Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintas de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal".

Por aprovechamientos se entiende los ingresos percibidos por el Estado distintos de las demás contribuciones, es decir cuando el Estado le cobra a un particular alguna contribución, pero ésta no se encuentra catalogada dentro de las normalmente conocidas (impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos) es entonces que el Estado recibe la misma pero bajo el rubro o denominación de

aprovechamientos. Un ejemplo de un cobro hecho a un particular y que recibe la denominación de aprovechamiento lo encontramos cuando el particular al no dar cumplimiento a algún lineamiento o norma previamente establecida recibe una sanción por su incumplimiento a través de una multa.

1.3.6. CONCEPTO DE PRODUCTOS.

El Código Fiscal de la Federación en su Artículo 3o.,tercer párrafo define a los productos de la siguiente forma:

"Son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado".

Cuando el Estado actúa no como autoridad, es decir, como persona de derecho privado, en el mismo nivel que los particulares, los ingresos que percibe el Estado tienen el carácter de "productos". En otros países reciben el nombre de precios, los cuales se distinguen en precios propiamente dichos, precios públicos y precios políticos.

Los productos tienen su fuente en acuerdos de voluntades, y por ello se les denomina también ingresos "ex contractu".(48)

De lo anterior se desprende que el Estado puede realizar actividades como persona de derecho privado, es decir puede realizar la compraventa de un inmueble de un particular, actuando en tal contrato como venta de un particular a otro particular, resulta por lo tanto un ingreso para el Estado producido por una fuente de ambas voluntades.

(48) GARZA, Sergio Francisco (de la). Ob. cit. pág. 383.

CAPITULO SEGUNDO

DIVERSOS CONCEPTOS Y ORIGEN DE LAS LEYES SIGUIENTES.

2. ORIGEN Y DIVERSOS CONCEPTOS DE LAS LEYES SIGUIENTES.

2.1. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

El Impuesto sobre la Renta desde sus inicios ha venido sufriendo una serie de modificaciones y adecuaciones, todas éstas derivadas de un proceso evolutivo, así como de la situación económica que ha imperado en las diferentes etapas y épocas por las que nuestro país ha tenido que pasar.

El antecedente original de este ordenamiento en México, lo fue la "Ley del Centenario", emitida en el año de 1921, durante el mandato del General Alvaro Obregón, aunque como se señala, ésta no fue llamada Ley del Impuesto sobre la Renta como se acaba de observar.

El siguiente punto de estudio del presente, se refiere a las Leyes del Impuesto sobre la Renta más importantes que en México han estado vigentes, destacando algunos de los aspectos más relevantes de las mismas:

- 1.- La Ley del Impuesto sobre la Renta del 18 de marzo de 1925.
- 2.- La Ley del Impuesto sobre la Renta del 27 de diciembre de 1939.

- 3.- La Ley del Impuesto sobre la Renta del 31 de diciembre de 1941.
- 4.- La Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 1953.
- 5.- La Ley del Impuesto sobre la Renta del 31 de diciembre de 1964.
- 6.- Y la Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 1980.

Algunos de los aspectos más relevantes de las mismas son los siguientes:

1. Ley del Impuesto sobre la Renta del 18 de marzo de 1925.

Esta Ley fue la primera que estuvo vigente, apareció bajo la denominación de Ley del Impuesto sobre la Renta, se encontraba dividida en siete capítulos, a los cuales se les llamaba cédulas, y tuvo una vigencia de dieciseis años.

Los siete capítulos en los que se dividía la mencionada ley eran los siguientes:

- . Comercio.
- . Industria.
- . Agricultura.

- . Imposición de Capitales.
- . Explotación del Subsuelo o Concesiones otorgadas por el Estado.
- . Sueldos.
- . Honorarios de Profesionistas.

Durante la vigencia de esta ley, se expidieron dos reglamentos. El primero fue publicado el 28 de abril de 1925, estaba dividido en diez capítulos que se referían a las declaraciones, plazos de presentación de las mismas, libros de contabilidad, costos e inventarios, oficinas receptoras, juntas calificadoras y revisoras, además de un capítulo para cada cédula de la ley. El segundo reglamento fue publicado el 18 de febrero de 1935 y consistió principalmente en una reordenación de reformas y adiciones sufridas por el primero.

2. Ley del Impuesto sobre la Renta del 27 de diciembre de 1939.

También conocida como del Superprovecho. En esta ley se decretaba que los contribuyentes dedicados al comercio, industria, y a la agricultura, que obtuvieran utilidades anuales superiores a \$100,000 (CIEN MIL PESOS 00/100 M.N) tendrían que participar al Estado en las utilidades que obtuvieran en exceso. Se consideraba como utilidades excedentes aquellas que superaran, el 15% del capital

contable, o en el caso de que no existiera capital contable, que excedieran del 20% de los ingresos.

Las tasas de impuesto a que estaban gravadas dichas utilidades iban del 15% al 30%.

3.- Ley del Impuesto sobre la Renta del 31 de diciembre de 1941.

También en ésta ley se agruparon en cédulas a los diferentes tipos de contribuyentes, dividiéndose en la forma siguiente:

- . Comercio, Industria y Agricultura.
- . Explotación de juegos de azar y arrendamiento de negocios.
- . Explotación del subsuelo o concesiones otorgadas por el Estado.
- . Sueldos.
- . Honorarios.

Los contribuyentes dedicados a la industria, al comercio, así como a la agricultura con ingresos inferiores a \$100, 000.00, anuales su impuesto a pagar sería mediante una cuota fija, establecida en una tabla, que contenía los diferentes tipos de actividad y las cuotas fijas establecidas para cada una de éstas.

4.- Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 1953.

Esta es la primera ley en la que se mencionan las deducciones autorizadas, ya que en las anteriores no se hace señalamiento alguno; teníamos que acudir por tanto a los reglamentos para saber cuáles eran las deducciones autorizadas.

Se agrupa a los contribuyentes también en siete cédulas, como en las leyes anteriores.

- . Comercio.
- . Industria.
- . Agricultura, Ganadería y Pesca.
- . Remuneración del trabajo personal.
- . Honorarios de profesionistas, técnicos, artesanos y artistas.
- . Imposición de capitales.
- . Regalías y enajenación de concesiones.

5.- Ley del Impuesto sobre la Renta del 31 de diciembre de 1964.

En esta ley se incluyen como sujetos del Impuesto sobre la Renta, a las sociedades y asociaciones civiles, así como el extraño y novedoso impuesto correspondiente a los fondos de reserva para jubilaciones.

Se cambia también en ésta ley la vieja nomenclatura que vino dándosele desde el año de 1921, desaparece la característica del impuesto cedular; se clasifica además a los contribuyentes en dos grandes grupos: las Empresas y las Personas Físicas.(49)

Se encuentra constituida dicha ley por 89 Artículos, divididos en cuatro títulos a saber:

I. Disposiciones Preliminares.

II. Del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas.

III. Del Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas.

IV. Del Impuesto al Ingreso de las Asociaciones, Sociedades Civiles y de los fondos de reserva para jubilaciones.

(49) FLORES, Zavala Ernesto. Ob. cit. pág. 441.

El 4 de octubre de 1977, fue publicado el reglamento de ésta misma ley, el cual contenía diversas disposiciones que iban más allá de lo que la ley señalaba, pero tales disposiciones eran favorables a los contribuyentes, muchas de ellas posteriormente fueron incorporadas a la ley.

6.- Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 1980.

Esta ley es la que se encuentra vigente hasta nuestros días, entró en vigor, a partir del 1o. de enero de 1981.

La ya citada ley, ha sufrido diversas modificaciones en el transcurso de éstos once años, como se verá posteriormente.

2. 1. 2. CONCEPTOS

Ley del Impuesto sobre la Renta.

"Se llama renta, al producto del capital, del trabajo o de la combinación del capital y del trabajo".(50)

Puede distinguirse para los efectos impositivos, entre la renta bruta y la renta neta. Luego entonces se hablaría de renta bruta cuando se

(50) FLORES, Zavala Ernesto. Ob. cit. pág. 439.

tomara en cuenta el ingreso total percibido sin deducción alguna. Estaríamos en el caso de una renta neta, cuando se hablara de un ingreso al cual le hubieramos deducido los gastos necesarios para obtener tal ingreso.

"El Impuesto sobre la Renta, grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito, que modifiquen el patrimonio del contribuyente, provenientes de productos o rendimientos del capital, del trabajo o de la combinación de ambos".(51)

Cabe aclarar que tomando en cuenta la definición anterior proporcionada por el Maestro Ernesto Flores Zavala, se deduce por consiguiente que al hablar de los ingresos que percibe el contribuyente en efectivo o en crédito, aquí mismo se consideran los ingresos percibidos por la prestación de un servicio personal en forma independiente, también conocidos como ingresos por honorarios; así como los ingresos percibidos por otorgar el uso o goce temporal de un bien, conocido para nosotros como arrendamiento; es decir al hablar de que el Impuesto sobre la Renta grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito, la ley considera cualquier tipo de ingreso obtenido por el contribuyente, más adelante la misma definición aclara que dichos ingresos serán gravados siempre y

(51) Ibid. pág. 442..

cuando provengan de productos o rendimientos del capital, del trabajo o de la combinación de ambos; es en este último párrafo en donde se puede deducir que la citada ley, grava cualquier tipo de ingreso, siempre que el contribuyente lo obtenga en cualquier situación que la ley le señale, y que este le genere un ingreso.

El Impuesto sobre la Renta se establece por primera vez en Inglaterra, con motivo de los gastos que habían provocado las guerras napoleónicas. Otros autores sin embargo citan su antecedente en la ciudad de Florencia, mencionando que dicho impuesto gravaba los beneficios presuntos de los comerciantes.

Como se mencionó, al establecerse el Impuesto sobre la Renta en Inglaterra, derivado de las guerras napoleónicas, se efectuó principalmente en el pago de los gastos de guerra consistentes en derechos aduanales y gravámenes sobre el té, la sal y las sucesiones.

Fue William Pitt el que propuso en el año de 1798, la llamada Aid an Contribution Act, que dio lugar al impuesto conocido con el nombre de la "triple contribución", porque los contribuyentes se organizaron en tres categorías, debiéndose calcular el impuesto sobre una relación entre el consumo y la renta de cada contribuyente.

Cuando se firmó la Paz de Amiens, se abrogó el impuesto, sustituyéndose los ingresos que producía con una elevación de los impuestos aduanales.

Al reanudarse la guerra con Napoleón en 1803, se estableció nuevamente este impuesto con la promesa de suprimirse al advenimiento de la paz, situación que sucedió en 1806, quedando establecido que se causaría por tres años más bajo el nombre de Property and Income Tax.

En Alemania se organizó el Impuesto sobre la Renta Global, para el Estado de Prusia, en el año de 1891.

En Francia fue sancionado el 26 de diciembre de 1914.

En los Estados Unidos se estableció en el año de 1913, teniendo como antecedente la Ley de 1894 declarada inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia, como consecuencia de las disposiciones que reglaban facultades del gobierno central y de los Estados en materia tributaria, derivadas de las discusiones efectuadas sobre si al hablar de este impuesto se trataba de un impuesto directo o indirecto.

A continuación se tratarán de explicar los elementos fundamentales de un impuesto, adecuando los mismos al Impuesto sobre la Renta en estudio.

1.- Sujetos del Impuesto sobre la Renta.

El artículo 1o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dice que estarán obligadas al pago de este impuesto, las personas físicas y las personas morales en los siguientes casos:

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

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

III. Las residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente o base fija en el país, o cuando teniéndolos, dichos ingresos no sean atribuibles a éstos.

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

2.- Objeto de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El objeto de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es gravar las modificaciones patrimoniales que beneficien a los sujetos pasivos del impuesto, originados por su capital o por su trabajo.(52)

Como ya se había mencionado para Ernesto Flores Zavala el objeto del impuesto "es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal".(53)

Fleiner dice que : "El objeto del impuesto estriba más bien en las circunstancias en virtud de las cuales una persona se ve obligada a pagar determinado tributo".(54)

Esta circunstancia puede ser la percepción de utilidades, el pago de una herencia, el pago de intereses, etc.

Se considera que el objeto de la Ley del Impuesto sobre la Renta consiste principalmente en gravar los ingresos que perciban los

(52) TENA, Casillas Luis Ignacio. México 1990. Tesis de Licenciatura en Contaduría. Universidad Nuevo Mundo. Escuela de Contaduría. pág. 10.

(53) FLORES, Zavala Ernesto. Ob. cit. pág. 109.

(54) Cit. por Ernesto Flores Zavala. Ob. cit. pág. 109.

contribuyentes, producto de diferentes actividades establecidas en la misma ley.

Para que los ingresos provenientes de las actividades realizadas por el contribuyente, se consideren objeto de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es requisito indispensable que los mismos estén consignados expresamente en dicha ley.

3.- Base del Impuesto sobre la Renta.

Ernesto Flores Zavala, considera que la Base del Impuesto, es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, menciona como ejemplos: el monto de la renta percibida, el valor de la porción hereditaria, el número de litros producidos etc.(55)

Ahora bien, la base del Impuesto sobre la Renta, la constituye la cantidad en dinero percibida por el contribuyente; es decir ya en líneas precedentes anotamos la diferencia existente entre la utilidad bruta percibida por el contribuyente, y la utilidad neta recabada por él mismo, concluyendo entonces, que la Ley del Impuesto sobre la Renta va a gravar los ingresos netos que por las actividades

(55) Ob. cit. pág. 110.

señaladas en la misma, que se encuentre obligado a pagar el sujeto pasivo del impuesto.

Los contadores mencionan que los ingresos o la utilidad que hay que considerar para la determinación, de este impuesto, es la utilidad contable, porque ésta utilidad es la que da efectivamente capacidad contributiva a una compañía.

Ahora bien la utilidad fiscal, se debe parecer lo más aproximado, a la utilidad contable.

Se presenta a continuación, un esquema de como obtener la utilidad gravable de una empresa:

INGRESOS GRAVABLES (Objeto de la Ley del ISR, artículos 15 al 21).

Menos

DEDUCCIONES AUTORIZADAS (artículos 22 al 31 LISR)

Igual a

UTILIDAD GRAVABLE O BASE DEL ISR

4.- Tasa del Impuesto sobre la Renta.

Para Ernesto Flores Zavala, no es tasa del impuesto sino, cuota del impuesto y consiste en "la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en forma de tanto por ciento".(56)

La tasa que señala la Ley del Impuesto sobre la Renta y por medio de la cual habrán de cubrir su impuesto las personas morales, consignada en el artículo 10 del citado ordenamiento, es del 35% para los años de 1991 y 1992.

Esta tasa, es la que habrá de multiplicarse por la base del impuesto, para obtener así el monto del pago provisional o el monto del pago de la declaración anual, según corresponda.

Para finalizar con los elementos que integran la ley del Impuesto sobre la Renta, se habrá de comentar que Ernesto Flores Zavala cita a otros, aparte de los ya señalados, mismos que brevemente se enunciarán.

Unidad fiscal o unidad del impuesto.-Es la cosa o cantidad delimitada en medida, número, peso, etc., sobre la que la ley fija la cantidad que debe pagarse por concepto de impuesto y que servirá para hacer el

(56) Ob. cit. pág. 109.

cálculo correspondiente en cada caso concreto, ejemplo: un kilo de sal, un litro de alcohol, determinada cantidad de renta, etc.

Tarifas.-Son las listas de unidades y de cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría.

Catastro tributario o padrón.-Son las colecciones oficiales de los hechos que sirven para determinar los sujetos y los objetos del impuesto, así como la deuda individual de cada causante. Se utilizan para llevar el control de los sujetos de impuestos que se perciben periódicamente, ejemplo el Impuesto sobre la Renta.

Por decreto del 22 de abril de 1957, se impuso la obligación a todas las personas físicas o morales, afectas en forma habitual al pago de impuestos federales, de inscribirse en el Padrón Federal de Causantes que lleva la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.(57)

2.2. LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

El Impuesto sobre el Valor Agregado, forma parte del grupo de impuestos a las ventas, afecta al consumidor a través de industriales y

(57) Ob. cit. págs. 108 a 110.

comerciantes. Esta situación resulta ya que el Impuesto al Valor Agregado grava aparentemente el ingreso del industrial y el del comerciante, cuando en realidad lo que grava es el gasto del consumidor.(58)

El Impuesto al Valor Agregado grava el valor que un ente, generalmente una empresa, añade en el curso de sus operaciones a los bienes que adquiere de otros entes, para después enajenarlos. (59)

El impuesto a las ventas como también se le conoce se estima que existió ya en las épocas más primitivas de las civilizaciones China e India. Los romanos establecieron la sentécima rerum venalium, que introdujo Augusto después de la Guerra Civil Romana. El gravamen era del 1% sobre el valor de los productos vendidos en la plaza pública. El Emperador Tiberio se vio obligado, por la presión popular, a reducir la tasa a la mitad y la abolió el Emperador Calígula. La venta de esclavos pagaba un impuesto del 4% denominada quinta et vicesima venalium mancipiorum.

(58) Ob. cit. pág. 475.

(59) Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. México 1989.

Alemania fue el primer país en introducir con carácter de general un impuesto sobre las ventas.

El impuesto sobre las ventas, en Italia, se ha ido introduciendo en forma gradual.

En Bélgica, se introdujo un impuesto, sobre toda la venta o transferencia a título oneroso de bienes muebles en el año de 1921.

En el país de Holanda se introdujo en el año de 1933.

En Francia, se inicia en 1920.

En Yugoslavia se estableció en 1922.

En Suiza en 1941.

En Australia en 1930.

En los Estados Unidos el impuesto a las ventas es de carácter local.

En Cuba se estableció en 1922.

En Argentina en 1931.

Ahora bien en la actualidad todos estos países que habían implantado un impuesto a las ventas, lo han ido transformando en Impuesto al Valor Agregado.

Se habrá de continuar con la secuencia que se ha venido llevando, así que se mencionarán los elementos de un impuesto y posteriormente se adecuarán al impuesto en estudio.

Luego entonces, se tienen como elementos principales de un impuesto:

- 1.- El sujeto.
- 2.- El objeto.
- 3.- La base.
- 4.- La tasa o tarifa.

1.- Los sujetos del Impuesto al Valor Agregado.

Las personas físicas y las personas morales que en territorio nacional realicen los actos o actividades siguientes:

- Enajenen bienes.

- . Presten servicios independientes.
- . Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- . Importen bienes o servicios.

2.- Objeto del Impuesto al Valor Agregado.

La realización de los actos mencionados anteriormente.

3.- Base del Impuesto al Valor Agregado.

Para calcular el impuesto tratándose de enajenación de bienes se considerará como valor el precio pactado, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente.

Para calcular el impuesto tratándose de prestación de servicios se considerará como valor el total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase etc.

En el caso de uso o goce temporal de bienes, se calculará el impuesto considerando el valor de la contraprestación pactada a favor de quien la otorga, así como las cantidades que además se cobren.

Y en el último supuesto, es decir en el caso de importación de bienes, para el cálculo de este impuesto, se considerará el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación, adicionado con este último gravamen y de los demás que se tengan que pagar con motivo de la importación.

4.- Tasa del Impuesto al Valor Agregado.

La tasa general de este impuesto es la del 10%.

2.2.1. ANTECEDENTES.

Leyes del Impuesto al Valor Agregado en nuestro país.

En México la Ley del Impuesto al Valor Agregado fue aprobada por el Congreso de la Unión en diciembre de 1978 y entró en vigor el primero de enero de 1980, sustituyendo a la Ley del ISIM (Impuesto sobre Ingresos Mercantiles) que era el gravamen general sobre las ventas, así como a varios impuestos sobre consumos específicos.

La Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, fue establecida en el año de 1947 y representó en su momento un instrumento de modernización en el sistema fiscal, pero la principal desventaja de la

citada ley era su efecto acumulativo, ya que se pagaba este impuesto en cada una de las etapas de producción y comercialización, provocando un alza considerable en el precio del producto, que afectaba principalmente al consumidor final que en realidad era la persona que venía pagando este impuesto. Con este mecanismo de la repercusión en cascada, en primer término se gravaban todos los insumos que utiliza el productor en la elaboración de un bien recargando el precio. Además en el proceso de comercialización como ya se había mencionado, se causaba la tasa general en repetidas ocasiones, por lo que entre más largo fuera el proceso de distribución, más alto sería el precio final.

En líneas anteriores se habló de la repercusión del impuesto y la repercusión en cascada del mismo.

¿Qué significan éstos conceptos? En párrafos subsecuentes se explica que se entiende por repercusión del impuesto y que es lo que significa la repercusión en cascada.

Repercusión del impuesto.

La percusión.- La traslación, llamada también repercusión, se desarrolla en cuatro momentos desde la aplicación del impuesto hasta las últimas consecuencias que se producen en el mercado.

El momento de la percusión. Es aquel efecto o acto por el cual el impuesto recae sobre el sujeto pasivo del impuesto, quien lo paga a la administración fiscal. Este fenómeno se ve con mayor claridad en los llamados impuestos al consumo o a la producción. Un ejemplo de esto lo tenemos en el Impuesto al Valor Agregado que grava a una empresa fabricante de cemento. La fábrica de cemento es el sujeto pasivo del impuesto, ya que es ésta la que tiene la obligación de pagarlo de acuerdo a la ley.

En el supuesto anterior el sujeto pasivo es el que tiene que soportar la carga del impuesto. Pero cuando el sujeto pasivo legal decide recuperar ese impuesto de otra persona, se produce el efecto de la traslación, esto sucede cuando la fábrica de cemento decide recuperarlo de sus compradores, agregándole el importe del impuesto a sus costos de producción y aumentando el precio de venta del cemento.

La Incidencia.-Es el fenómeno por virtud del cual la carga del impuesto recae sobre una persona, el último consumidor de las mercancías o de los servicios, que ya no encuentra ninguna otra persona a quien trasladar la carga del tributo. Su renta o su capital se disminuyen definitivamente con esa carga. A esta persona se le llama "incidido", por vía indirecta, cuando ha recibido la carga trasladada, y en vía directa si siendo percutido no la ha trasladado.

Repercusión del Impuesto al Valor Agregado.

El Impuesto al Valor Agregado es, por su naturaleza, un impuesto indirecto; es decir que finalmente lo absorbe el comprador, ya sea a través de un aumento en el precio de los productos que adquiere, o bien porque se le cobre expresamente.

Cuando la persona que percibe el ingreso cobra por separado el impuesto que causa la operación, se dice que está repercutiendo el impuesto.

Supóngase que se realiza la siguiente operación de contado en la que se repercute el impuesto al Valor Agregado a la tasa del 10% (tasa vigente para el año de 1992), la facturación y la contabilización quedarían de la siguiente forma:

FACTURA

Venta de "XXX" mercancía	\$ 100, 000.00
10% de Impuesto al Valor Agregado	<u>10, 000.00</u>
TOTAL	\$ 110, 000. 00

ASIENTO EN EL LIBRO DIARIO.

Bancos	\$ 110,000.00
Ventas	\$ 100,000.00
Impuestos por Pagar (IVA)	10,000.00

Imposición múltiple o en cascada.

El impuesto sobre ingresos mercantiles pertenece a este tipo de gravámenes, se considera inconveniente porque al gravar un producto tantas veces como sea objeto de una transacción, resulta que la carga fiscal es desigual según la clase de producto de que se trate y aún dentro de cada clase.

Ahora bien, con el Impuesto al Valor Agregado, aquí no se grava el valor total del producto en cada transacción, ni su valor en una sola etapa, de la que es objeto su negociación, sino lo que se denomina la plusvalía o valor agregado, que el producto adquiere como consecuencia de cada una de las transacciones de que es objeto, desde su primera fabricación hasta su venta al consumidor.

El Impuesto al Valor Agregado grava el valor global, real y definitivo de cada producto a través de la imposición sobre los distintos valores parciales que cada productor, fabricante, mayorista, minorista, va incorporando al artículo en cada etapa de su negociación. Considerándose que todos los que intermedien en la negociación, tanto en el ciclo industrial, como comercial son productores de riqueza y en consecuencia deben ser gravados con este impuesto. Al final del ciclo el artículo queda gravado por la totalidad de su valor. (60)

El particular punto de vista nuestro, considera más conveniente el Impuesto al Valor Agregado, ya que permite acreditar el mismo, cuando el contribuyente lo hubiese pagado con motivo de la adquisición de algún bien, la importación de algún producto etc.

Es decir que, la persona como contribuyente cobra un impuesto al valor agregado a los productos que vende, pero a su vez puede restar todo el impuesto al valor agregado que él mismo pagó, en la

(60) FLORES, Zavala Ernesto. Ob. cit. pág.481.

adquisición de insumos para poder fabricar los productos que ofrece, así también, si es que utiliza energía eléctrica, la renta del inmueble en donde fabrica los productos, etc. Todo el impuesto al valor agregado que dicho contribuyente requirió para poder llevar a cabo el proceso de transformación de su mercancía, va tener oportunidad de acreditarlo, esto es, de poder restarlo del impuesto al valor agregado que el mismo cobre (esta disposición se encuentra contemplada por el artículo 4o. de la ley de referencia).

Por todo lo anterior, con la implantación en nuestro país del Impuesto al Valor Agregado se elimina el efecto piramidal de la tributación.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, está constituida por nueve capítulos, que contemplan las diferentes operaciones realizadas por los contribuyentes, mismas que se encuentran afectas al pago de este impuesto:

- I. Disposiciones Generales.
- II. De la Enajenación.
- III. De la Prestación de Servicios.
- IV. Del Uso o Goce temporal de bienes.
- V. De la Importación de bienes o servicios.

- VI. De la Exportación de bienes o servicios.
- VII. De las Obligaciones de los Contribuyentes.
- VIII. De las Facultades de las Autoridades.
- IX. De las participaciones a las entidades federativas.

Dentro de las disposiciones generales se establece que las personas que están obligadas al pago del Impuesto al Valor Agregado, son las que en territorio nacional realicen lo siguiente:

- . Enajenen bienes.
- . Presten servicios independientes.
- . Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- . Importen bienes o servicios.

Enajenación de Bienes.- El artículo 8o. de la Ley en estudio, dice que por enajenación de bienes se debe entender además de lo que señala el Código Fiscal de la Federación, el faltante de bienes en los inventarios de las empresas.

Como se puede apreciar, el mencionado ordenamiento no proporciona un concepto bajo el cual se pudiera acoger la persona para considerar lo que se entiende por enajenación de bienes.

Por su parte el Código Fiscal de la Federación en su artículo 14, dice lo que se debe entender por enajenación de bienes:

- I. Toda transmisión de propiedad, aún en la que el enajenante se reserva el dominio del bien enajenado.
- II. La adjudicación, aún cuando se realice a favor del acreedor.
- III. La aportación a una sociedad o asociación.
- IV. La que se realiza mediante el arrendamiento financiero.
- V. La que se realiza a través del fideicomiso (con determinados requisitos).
- VI. La transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo, que se efectúe a través de enajenación de títulos de crédito o de la cesión de derechos que los representen. Lo dispuesto en ésta fracción no es aplicable a las acciones o partes sociales.

En el mismo artículo 8o. de la ley de referencia, dice que no se considerará enajenación, la transmisión de propiedad que se realice por causa de muerte, por fusión o por escisión de sociedades, así

como la donación, salvo que ésta la realicen empresas para las cuales el donativo no sea deducible para los fines del impuesto sobre la renta.

¿En qué momento se considera que se efectúa la enajenación de los bienes? El artículo 11 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, considera el momento en el que se realicen los supuestos siguientes:

- I. Se envíe el bien al adquirente. A falta de envío, al entregarse materialmente el bien. No se aplicará esta fracción si la persona que recibe dicho bien no tiene obligación de recibirlo.
- II. Se pague parcial o totalmente el precio.
- III. Se expida el comprobante que ampare la enajenación.

¿Cómo se debe calcular éste impuesto? Tratándose de enajenaciones, se considerará como valor el precio pactado, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales o moatorios, penas convencionales o cualquier otro concepto. A falta de precio pactado se estará al valor que los bienes tengan en el mercado o en su defecto al de avalúo.

Prestación de Servicios Independientes.- El artículo 4o. del referido ordenamiento, dice que para efectos de ésta ley, se consideran prestación de servicios independientes:

I. La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le de origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes.

II. El transporte de personas o bienes.

III. El seguro, el reaseguro, el afianzamiento y el reafianzamiento.

IV. El mandato, la comisión, la mediación, la agencia, la representación, la correduría, la consignación y la distribución.

V. La asistencia técnica y la transferencia de tecnología.

VI. Toda obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por esta Ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes.

En el mismo ordenamiento se hace excepción de los salarios diciendo que no se consideran como prestación de servicios independientes.

Uso o Goce temporal de bienes.- Se entiende por uso o goce temporal de bienes, el arrendamiento, el usufructo y cualquier otro acto, independientemente de la forma jurídica que al efecto se utilice,

por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles, a cambio de una contraprestación.

Importación de bienes y servicios.- Se considera importación de bienes o de servicios:

- I. La introducción al país de bienes.
- II. La adquisición por personas residentes en el país de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él.
- III. El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país.
- IV. El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes tangibles cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero.
- V. El aprovechamiento en territorio nacional de algunos servicios como el mandato, la comisión, la mediación, la asistencia técnica, etc. cuando se presten por no residentes en el país. Esta fracción no es aplicable al transporte internacional.

2.3.CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

Hace poco más o menos 30 años, nada hacía esperar el nacimiento y arraigo de nuestro Derecho Fiscal, antes de esa fecha no existía propiamente legislación tributaria; las leyes que establecían

contribuciones eran expedidas sin base jurídica, ni apego a los elementales principios de economía pública. Sólo se tenían en cuenta las necesidades del Estado por lo que sus recursos eran fijados arbitrariamente y si las leyes daban resultado se mantenía su observancia, en caso contrario eran derogadas por disposiciones secundarias que algunas veces no llegaban al conocimiento de los causantes. Sin una verdadera legislación tributaria era inconcebible que llegara a tener nacimiento nuestro Derecho Fiscal.

La situación cambió en el año de 1924, el 9 de julio cuando se creó el "Jurado de Penas Fiscales" cuyo título se sustituyó el 12 de mayo de 1926 por el de "Jurado de Infracciones Fiscales", fue el primer tribunal administrativo creado para resolver las inconformidades con sanciones impuestas por infracción de todas las leyes tributarias y si bien era una dependencia de la Secretaría de Hacienda, sus atribuciones eran autónomas y sus decisiones independientes.

El Jurado debía seguir un verdadero juicio, en que el penado tenía defensa y fundar sus fallos en ley, dándose así cumplimiento a las garantías que protegen los artículos 14 y 16 Constitucionales. El Jurado fue el primer antecedente del tribunal administrativo que habría de instituirse definitivamente con el nombre de "Tribunal Fiscal de la Federación" para conocer, originalmente de las controversias entre la Administración Pública y los particulares, al aplicarse las leyes fiscales.

Por lo que se refiere a inconformidades con el cobro de impuestos y derechos, el título II de la Ley Orgánica de la Tesorería del 26 de febrero de 1926 instituyó un juicio de oposición ante los jueces de distrito. En raras ocasiones las sentencias dictadas tuvieron interés jurídico abstracto y, por tanto, no pudieron considerarse como fuente de nuestro Derecho Fiscal

El 27 de agosto de 1936 se promulgó la Ley de "Justicia Fiscal", entrando en vigor el 1o. de enero siguiente, en ella se creó el Tribunal Fiscal de la Federación y sus disposiciones eran de carácter meramente procesal. Entretanto esa ley entraba en vigor, fue expedida la denominada "General sobre Percepciones Fiscales de la Federación", que aunque contenía algunas normas de índole sustantivo no fue suficiente para considerarla como antecedente del Derecho Fiscal. (61)

El Código Fiscal de la Federación fue expedido el 30 de diciembre de 1938 con el fin de uniformar la aplicación e interpretación de toda la legislación tributaria. Sin embargo dejó vivas las leyes fiscales en cuanto no se opusieran a sus preceptos y únicamente derogó de modo expreso la Ley General sobre Percepciones Fiscales de la Federación, la Ley de Justicia Fiscal y el Título Segundo de la Ley

(61) MARTINEZ, López Luis. Derecho Fiscal Mexicano. México 1973. 4a. ed. Ediciones Contables y Administrativas. págs.41 y 42.

Orgánica de la Tesorería que establecía un juicio ante los Jueces de Distrito por oposición al cobro indebido de impuestos.

El Código Fiscal de la Federación es un ordenamiento de aplicación supletoria, es decir que debe atenderse a lo que dispone, solamente cuando no exista una norma aplicable en la ley fiscal especial, como podrían ser las Leyes del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto al Valor Agregado, etc.

El Código Fiscal de la Federación divide el procedimiento tributario en dos fases: la oficiosa y la contenciosa.

Fase oficiosa.-Es en la que la autoridad actúa de acuerdo con preceptos del mismo Código y leyes tributarias que no se le opongan.

Fase contenciosa.-Comprende el Juicio de Nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación de actos o procedimientos de la autoridad violatorios de la ley. (62)

Estructura:

El Código Fiscal de la Federación se agrupa en seis títulos con el siguiente contenido:

I. Disposiciones Generales.

(62) Ob. cit. pág. 46.

- II. De los Derechos y Obligaciones de los Contribuyentes.
- III. De las Facultades de las Autoridades Fiscales.
- IV. De las Infracciones y Delitos Fiscales.
- V. De los procedimientos Administrativos.
- VI. Del Procedimiento Contencioso Administrativo.

En el Título I.-Se contienen en primer lugar la obligación que tienen las personas de contribuir para los gastos públicos, las definiciones y los tipos de contribuciones que existen en nuestro país, la interpretación de las normas tributarias, el momento de causación de las contribuciones y la fecha de pago de las mismas, así también la iniciación de la vigencia de las leyes fiscales, la actualización de las contribuciones, etc. por señalar algunas de las más importantes en este título.

En el Título II.-Se contienen principalmente, la forma en que deben presentarse las promociones ante las autoridades fiscales, como se otorga la representación en materia fiscal, medios o formas de pago de las contribuciones, quienes son responsables solidarios del cumplimiento de obligaciones en materia fiscal, requisitos que deben satisfacer los comprobantes de las operaciones realizadas, lo relativo

a las declaraciones complementarias, contribuyentes que se encuentran obligados a dictaminar sus estados financieros, etc.

En el Título III.- Contempla la obligación por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de proporcionar asistencia gratuita a los contribuyentes, cuando opera la "*negativa ficta*", respecto de las peticiones formuladas por los contribuyentes a las autoridades fiscales, los requisitos que deben contener los actos administrativos que deben notificarse, las medidas de apremio con que cuenta la autoridad, todo lo relativo a visitas domiciliarias, cuando opera la caducidad para comprobar el cumplimiento de obligaciones fiscales, pagos en parcialidades, etc.

En el Título IV.-Abarca todos los aspectos, respecto a las multas y delitos impuestos por autoridades fiscales.

En el Título V.-Contempla los medios, a través de los cuales el contribuyente puede oponerse ante las resoluciones o los actos, emitidos por las autoridades fiscales, a través de recursos administrativos, lo relativo al Procedimiento Administrativo de Ejecución, y al remate de bienes embargados, etc.

En el Título VI.-Menciona los juicios que se promueven ante el Tribunal Fiscal de la Federación, se subdivide a su vez en 12 capítulos que contienen: disposiciones generales, la improcedencia y el sobreseimiento, los impedimentos y excusas, la demanda, contestación de la demanda, los incidentes, las pruebas, el cierre de la instrucción, la sentencia, los recursos, las notificaciones, cómputo de los términos, y la jurisprudencia.

2.4. IMPUESTO AL ACTIVO.

Debido a que la creación de este impuesto es un poco reciente, no se tienen muchos antecedentes del origen del mismo. Se ha tomado la decisión por lo tanto de transcribir de manera íntegra la Iniciativa de Ley .

Cabe aclarar que el Impuesto al Activo como en la actualidad se le conoce apareció por primera vez en nuestro país en el año de 1989.

INICIATIVA DE LEY.

IMPUESTO AL ACTIVO NETO DE LAS EMPRESAS.

La presente iniciativa incluye el establecimiento con vigencia propia de la Ley del Impuesto al Activo Neto de las Empresas, la cual tiene por objeto incorporar un nuevo impuesto federal complementario del Impuesto sobre la Renta.

El impuesto mencionado se concibe como un gravamen a cargo de las empresas residentes en México o de establecimientos permanentes de empresas extranjeras, mismo que grava con una tasa del 2% el valor anual del activo neto afecto a la realización de actividades empresariales.

La contribución se causará por ejercicios con la obligación de efectuar dos pagos provisionales cuatrimestrales y un pago trimestral, calculado sobre el activo neto de las empresas del último ejercicio regular, actualizado por un factor calculado sobre la inflación tenida en el período de los seis últimos meses de dicho ejercicio, con la finalidad de aproximar lo más posible dichos pagos provisionales al impuesto del ejercicio, evitando con ello distorsiones financieras a favor o en contra de los sujetos de la relación tributaria.

Con igual fin se propone establecer la posibilidad de reducir los pagos provisionales cumpliendo los requisitos que se establezcan en el Reglamento de la Ley de que se trata.

Como ya quedó apuntado el impuesto es complementario al Impuesto sobre la Renta a las actividades empresariales, por lo que se propone establecer que una cantidad equivalente a éste último impuesto cubierto como pago provisional o como impuesto del ejercicio, se pueda acreditar a los pagos provisionales o al impuesto del ejercicio sobre los Activos Netos, respectivamente, pudiendo también acreditarse contra el nuevo impuesto en los tres ejercicios siguientes, con lo cual se logra que los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta que por éste gravamen hubieran pagado o paguen una cantidad cuando menos igual al nuevo impuesto que resulte a su cargo, no vean incrementada su carga impositiva.

Por razones apuntadas, se preve que las empresas de grupo que efectúen la consolidación de sus resultados fiscales en materia del Impuesto sobre la Renta, para con ello compensar utilidades obtenidas por unas empresas con las pérdidas fiscales tenidas por otras, obteniendo así la devolución de una parte de dicho impuesto pagado por el grupo, también estarán obligadas a consolidar el Impuesto al Activo Neto de las Empresas, determinado por todas las

sociedades pertenecientes a dicho grupo, con lo cual la variación que tenga el Impuesto sobre la Renta a cargo del grupo, se verá reflejada a favor o en contra en la consolidación que lleven a cabo respecto del nuevo impuesto.

Asimismo la Ley del Impuesto que se propone, considera que la base del mismo, sea el valor del activo neto del ejercicio; concepto que se forma por la diferencia que se obtenga de restar al valor anual del activo, el valor anual del pasivo. Estos valores descansan en valores promedios mensuales de los diversos componentes del activo y del pasivo del contribuyente.

El impuesto que se propone de ninguna forma implicará una carga administrativa adicional para los contribuyentes, ya que los elementos necesarios para determinar la base del impuesto, se obtienen básicamente de la determinación que tienen que hacer para calcular el Impuesto sobre la Renta a su cargo, por lo que se evitan molestias innecesarias a los particulares, o elementos nuevos de control de sus operaciones y mucho menos duplicidades o aumento de registros en su contabilidad.

En virtud de lo señalado y considerando, que los elementos para determinar la base del nuevo impuesto se obtienen del cálculo de la

base del Impuesto sobre la Renta en el Régimen General, contenido en la Ley que regula dicho impuesto, se excluye del cálculo del nuevo impuesto a quienes paguen el Impuesto sobre la Renta en Bases Especiales de Tributación o en el Régimen de Contribuyentes Menores, siempre que se trate de vendedores ambulantes, locatarios de mercados, o no tengan trabajadores a su servicio, lo cual obedece a que si están en dichos regímenes, es porque no tienen capacidad administrativa suficiente.

Igualmente se excluyen de este impuesto a las Instituciones de Crédito, Sociedades de Inversión y Sociedades Cooperativas, en virtud de que las primeras operan con ahorro captado del público y con depósitos efectuados por el mismo, por lo que difícilmente se podría medir con exactitud el Activo Neto afecto a sus actividades empresariales y porque, en el caso de las segundas, no son contribuyentes del Impuesto sobre la Renta.

Finalmente debe decirse que como se ha venido mencionando los elementos de la determinación de la base del nuevo impuesto coinciden, con los elementos que se consideran en la determinación del Impuesto sobre la Renta, se considerará por tanto innecesario repetir conceptos y procedimientos precisados y analizados

ampliamente en la Ley del Impuesto sobre la Renta, razón por la cual se hace una remisión expresa a los mismos

CAPITULO TERCERO

ANTECEDENTES DE LAS REFORMAS Y LA REPERCUSION QUE ESTAS HAN TENIDO

3.1. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 1980.

Esta Ley es la que se encuentra vigente hasta nuestros días, entró en vigor a partir del primero de enero de 1981.

La ya citada Ley ha sufrido diversas modificaciones en el transcurso de estos 12 años, como se verá posteriormente.

Reforma Fiscal para 1987.

México venía sufriendo un descontrol en sus finanzas, ya que el poder adquisitivo del peso mexicano perdía fuerza ante el dólar norteamericano, por lo que se hacía necesario reconocer como producto de este descontrol financiero, el efecto inflacionario. Fue un imperativo entonces tomar en cuenta dicho efecto dentro de los estados financieros de las personas morales.

Debido a lo anterior durante las reformas fiscales para el año de 1987, se reconoce en la Ley del Impuesto sobre la Renta el efecto inflacionario. Se incorporan a la base gravable nueva, conceptos como: "**ganancia o pérdida inflacionaria**", dichos conceptos con el

propósito de reconocer en forma favorable o desfavorable los efectos de la inflación en la situación financiera de las personas morales, reflejando así un ingreso acumulable en el caso de ganancia inflacionaria, o una deducción autorizada en el caso de una pérdida inflacionaria.

A partir de este año, las personas morales deberían determinar el Impuesto sobre la Renta a su cargo mediante la aplicación de dos bases gravables: La llamada "Base Nueva" que se encontraba representada por el nuevo Título II de la Ley que se analiza y adicionalmente deberían calcular también su impuesto a través de la llamada "Base Tradicional" constituida por el Título VII de esta misma Ley. Se establecía por tanto un período de transición, mediante el cual deberían de incorporarse los contribuyentes a la "Base Nueva" durante un período de cuatro años.

Reforma Fiscal para 1989.

Debido a la complejidad que implicaba para los contribuyentes la determinación de sus impuestos, en las dos bases gravables, a partir del 1o. de enero de 1989 se deroga la llamada "Base Tradicional", que se encontraba contenida en el Título VII de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La tasa de impuesto aplicable para personas morales por el año de 1989 fue del 37%.

Se incorpora una nueva disposición que permite acreditar para el Impuesto sobre la Renta el pago efectuado por el Impuesto al Activo de las Empresas (actualmente denominado Impuesto al Activo, la expresión "de las empresas", quedó suprimida a partir del año de 1990). Este Impuesto al Activo es considerado como un Impuesto sobre la Renta mínimo, esto es, muchas de las empresas, en determinadas situaciones no estaban obligadas al pago del Impuesto sobre la Renta, por lo tanto el erario dejaba de percibir ingresos, es por esto que se crea el Impuesto al Activo catalogado como un impuesto mínimo que se debe pagar a la Secretaría de Hacienda.

Para el ejercicio fiscal de 1989, únicamente se podrán disminuir las pérdidas de ejercicios anteriores, sufridas en la "Base Nueva" y se pierde el derecho a disminuir las pérdidas sufridas en el Título VII denominado "Base Tradicional".

3.1 Reforma Fiscal para 1990.

Sin duda una de las reformas más importantes, es la de 1990, la cual originó el desarrollo del presente estudio. En esta las llamadas Bases

Especiales de Tributación quedan derogadas, esto es desaparecen y con ello los beneficios que a grandes sectores de contribuyentes otorgaban, ya que existían Bases Especiales de Tributación para los ganaderos, para los agricultores, para los taxistas, etc., y la forma de pago para estos contribuyentes según la actividad desarrollada era de manera anual, mediante el establecimiento de una cantidad fija y determinada con anterioridad. De aquí deriva la importancia de que hayan desaparecido.

Lo que se tenía determinado para Contribuyentes Menores, también sufre una serie de modificaciones, y muchos contribuyentes que en el pasado fueron determinados como Contribuyentes Menores, a partir de este año dejan de serlo para ser ahora denominados Contribuyentes Ex-Menores y en este año de 1992 y 1993 denominados Contribuyentes de Régimen Simplificado.

Se crea dentro del Título IV correspondiente a Personas Físicas en el Capítulo VI, en la Sección II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el llamado Régimen Opcional a las Actividades Empresariales o llamado también Régimen Simplificado.

Las Sociedades y Asociaciones Civiles siempre y cuando reúnan ciertos requisitos, que en apartados posteriores se detallarán, deberán

tributar conforme a lo establecido por el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Dentro del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, se establece que para este ejercicio de 1990, las contribuciones se actualizan. Asimismo la tasa de recargos se vuelve fija, anteriormente las tasas de recargos eran variables (la tasa de recargos para el ejercicio de 1990 fue del 3%)

También para este ejercicio se 1990 se suprime el plazo para la interposición de una instancia para depurar la última acta parcial levantada ante la Administración Tributaria, es decir en tratándose de la última acta parcial levantada por las autoridades, sólo cuenta el contribuyente con un plazo de 45 días contados a partir del siguiente día al levantamiento de esta misma acta para oponerse. En tal situación el contribuyente previamente deberá garantizar el interés fiscal; ya que como se sabe en ningún caso podrá dispensarse el otorgamiento de la garantía del interés fiscal, así lo dispone el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, después de haber dado una pequeña introducción respecto de las Reformas Fiscales más importantes acaecidas durante el ejercicio de 1990, se tratará de explicar más a fondo en que

consistieron las principales reformas para este año, en que documento aparecieron publicadas y cual es el ordenamiento que las rige.

Conforme a la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales y que adiciona a la Ley General de Sociedades Mercantiles, publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 28 de diciembre de 1989, las principales reformas para el ejercicio de 1990 fueron:

Código Fiscal de la Federación.

El artículo 11 del Código Fiscal de la Federación establece que a partir del año de 1990 todos los ejercicios fiscales, deberán coincidir con el año de calendario; es decir iniciarse en enero debiendo finalizar en el mes de diciembre. Cabe aclarar que cuando las personas morales inicien actividades con posterioridad al 1o. de enero, el ejercicio fiscal de las mismas será irregular debiendo iniciarse el día en que comiencen sus actividades y terminarse el 31 de diciembre del año de que se trate.

El artículo 12 del citado ordenamiento establece el cómputo de los plazos para conocer en cuales días se pueden cubrir las

contribuciones estableciéndose para este ejercicio que cuando el trámite deba hacerse ante oficinas autorizadas y éstas permanecen cerradas o se trate de un día inhábil, se prorrogará el plazo hasta el siguiente día hábil. También se prorrogará el plazo hasta el siguiente día hábil cuando el último día de plazo en que se deba presentar la declaración respectiva sea viernes y dichas declaraciones se presenten en instituciones bancarias autorizadas.

También a partir de este ejercicio surge el novedoso artículo 17-A relativo a la actualización de las contribuciones señalándose por el mismo que el monto de las contribuciones o de las devoluciones a cargo del fisco federal se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes más reciente del período entre el citado índice correspondiente al mes más antiguo de dicho período. Y que las contribuciones no se actualizarán por fracciones de mes.

Asimismo que los valores de bienes u operaciones se actualizarán de acuerdo con lo que dispone el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación cuando las leyes fiscales así lo establezcan. Las disposiciones señalarán en cada caso el período de que se trate.

Las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización.

Por su parte el artículo 21 del ordenamiento en estudio señala que cuando no se cubran las contribuciones en tiempo, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse y hasta que el mismo se efectúe, además del pago de recargos por falta de pago oportuno. Dichos recargos se aplicarán cada mes sobre las contribuciones actualizadas.

Que si el contribuyente paga en una sola exhibición el total de las contribuciones omitidas y lo hace en forma espontánea el monto de los recargos no excederá de los causados durante un año. Finalmente dispone este artículo que en ningún caso las autoridades fiscales podrán liberar a los contribuyentes de la actualización de las contribuciones o condonar total o parcialmente los recargos correspondientes.

Por su parte el artículo 22 del referido ordenamiento establece que cuando el contribuyente solicite devoluciones a cargo del fisco, estas deberán efectuarse dentro del plazo de tres meses siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos y documentos respectivos. Asimismo

que el fisco deberá pagar la devolución que proceda actualizada de conformidad con el artículo 17-A ya estudiado, desde la fecha en que se venció el plazo para efectuarla y aquella en que esta se efectúe.

El artículo 65 del Código, establece que las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los 45 días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación.

Finalmente el artículo 141 establece las formas de garantizar el interés fiscal y el requisito ya conocido del litigio en materia fiscal respecto de que en ningún caso las autoridades fiscales podrán dispensar el otorgamiento de la garantía del interés fiscal.

Ley del Impuesto sobre la Renta.

Es a partir del ejercicio de 1990 cuando la denominación de Sociedades Mercantiles, establecida en este ordenamiento, desaparece para englobar no sólo a las sociedades mercantiles sino a lo que a partir de este año se denomina personas morales. Destacándose, que cuando en esta ley se haga mención a persona

moral, se entienden comprendidas, entre otras las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito y las sociedades y asociaciones civiles, así lo establece el artículo 5o. de la Ley en estudio.

Se señala que las personas morales con actividades empresariales deberán efectuar pagos provisionales en forma mensual a más tardar el día 11 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago.

La tasa del Impuesto sobre la Renta para 1990, aplicable a las personas morales es del 35%.

Se establece también que las personas morales que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras no pagarán el Impuesto sobre la Renta por sus ingresos siempre que estos no excedan de 20 veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año, por cada uno de sus socios o asociados. La exención referida en ningún caso excederá en su totalidad de 200 veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica de la persona moral elevado al año. Y que lo dispuesto anteriormente también será aplicable a los

ingresos que obtengan las sociedades cooperativas de producción. Por los ingresos que excedan a la cantidad señalada en el primer párrafo de este ordenamiento, los contribuyentes pagarán el impuesto en los términos de este título, es decir de personas morales, y efectuarán sus deducciones en la proporción que guarden los ingresos gravables del ejercicio respecto del total de ingresos obtenidos en el mismo.

Asimismo y con la derogación para este ejercicio de las anteriormente denominadas Bases Especiales de Tributación se contempla dentro del artículo 10-A de la Ley en estudio que no pagarán el Impuesto sobre la Renta por el beneficio, conservación, comercialización, almacenamiento e industrialización de sus productos, las personas morales que se señalan a continuación:

- a). Ejidos y comunidades.
- b). Uniones de ejidos y de comunidades.
- c). La empresa social, constituida por avecindados e hijos de ejidatarios con derechos a salvo.
- d). Asociaciones rurales de interés colectivo.
- e). Unidad agrícola industrial de la mujer campesina.

f). Colonias agrícolas y ganaderas.

Las asociaciones rurales de interés colectivo, para gozar de la exención a que se refiere este artículo, estarán obligadas a llevar contabilidad simplificada en los términos del Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

Para el ejercicio de 1990 se establece específicamente que los gastos de representación, incluyendo los consumos en restaurantes o bares no serán deducibles, así como los gastos en comedores que por su naturaleza no estén a disposición de todos los trabajadores de la empresa.

Las personas físicas dedicadas a la prestación de un servicio personal independiente así como las personas físicas con actividades empresariales, efectuarían pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto anual a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago.

Se crea en este ejercicio el Régimen Opcional a las actividades empresariales; es decir el Régimen Simplificado de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pero en este ejercicio sólo para personas físicas comprendiendo los artículos del 119-A al 119-H, del referido ordenamiento.

Ley del Impuesto al Activo.

Para este ejercicio en materia del Impuesto al Activo, resulta lo más importante destacar que la definición anterior de Impuesto al Activo de las Empresas cambia para denominarse ahora Ley del Impuesto al Activo solamente; no obstante que desde el año en que apareció esta Ley (1989), ya contemplaba no sólo a las empresas sino a las personas físicas que realizaran actividades empresariales en nuestro país. Asimismo contemplaba a las personas residentes en el extranjero que tuvieran un establecimiento permanente en nuestro país por el activo atribuible a dicho establecimiento así como a las personas físicas que arrendaran inmuebles distintos a los utilizados para casa habitación pagarían este impuesto, así lo disponía el artículo 1o. del referido ordenamiento, razón por la que resulta atinada la modificación al título de esta ley.

Por otra parte esta Ley es adicionada para el año de 1990 con cuatro artículos más contando para este ejercicio con 14 artículos.

Impuesto al Valor Agregado.

Las reformas para el año de 1990 en materia del Impuesto al Valor Agregado, no son muy trascendentes sólo habremos de comentar que los pagos en este ejercicio serían mensuales a más tardar el día 11 en el caso de personas morales y el día 17 tratándose de personas

físicas del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago. Asimismo las personas que hasta antes de 1989 estaban sujetas a Bases Especiales de Tributación y que pagaban su impuesto conforme a bases, pagarían su impuesto al valor agregado conforme a lo que la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece para éstos contribuyentes, y que adicionalmente podrían pagar los meses de enero y febrero de 1990 hasta el mes de marzo, en las fechas que les corresponda según se trate de personas físicas o personas morales.

3.2 Reforma Fiscal para el año de 1991.

En el año de 1991 se modificó la Ley del Impuesto sobre la Renta, en relación con el régimen de dividendos, la modificación consistió en que ya no serían los accionistas los que causarían el impuesto al recibir un dividendo o la reducción del capital social, sino que en lo sucesivo el impuesto lo causaría la persona moral que pagara el dividendo o cuyo capital se redujera. No obstante lo anterior, la regulación fiscal se conservó en el capítulo que establece gravámenes a las personas físicas.

En la reforma fiscal del ejercicio de 1991, propiamente el día 4 de febrero del mismo año se publican en el Diario Oficial de la Federación

los tratamientos que otorgan facilidades administrativas a la mayoría de los diferentes sectores que integran nuestra población, por citar algunos a: ganaderos, agricultores, artesanos, transportistas de carga, introductores de ganado, taxistas, etc. El día 20 de mayo en la publicación antes citada, aparecen también diversos tratamientos para otros sectores de contribuyentes, finalizando la publicación de estas facilidades administrativas y para el ejercicio en estudio, el día 19 de julio de 1991, con el último tratamiento que otorga facilidades administrativas al autotransporte de pasajeros ejidal de personal al campo.

En las facilidades administrativas a que se hace referencia se les otorgan a los contribuyentes mayores beneficios que los otorgados por la Ley del Impuesto sobre la Renta, en lo que se conoce ya desde el año de 1990 como el Régimen Opcional a las Actividades Empresariales, comprendido en los artículos del 119-A al 119-L. También en este año se crea un Régimen Simplificado para personas morales, el que establece que tratándose de estas mismas y siempre que se encuentren dedicadas exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras, silvícolas, así como el autotransporte terrestre ya sea de carga o de pasajeros, será obligatorio para este tipo de contribuyentes cumplir con sus impuestos mediante el Régimen Simplificado. Ahora bien como se señaló en líneas anteriores la

publicación de las facilidades administrativas, también comprendían a los sectores de agricultura, ganadería, transporte, etc., esto quiere decir que éstos contribuyentes necesariamente deberán cubrir sus obligaciones fiscales en el Régimen Simplificado, pero si éstos consideran que los tratamientos antes referidos les otorgan mayores beneficios de tributación podrán acogerse a los mismos; es decir ya sea que cumplan con lo que la Ley del Impuesto sobre la Renta, les establece para el Régimen Simplificado dentro del Título II-A, o bien a través de facilidades administrativas.

Por último, en esta reforma se establece un nuevo mecanismo para el pago de impuestos de las personas que tributan bajo el Régimen de Honorarios, siendo en este ejercicio de manera trimestral.

Hasta aquí con nuestra introducción sobre las principales reformas establecidas por las leyes fiscales para el año de 1991, y a continuación una explicación mas detallada sobre las mismas y el ordenamiento fiscal aplicable.

Conforme a la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales y que adiciona a la Ley General de Sociedades Mercantiles, publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 26

de diciembre de 1990 las principales reformas para este ejercicio fueron:

Código Fiscal de la Federación.

Para este ejercicio se establece por primera vez en el artículo 31 del citado ordenamiento que las personas que conforme a las disposiciones fiscales tengan obligación de presentar solicitudes en materia de Registro Federal de Contribuyentes, declaraciones o avisos ante las autoridades fiscales, así como expedir constancias o documentos, lo harán en las formas que apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que los datos de identificación personal del contribuyente se proporcionarán mediante el "**código de barras**", en los casos que señale la Secretaría en las reglas de carácter general que al efecto expida.

Asimismo se establece por este mismo artículo que cuando en las declaraciones de pago provisional no se tenga impuesto a cargo o saldo a favor no se tienen que presentar las declaraciones respectivas. Que solamente deberá presentarse la primera y que si no se presentan las siguientes declaraciones se presumirá que no existe impuesto a cargo en las declaraciones de pago provisional posteriores que no sean presentadas.

También para este ejercicio se crea dentro del artículo 32-A del ordenamiento en estudio la obligación de las personas de dictaminar sus estados financieros por un Contador Público autorizado, siempre que se ubiquen en alguno de los supuestos siguientes:

I. Las que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a cinco mil millones de pesos, que el valor de su activo determinado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo sea superior a 10 mil millones de pesos o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior.

Para efectos de lo dispuesto por esta fracción se considera como una sola persona, el conjunto de aquéllas que reúna alguna de las características que se señalan a continuación, caso en el cual cada una de ellas deberán cumplir con la obligación establecida por este artículo:

- a). Cuando una persona posea más del 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto de una o más personas morales.
- b). Cuando una persona ejerza control efectivo de una o más personas morales, en los términos de lo dispuesto por el artículo 57-C de la Ley del Impuesto sobre la Renta, aún cuando entre ellas no determinen su resultado fiscal consolidado.

II. Las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En este caso el dictámen se realizará en forma simplificada de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda.

Lo dispuesto anteriormente no es aplicable a las instituciones de asistencia o beneficencia autorizadas por las leyes de la materia, ni para los contribuyentes personas físicas autotransportistas integrantes de personas morales que administren directamente su o sus vehículos que les correspondan.

Asimismo para el ejercicio de 1991 se establece en el artículo 32-B del Código Fiscal de la Federación, que las instituciones de crédito tendrán las siguientes obligaciones:

I. Anotar en los esqueletos para expedición de cheques el nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes del primer titular de la cuenta, cuando este sea persona moral o en el caso de personas físicas, cuando la cuenta se utilice para el desarrollo de su actividad empresarial.

II. Abonar el importe de los cheques que contengan la expresión "para abono en cuenta", a la cuenta que se lleve o abra en favor del beneficiario.

III. Procesar las declaraciones de pago de contribuciones que reciban, en los términos que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general.

IV. Proporcionar en los términos de la Ley de Instituciones de Crédito y por conducto de la Comisión Nacional Bancaria la información de los depósitos, servicios o cualquier tipo de operaciones que soliciten las autoridades fiscales a través del mismo conducto.

V. Verificar el nombre, denominación o razón social, domicilio y clave del Registro Federal de Contribuyentes o la que la sustituya de sus cuentahabientes.

Por otra parte se adiciona una fracción VII al artículo 59 del referido ordenamiento, relativa a los contribuyentes de Régimen Simplificado respecto de que se considerará para la autoridad como un ingreso omitido en el momento en que los contribuyentes obtengan, **salidas** superiores a las **entradas**.

Ley del Impuesto sobre la Renta.

Para el ejercicio de 1991, lo más trascendente en materia del Impuesto sobre la Renta resultó lo siguiente:

Dentro del artículo 13 que establece los porcentajes máximos de deducción cuando las personas morales se dediquen a alguna actividad determinada, se incrementa en un 10% de deducción si los contribuyentes están dedicados exclusivamente a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura. Asimismo dentro de este mismo artículo se establece que se considerará que los contribuyentes están dedicados exclusivamente a las actividades que en el mismo se describen, cuando los contribuyentes obtengan ingresos por estas actividades y éstos representen cuando menos el 90% de sus ingresos totales.

En el supuesto contemplado por el artículo 25 del citado ordenamiento relativo a los gastos no deducibles, propiamente a los viáticos se establece que tratándose de gastos de viaje destinados a la alimentación sólo serán deducibles hasta por un monto que no exceda de 150 mil pesos diarios por cada beneficiario, cuando los mismos se eroguen en territorio nacional y 300 mil pesos diarios, cuando se eroguen en el extranjero, y el contribuyente acompañe a la documentación que los ampare la relativa al hospedaje o transporte.

En el caso de automóviles se establece que en ningún caso serán deducibles los pagos por el uso o goce temporal de automóviles comprendidos dentro de las categorías "B" y "C", a que se refiere la

Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos. Ahora bien la deducción respecto a la inversión en automóviles se calculará considerando solamente el 80% de la inversión realizada. Excepcionalmente flotillas de automóviles utilitarios y contribuyentes que se dediquen al otorgamiento del uso o goce temporal de automóviles.

También para el ejercicio de 1991, se crea dentro del Título II-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el Régimen Simplificado de las personas morales comprendiendo solamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas así como el autotransporte de carga o pasajeros estableciéndose el citado régimen como un sistema de tributación obligatorio para las personas dedicadas a éstas actividades y comprendiendo de los artículos 67 al 67-I del ordenamiento en análisis.

En el caso del Título III relativo a las personas morales no contribuyentes, se establece para este ejercicio de 1991, que cuando éstas enajenen bienes distintos de su activo fijo o presten servicios a personas distintas de sus miembros, y siempre que los ingresos obtenidos por dichos conceptos excedan del 5% de los ingresos totales de la persona moral en el ejercicio deberán cubrir sus contribuciones en los términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, relativo a las personas morales.

En el caso de personas físicas asalariadas para este ejercicio se establece por primera vez la tabla de subsidio complementaria del artículo 80, señalándose que si el contribuyente obtiene una proporción inferior a un 30% podrá gozar de él. Asimismo se establece que los contribuyentes dedicados al arrendamiento, a la prestación de un servicio personal independiente o a actividades empresariales podrán también gozar de el. También para la presentación de la declaración anual de las personas físicas, se establece una tabla de subsidio señalada en el artículo 141 del referido ordenamiento.

Para las personas físicas que presten servicios personales independientes y que hayan obtenido ingresos en el ejercicio anterior inferiores a 300 millones de pesos efectuarían pagos provisionales trimestrales conforme a su fecha de nacimiento y de acuerdo con la primera letra de su Registro Federal de Contribuyentes; el pago provisional sería la cuarta parte del impuesto que le hubiera correspondido al contribuyente en la declaración anual del ejercicio anterior.

En el caso de arrendamiento se establece una deducción ciega del 50% si el contribuyente arrienda locales para casa habitación y del 35% si arrienda locales comerciales.

Ley del Impuesto al Activo.

Para el año de 1991, las reformas más sobresalientes en materia de este impuesto consistieron en lo siguiente:

Se establece en el artículo 1o. de este ordenamiento que también se encuentran afectas al pago de este impuesto, las personas residentes en el extranjero por los inventarios que mantengan en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados por algún contribuyente de este impuesto.

También para este ejercicio de 1991, se establece que las personas físicas podrán deducir del valor del activo en el ejercicio, además, un monto equivalente a quince veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año. Y que cuando dicho monto sea superior al valor del activo del ejercicio, sólo se podrá efectuar la deducción hasta por una cantidad equivalente a dicho valor, lo anterior fundamentado en el artículo 5o. del referido ordenamiento.

El artículo 7-A de la Ley en estudio establece para este ejercicio, que las personas morales podrán efectuar los pagos provisionales de este impuesto y del Impuesto sobre la Renta, que resulten en los términos

de los artículos 12 de la Ley del ISR y 7o. de esta Ley, de conformidad con lo siguiente:

I. Compararán el pago provisional del impuesto al activo determinado conforme al artículo 7o. de esta Ley con el pago provisional del impuesto sobre la renta calculado según lo previsto por la fracción III del artículo 12 de la Ley del ISR, sin considerar para efectos de dicha comparación el acreditamiento de los pagos provisionales señalados en tales preceptos.

II. El pago provisional a que se refiere este artículo se hará por la cantidad que resulte mayor de acuerdo con la fracción anterior, pudiendo acreditar contra el impuesto a pagar, los pagos provisionales efectuados con anterioridad en los términos de este artículo.

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Para este ejercicio lo más importante en materia de Impuesto al Valor Agregado resulta lo siguiente:

En el caso de personas físicas que efectúen enajenación de bienes o prestación de servicios al público en general, y siempre que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos y tenido o

utilizado activos que no excedan, respectivamente, de 300 millones de pesos y de una cantidad equivalente a 15 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevada al año, no estarán obligadas al pago de este impuesto, así lo establecía para este ejercicio el artículo 2-D del ordenamiento en estudio. También se mencionaba que el límite antes citado se actualizaría en los términos del artículo 7-C de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el valor de los activos se determinaría de conformidad con la Ley del Impuesto al Activo; pero que no obstante que éstos contribuyentes no se encontraran afectos al pago de este impuesto deberían recabar y conservar la documentación comprobatoria de las adquisiciones que efectuaran.

Finalmente dentro del artículo 15 del ordenamiento en análisis, relativo a la prestación de servicios exenta del pago de este impuesto se establece que el transporte público terrestre de personas no estará afecto al pago del mismo, excepto el prestado por ferrocarril.

3.3 Reforma Fiscal para el año de 1992.

Ley del Impuesto sobre la Renta.

En esta reforma se unifica el plazo para la presentación de declaraciones provisionales tanto de las personas morales, como de las personas físicas, siendo éste a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al que corresponda el pago.

Se establece la limitante a la deducción de automóviles precisándose que sólo serán deducibles los utilitarios, hasta por un monto de 60'000,000.00 (SESENTA MILLONES DE PESOS 00/100 M.N.) y se precisan las características que deberán reunir dichos automóviles, se hace la excepción de las arrendadoras de automóviles siempre y cuando éstas los destinen exclusivamente a su actividad.

A partir de 1992, en la Ley del Impuesto sobre la Renta se excluyen del concepto de deudas a los anticipos de clientes que obtuvieran los contribuyentes. Este cambio se explica en la Exposición de Motivos diciendo lo siguiente:

"Se propone establecer un trato proporcional a las operaciones de crédito de las empresas, por lo que se somete a consideración de

esa Soberanía, hacer acumulables los ingresos por anticipos de clientes, eliminando en consecuencia este concepto de los pasivos, sobre los que se calcula el componente inflacionario".

El cambio para fines fiscales obedece a que se tenga la intención de que dichos anticipos sean considerados por el contribuyente como un ingreso, y por ello, fiscalmente, ya no representarían una deuda generadora de componente inflacionario.

Para el ejercicio de 1992 el sistema de dividendos se traslada al capítulo de la Ley que establece el impuesto que causan las personas morales. Y se señala que cuando la persona moral pague dividendos o utilidades que no provengan de la CUFIN (Cuenta de Utilidad Fiscal Neta) se causará el impuesto que resulte de aplicar el 35% al resultado de multiplicar los dividendos distribuidos por el factor de 1.54. Retomando lo anterior cabe aclarar que este sistema se modificó en el año de 1991, antes comentado.

Para 1992 se establece en la Ley del Impuesto sobre la Renta una modificación importante, ya que a partir de este ejercicio los **recargos son deducibles**, tanto los que se paguen con motivo de efectuar el pago de impuestos en parcialidades, como los que se causan por

pagos extemporáneos. Cabe aclarar que sólo pueden deducirse los que se generen a partir del 1o. de enero de 1992.

A partir de 1992 las tasas de depreciación se incrementan para algunas inversiones en activo fijo para quedar como sigue:

	tasas de depreciación.	
	<u>1992</u>	<u>1991</u>
Mobiliario y equipo destinado a restaurantes	20%	10%
Aviones distintos a los de aerofumigación agrícola	10%	17%
Máquinas registradoras de comprobación fiscal	100%	10%
Maquinaria para la producción de energía eléctrica y su distribución	10%	3%
Transportes eléctricos	10%	3%

También los porcentajes de deducción inmediata se incrementaron a efecto de promover la inversión. En el caso de mobiliario y equipo destinado a restaurantes ahora se permite la deducción inmediata del 87% de la inversión. En relación con la maquinaria y equipo para

producción de energía eléctrica y su distribución y para transportes eléctricos, se aumenta el porcentaje de deducción inmediata del 48% al 77%. Finalmente, en relación con las máquinas registradoras de comprobación fiscal se permite la deducción inmediata del 95% de la inversión. Como se recordará la posibilidad de deducir de manera inmediata las inversiones se limita a los bienes que se utilicen permanentemente fuera de las áreas metropolitanas y de influencia del Distrito Federal, Guadalajara y Monterrey.

Por lo que respecta al Régimen Simplificado tratándose de personas morales, se establece como opción para el cálculo de su impuesto que dichos contribuyentes apliquen la tasa del 35%, a la cantidad obtenida de haber multiplicado su resultado fiscal por el factor de 1.54. Asimismo los pagos de dividendos provenientes de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta que el contribuyente hubiera llevado con anterioridad a la fecha en que empezó a tributar en este Régimen se considerarán salidas para las personas morales. Finalmente dentro del Régimen Simplificado, se excluyen a los reembolsos de aportaciones de capital, como conceptos de salidas.

Se establece un nuevo mecanismo para la determinación del subsidio, aplicable a los sueldos y salarios de los trabajadores, señalándose un

aumento en la proporción pasando de un 30% a un 50% para tener derecho al mismo.

Impuesto al Valor Agregado.

Una de las principales reformas que aparecen para el pago de este impuesto en el año de 1992, sin duda alguna la constituye el hecho de reducirse la tasa general del 15% al 10%.

Se eliminan por tanto el trato preferencial que se otorgaba a las zonas libres o franjas fronterizas de nuestro país, en las cuales anteriormente se cobraba el 6%. Ahora los actos realizados en esos lugares se pagarán a la tasa general del 10%. También la tasa suntuaria que se aplicaba a determinados productos, quedando gravados con la tasa del 20%, desaparece para ahora gravarse con la tasa general del 10%.

Se incluye al hule dentro de los productos gravados por la tasa general de este impuesto, aún y cuando no este industrializado. Igualmente se grava ahora el agua no gaseosa ni compuesta cuando se enajene en envases menores de 10 litros.

La enajenación de alimentos preparados en establecimientos, aún cuando no cuenten con instalaciones para ser consumidos en el mismo lugar, estarán afectas al pago del IVA a la tasa general del 10%.

El artículo 2-D que apareció en el año de 1991 y que otorgaba determinados beneficios a personas físicas, cambia a ser ahora el 2-C y queda de la siguiente manera: "las personas físicas que enajenen bienes o presten servicios al público en general no estarán obligados al pago del impuesto si en el ejercicio anterior obtuvieron ingresos de hasta 77 salarios mínimos y sus activos utilizados en el mismo no excedieron de 15 veces el salario mínimo del área geográfica del contribuyente elevado al año".

Se unifica el plazo para el pago provisional de este impuesto tanto para las personas físicas, como para las personas morales siendo el día 17 del mes inmediato posterior a aquel por el que se esté obligado al pago del impuesto. Con la excepción de las personas del Régimen Simplificado que como sabemos pagan sus impuestos en forma trimestral.

Impuesto al Activo.

Se incorporan como sujetos del exentos del Impuesto al Activo a las personas físicas que realicen actividades empresariales al menudeo en puestos fijos y semifijos en la vía pública o como vendedores ambulantes, siempre que hayan optado por pagar su impuesto sobre la renta, mediante, el procedimiento que consiste en que la persona que les enajene los bienes les retenga por concepto de impuesto el 10% de las adquisiciones que efectúen.

También a partir de 1992 se incorpora una nueva exención que beneficia a los clubes deportivos y precisa la exención de las escuelas. Respecto de los primeros la exención se aplica sólo cuando se utilicen sin fines de lucro. Ahora bien en el caso de las segundas, la exención se aplica cuando cuenten con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley Federal de Educación.

Código Fiscal de la Federación.

Se amplía para las personas morales el plazo para enterar contribuciones retenidas del día 11 al día 17 de cada mes.

Se incluye a la actividad de acuicultura dentro del concepto de actividades empresariales.

Se aumenta el plazo de cómputo de recargos de cinco a diez años. Asimismo se amplía también a ese mismo período el de la obligación del fisco federal de pagar intereses a los contribuyentes respecto de las cantidades que tengan a su favor.

El artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, establece los requisitos que deberán cumplir los comprobantes impresos en establecimientos autorizados; así como cumplir los demás requisitos que mediante reglas de carácter general establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Cabe comentar que respecto de esta última disposición relativa a comprobantes impresos en establecimientos autorizados, la obligación originalmente se tenía prevista de cumplirse a partir del mes de junio de 1992, prorrogándose posteriormente hasta el ejercicio de 1993, y hasta el momento de la elaboración del presente hasta el mes de abril del ejercicio de 1993.

A partir de 1992 se establece como obligación de los bancos las de recibir y procesar todos los pagos de contribuciones y declaraciones por cuenta de las autoridades fiscales.

Respecto a la fusión de sociedades se considera que no hay enajenación de bienes, para este ejercicio, pero para ello se requiere que los accionistas propietarios de las acciones con derecho a voto de la sociedad que surja con motivo de la fusión, no las enajenen durante un período de tres años contados a partir del momento en que se hubiere llevado a cabo la fusión.

3.4 Reforma Fiscal para el ejercicio de 1993.

Como ya todos conocemos para el ejercicio fiscal de 1993, no hubo reformas en materia fiscal no obstante lo anterior el día 20 de julio de 1992 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley que armoniza diversas disposiciones con el Acuerdo General de Aranceles y Comercio, los Tratados para evitar la doble tributación y para simplificación fiscal, en la cual se efectúan diversas modificaciones a los ordenamientos fiscales existentes; es decir las reformas para 1993 ya estaban previstas en el presente documento no obstante que en el mes de diciembre de 1992 no hubiese aparecido la ya conocida "Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones

fiscales", en la que se dan a conocer las modificaciones a las normas tributarias año con año. Es así, que se tratará ahora de analizar en que consistieron las reformas contenidas en la mencionada Ley que armoniza diversas disposiciones.

Código Fiscal de la Federación.

En materia de Código Fiscal de la Federación lo más relevante resulta que para determinar las contribuciones se considerarán inclusive las fracciones del peso, pero que no obstante lo anterior, para que los contribuyentes efectúen sus pagos, las cantidades se ajustarán para que las que contengan cifras que incluyan de 1 hasta 50 centavos se ajusten a la unidad del peso inmediata anterior y las que contengan cantidades de 51 a 99 centavos, se ajusten a la unidad del peso inmediata superior.

Ley del Impuesto sobre la Renta.

Lo más relevante en materia de Impuesto sobre la Renta publicado en la presente Ley, consiste en que los contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de dos mil millones de pesos, efectuarán pagos provisionales en forma trimestral, a más tardar el día 17 de los meses de abril, julio, octubre y enero del año

siguiente, y que la disposición anterior opera en el caso de personas morales del Régimen General de Ley y del Régimen Simplificado, así como para personas físicas.

Por otra parte lo que hasta el mes de julio de 1992 se conocía para las personas morales y físicas con actividades empresariales de efectuar durante su ejercicio 2 ajustes, a partir de la publicación de la Ley en estudio se modifica quedando solamente como obligación para estos contribuyentes la de efectuar un sólo ajuste durante su ejercicio, mismo que continúa con el procedimiento que para ajustes se señaló en el capítulo del presente denominado Mecánica para la determinación de Ajustes.

Impuesto al Activo.

En materia del Impuesto al Activo, lo único que se reforma es lo concerniente al ajuste que tienen que elaborar las personas morales y personas físicas con actividades empresariales.

Impuesto al Valor Agregado.

Lo más relevante en materia del Impuesto al Valor Agregado es que en esta Ley se establece que los contribuyentes efectuarán sus pagos

provisionales mediante declaración que presenten en las oficinas autorizadas, en los mismos períodos y en las mismas fechas de pago que las establecidas para la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Finalmente se habrá de comentar que hasta la fecha de terminación del presente, no se había publicado oficialmente ninguna reforma adicional a las señaladas en el mismo, probablemente durante lo que resta del ejercicio de 1993 se publique alguna nueva Ley o disposición que venga a reformar lo hasta aquí expuesto.

CAPITULO CUARTO

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

4.3 LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

4.1.1. PERSONAS FÍSICAS.

Cómo ya se conoce, la Ley del Impuesto sobre la Renta hasta el año de 1989, estaba constituida por ocho títulos, y el título correspondiente a las Personas Físicas lo constituía el título IV, es así que para este año, los requisitos para que un contribuyente pudiera ser considerado como contribuyente menor, consistían según lo dispuesto por el Capítulo VI, del mencionado Título IV, en su artículo 115 del citado ordenamiento, en los siguientes:

- 1.1.- Que en el año del calendario anterior, hubieran obtenido ingresos por éste capítulo y siempre que éstos no excedieran de 32 veces el salario mínimo general de la área geográfica correspondiente al Distrito Federal, elevado al año, o de 22 veces dicho salario mínimo general elevado al año, cuando en este último caso, el coeficiente de utilidad que correspondiera a la actividad preponderante del contribuyente conforme al artículo 62 de esta Ley, sea mayor del 15%.
- 2.2.- Que para explotar la negociación, no empleen más de tres personas, o que cuando se emplee un número mayor en

conjunto cubran como máximo el equivalente a tres jornadas individuales de ocho horas de trabajo.

- 3.- Que la negociación esté establecida en una superficie que no exceda de 50 metros cuadrados cuando el inmueble no sea propiedad del contribuyente o de 100 metros cuadrados cuando sea de su propiedad. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable cuando la negociación esté establecida en una población hasta de 300, 000 habitantes.
- 4.- Que no tengan más de un establecimiento fijo, salvo que estén ubicados en mercados públicos o se trate de puestos semifijos.

Se podrán considerar contribuyentes menores por el año en que inicien la realización de actividades empresariales, las personas que manifiesten estimar que en dicho año obtendrán ingresos de los comprendidos en este capítulo que no excedan de las cantidades señaladas anteriormente, o bien siempre que las autoridades fiscales les estimen sus ingresos y siempre que éstos, no rebasen las cantidades de referencia. Si en el año citado realizan operaciones por un período menor de 12 meses, para determinar el monto del ingreso se dividirá el manifestado o estimado entre el número de días que comprenda el período y se multiplicará por 365. Además dichas

personas deberán declarar bajo protesta de decir verdad si obtienen ingresos diversos a los señalados en este capítulo, por los que efectúen la deducción del salario mínimo general que les corresponda.

Los copropietarios que realicen actividades empresariales y las personas que participen de la utilidad de una asociación en participación, podrán optar por ser contribuyentes menores siempre que la negociación reúna las condiciones señaladas en este artículo y los contribuyentes no realicen otras actividades empresariales.

Se podrá optar porque las sucesiones sean contribuyentes menores, solamente cuando el autor de la sucesión lo haya sido y ésta se encuentre en los supuestos señalados anteriormente.

Quienes anteriormente no reunieron las condiciones para ser contribuyentes menores, no podrán optar por considerarse como tales aún cuando posteriormente si las reúnan.

Asimismo el artículo 115-A, señalaba quienes no podían ser considerados como contribuyentes menores:

Quienes obtuvieran la mayor parte de sus ingresos por.

Enajenación de:

- Aparatos científicos o fotográficos, incluyendo sus accesorios y componentes.
- Artículos deportivos.
- Maquinaria.
- Muebles metálicos, de mimbre, de bambú o rattán, así como equipos para oficina.

Prestación de Servicios en:

- Laboratorios de análisis clínicos radiológicos, dentales y de ultrasonido, así como hospitales, clínicas o sanatorios.
- Boliches, frontones o salones de patinaje.
- Centros nocturnos o salones de baile, a excepción de los que únicamente operen una o dos veces por semana.
- Agencias de viaje, hoteles, moteles o balnearios, a excepción de las casas de huéspedes.

Tampoco podrían ser considerados contribuyentes menores, las personas que realizaran, actividades empresariales consistentes en:

- Producción y venta de pan.
- Espectáculos públicos con establecimiento fijo.
- Arrendamiento de vehículos.ç
- El autotransporte de carga.
- La enajenación u otorgamiento del uso o goce temporal de inmuebles.
- La distribución autorizada de llantas nuevas, de cemento o varilla.
- Así como los que se dediquen en establecimiento fijo a la comercialización de vehículos.

Tampoco podían considerarse como contribuyentes menores, quienes en el año de calendario inmediato anterior, hubieren obtenido más del 25% de los ingresos por los que se habló anteriormente, por concepto de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación, distribución u otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles.

Como se observa existían ciertas limitantes en cuanto a la determinación de los contribuyentes considerados como menores,

pero a decir verdad grandes rubros de la población nacional, tributaban como menores.

El cumplimiento de sus obligaciones fiscales consistía en: Inscribirse al Registro Federal de Contribuyentes por medio de la Oficina de Receptoría de Rentas o Tesorería, que le correspondiera de acuerdo a su domicilio; llevar contabilidad simplificada de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta (en la mayoría de los casos, casi nunca la llevaban), expedir comprobantes simplificados de sus operaciones; efectuar pagos bimestrales a cuenta del impuesto anual, debiéndose efectuar los mismos, en las oficinas o bancos autorizados por la dependencia y conservar en el domicilio fiscal y durante el plazo que señala el Código Fiscal de la Federación, la documentación comprobatoria del cumplimiento de sus obligaciones; presentar declaración anual siempre que se adecuaran a lo establecido en el último párrafo del Artículo 139 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

ARTICULO 139.-... "Los contribuyentes menores presentarán por separado su declaración, correspondiente a ingresos por actividades empresariales, efectuando únicamente las deducciones personales a que se refiere el Artículo 140 de ésta Ley, cuando no estén obligados a presentar declaración de conformidad con el primer párrafo de este

artículo o cuando no hayan obtenido ingresos de los señalados en el Capítulo I de este Título".

Lo anterior se refiere a que presentarían declaración anual por separado, si es que obtuvieran ingresos por actividades empresariales, independientemente de sus actividades como contribuyentes menores.

Estos contribuyentes que optaran por ser menores podían cambiar su opción, para lo cual sólo era necesario presentar su aviso ante las autoridades correspondientes, dentro del bimestre en el cual cambiaran de opción.

Se consideraba que el contribuyente automáticamente cambiaba de opción, si expedía comprobantes de sus operaciones que no fueran simplificados, esto es que los mismos llevaran el nombre denominación o razón social y domicilio de la persona a favor de quien se expedían y que además en dichos comprobantes se trasladara el impuesto al valor agregado en forma expresa y por separado, que se señalara en los mismos cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que ampararan, que señalaran además número y fecha del documento aduanero en su caso, así como la aduana por la cual se realizó la importación.

A la mayoría de éstos contribuyentes las autoridades fiscales les efectuaban un cálculo estimativo de sus ingresos de acuerdo a las diferentes actividades y tomando en cuenta ciertos aspectos como son: el importe de las compras efectuadas, los inventarios de mercancías, de maquinaria, monto de la renta del local en el que estaban establecidos los negocios, número de trabajadores a su servicio y sueldos de que disfrutaran, cantidades que hubieran cubierto por concepto de energía eléctrica y teléfonos, zona comercial en la que se encontraba el negocio, informaciones recabadas por terceros, etc. y en general todos los elementos de juicio que pudieran reunirse y utilizarse para la estimación de los ingresos por estas actividades empresariales.

Para la estimación de estos ingresos las autoridades aplicaban un coeficiente que señalaba el artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a esta utilidad se le aplicaba una tarifa anual (contenida en el artículo 141 del citado ordenamiento) y posteriormente se acreditaba un 10% del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente vigente en la fecha de la estimación, multiplicado por 365. Este acreditamiento no procedía en ciertos casos, cuando el contribuyente además obtuviera ingresos por salarios, honorarios o por arrendamiento. La cantidad que se obtuviera se dividía entre seis y el

resultado era el monto del impuesto a pagar bimestralmente por el contribuyente, mismo que tendría el carácter de definitivo.

La estimación que efectuaran las autoridades fiscales para un determinado ejercicio, se entendía que se prorrogaba para el siguiente, sin perjuicio de que el contribuyente que obtuviera mayores ingresos lo hiciera del conocimiento de las autoridades, ya que si éstas, dentro de sus facultades de comprobación, se percataban de que los ingresos de este contribuyente eran superiores en un 20% a los ingresos estimados o manifestados, el monto del impuesto estimado quedaría sin efecto y el contribuyente estaría obligado a pagar la diferencia más los recargos y sanciones correspondientes, no así si éste daba aviso en forma espontánea de los incrementos en el ingreso, ya que en este caso sólo pagaría la diferencia más los recargos correspondientes; pero si en la rectificación el contribuyente no rebasaba el monto de los ingresos señalados para ser contribuyente menor quedaría liberado de pagar las diferencias correspondientes a bimestres anteriores.

Existían sin embargo, ciertas excepciones ya que los contribuyentes cuya actividad empresarial consistiera en la realización de espectáculos públicos, en lugar de efectuar pagos bimestralmente, declararían diariamente sus ingresos en la oficina exactora de cada

localidad y enterarían el 4% de los mismos, que tendría el carácter de pago provisional, asimismo, éstos contribuyentes deberían informar a la autoridad exactora de la localidad en que actuaran, el principio y la terminación de sus actividades, al día siguiente o incluso el mismo día en que éstas ocurrieran.

4.1.2. CONTRIBUYENTES MENORES EN 1990.

A principios de 1990 todavía no se encontraba perfectamente definido que contribuyentes se iban a seguir considerando como menores; es así que la información que se dio a principios del año fue la siguiente:

¿Quiénes son los Contribuyentes Menores en 1990?

- Los vendedores en puestos fijos y semifijos en la vía pública y los ambulantes que expendan productos agrícolas, ganaderos, pesqueros o silvícolas no industrializados.
- Los locatarios de mercados públicos sólo con ventas al menudeo.

¿Qué requisitos debían cumplir para ser considerados como Contribuyentes Menores?

- Que durante 1989 sus ingresos máximos hubieran sido por \$32,750,400.00.

- Que no tengan trabajadores a su servicio.
- Que la superficie del negocio no tenga más de 20 metros cuadrados si es rentada o más de 50 metros cuadrados si es propia.
- Que no tengan más de un establecimiento.
- Que vendan directamente al consumidor.
- Que no estén asociados en participación.

¿Cuántos y cuáles impuestos deben pagar?

Dos el Impuesto sobre la Renta (ISR), y el Impuesto al Valor Agregado.

Esta es la información que se proporcionó a los contribuyentes al iniciar el año de 1990, aproximadamente por el mes de febrero, la información anterior vuelve a cambiar, y ahora las personas que se consideran como contribuyentes menores son:

- Los locatarios de mercados.
- Los vendedores ambulantes.
- Los vendedores en la vía pública con puestos fijos y semifijos.

- Los tinagüistas (con la limitante de que los citados tingüis, se encuentren en la vía pública, porque si el contribuyente tiene un puesto de ésta naturaleza en una propiedad privada, ya no se considera como contribuyente menor).

Como se observa, el ámbito de los contribuyentes menores, se vuelve más reducido.

¿Qué impuestos están obligados a pagar éstos contribuyentes?

Dos el ISR, y el IVA.

¿En que fechas efectuarían éstos contribuyentes el pago del Impuesto sobre la Renta y el pago del Impuesto al Valor Agregado?

Para ambos impuestos se realizarían tres pagos, mismos que tendrían el carácter de definitivos.

- El primero, comprendía el período de enero a abril y se presentaría a más tardar el día 17 de mayo de 1990.
- El segundo comprendería del mes de mayo a septiembre y se debería cubrir a más tardar el día 17 de octubre de 1990.

- Y el tercero abarcaría los meses restantes, es decir, de los meses de octubre a diciembre, debiéndose pagar a más tardar el día 17 de enero de 1991.

¿En donde realizarían los contribuyentes estos pagos?

Los dos primeros, los efectuarían en las Oficinas Recaudadoras de las Tesorerías o Secretarías de Finanzas de las Entidades Federativas o en las sucursales bancarias autorizadas por las mismas; el tercer y último pago correspondiente al año de 1990, debería efectuarse en las Oficinas Federales de Hacienda o en los bancos autorizados por la Secretaría de Hacienda.

La información anterior, es con la que cuenta el contribuyente hasta el mes de febrero de 1990, sin embargo a partir del mes de mayo, las cosas vuelven a cambiar, y los requisitos necesarios para poder ser considerado como contribuyente menor, se modifican quedando ahora los siguientes:

¿Quiénes pueden ser considerados como contribuyentes menores?

Los tianguístas, los vendedores ambulantes y vendedores en la vía pública, con puestos fijos y semifijos, así como los locatarios de mercados

siempre que reúnan lo siguiente:

- Que sus ingresos no rebasen el máximo de 104' 801,280 en el año de 1989 ó bien 72'050,880, si su actividad corresponde a la venta de dulces, confites, bombones y chocolates finos, accesorios para automóviles, alquiler de películas, artefactos de polietileno de hule natural y sintéticos, instrumentos musicales, discos y artículos del ramo, joyería y relojería.
- Que no empleen más de tres personas.
- Pueden sin embargo contar con más de un establecimiento, tanto en mercados, como tratándose de puestos semifijos.

¿Qué impuestos están obligados a pagar éstos contribuyentes?

Dos nuevamente el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado.

¿Basándose en qué datos debería cubrir éstos impuestos el contribuyente?

De conformidad con la regla siete de la Resolución que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal para el año de 1990 (Resolución Miscelánea), publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 26 de febrero de 1990, señala que los

contribuyentes menores pagarían el Impuesto sobre la Renta con base en la cuota fija que venían cubriendo en el año de 1989, se aclara que esta cuota era bimestral, entonces debería de dividirse la misma entre dos, para así obtener el resultado del impuesto mensual y posteriormente debería de multiplicarse por el número de meses que comprendiera el período de pago. Pero si en la determinación de la cuota bimestral del contribuyente era imposible determinar la cantidad que correspondiera al Impuesto sobre la Renta, tomaría del valor de la misma el 20% y realizar las operaciones anteriores, para efectuar el pago del referido impuesto.

Por lo que se refiere al Impuesto al Valor Agregado, se determinaría de la siguiente forma: los locatarios de mercados que vendieran productos industrializados calcularían este impuesto conforme a la cuota que cubrieron durante el año de 1989, esta cuota deberían de dividirla entre 0.40 (a fin de quitarle el acreditamiento), el resultado obtenido sería el impuesto a cargo del año que se tendría que dividir entre 12 por ser los meses del ejercicio y el resultado obtenido, correspondería al impuesto mensual, mismo que podría todavía disminuirse con el Impuesto al Valor Agregado acreditable por el contribuyente; es decir por el impuesto que el contribuyente hubiese pagado por sus compras para la realización de su actividad.

El entero del pago de éstos impuestos, para éstos contribuyentes continuó en las mismas fechas:

- El primer pago provisional abarcaría los meses de enero a abril, debiéndose presentar en el mes de mayo a más tardar el día 17.
- El segundo pago provisional, comprendería del período de mayo a septiembre, presentándose a más tardar el día 17 de octubre.
- El tercer y último pago provisional correspondiente a los meses de octubre a diciembre, se presentaría a más tardar el día 17 de enero de 1991.

Los dos primeros pagos de éstos impuestos deberían presentarse en las Oficinas Recaudadoras de las Tesorerías o Secretarías de Finanzas de las Entidades Federativas, o en los bancos autorizados, el tercer y último pago debería de presentarse en las Oficinas Federales de Hacienda o en bancos autorizados, todo esto debiéndose efectuar en el formulario HFPC-1 denominado "Formulario de pago de Contribuciones".

La última información que aparece para contribuyentes menores durante el año de 1990, la marca la décimo segunda resolución que reforma y adiciona a la que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal para el año de 1990, publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 10. de octubre de 1990.

Esta resolución en su regla 7-E, establece que los contribuyentes menores pagarán el Impuesto al Valor Agregado conforme a lo siguiente:

- I. La última cuota bimestral correspondiente al impuesto que el contribuyente cubrió en 1989, se multiplicaría por los siguientes factores:
 - 1.43 Cuando se trate de prestación de servicios.
 - 2.00 Para giros comerciales que sean abarrotes sin venta de vinos y licores.
 - 2.50 En los demás casos.
- II. El resultado será el impuesto a cargo, que dividido entre dos, dará como resultado el impuesto mensual que deberá multiplicarse por el número de meses que correspondan al período por el cual se efectúa el pago.
- III. Del impuesto correspondiente se podrá restar el impuesto acreditable (artículo 4o. de la ley del IVA) y la diferencia que resulte será el impuesto a pagar.

El citado ordenamiento habla a su vez del pago del impuesto sobre la renta, manifestando que los contribuyentes que reúnan los requisitos para ser considerados como menores, así como los contribuyentes a

quienes en 1989 no les fue determinada su cuota fija, podrán tomar la cuota que corresponda en el Impuesto sobre la Renta a actividades similares. También podrán optar por considerar el ingreso bruto estimado y aplicar la siguiente tabla:

Ingreso Bruto Estimado (Importe en millones de pesos)	Impuesto Anual
30'	Exento
31'	\$ 30,728
32'	45,728
33'	60,728
34'	75,728
35'	90,728
36'	105,728
37'	120,728
38'	135,728
39'	159,728
40'	165,728

El impuesto estimado anual se dividirá entre 12 y el resultado será el impuesto estimado mensual, el cual se multiplicará por el número de meses que comprenda el período de pago, y el resultado será la cantidad a pagar.

De acuerdo a lo anterior, los contribuyentes menores cubrieron sus impuestos correspondientes al año de 1990.

El día 26 de diciembre de 1990, dentro de la Ley que establece, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales y que reforma otras leyes federales para el año de 1991, en su artículo 6o. transitorio manifiesta que se ratifican los acuerdos en materia fiscal otorgados durante el año de 1990, en materia de contribuyentes menores.

Posteriormente el 30 de diciembre de 1991, sale publicado en el Diario Oficial de la Federación el tratamiento simplificado para que los Contribuyentes Menores cubran sus obligaciones fiscales, similar al de Facilidades Administrativas, cuyos supuestos principales se destacan a continuación:

¿Quiénes podrán considerarse Contribuyentes Menores?

Las personas físicas que realicen actividades empresariales al menudeo, en puestos fijos y semifijos en la vía pública o como vendedores ambulantes, así como los locatarios de mercados públicos que realicen ventas al menudeo.

¿Qué requisitos deberán cubrir éstos contribuyentes?

- . Que sus ingresos durante 1990 no hayan excedido de \$120'413,440.00.
- . Que cuenten como máximo con tres trabajadores o familiares de salario mínimo de su área geográfica elevado al año, o que si emplean a un número mayor, en conjunto cubran como máximo el equivalente a tres jornadas individuales de ocho horas de trabajo.
- . Que las ventas o servicios se presten directamente al consumidor.
- . Que el valor de los bienes afectos al negocio, no exceda de 15 veces el salario mínimo del área geográfica del contribuyente elevado al año.

¿Qué impuestos estarán obligados a pagar éstos contribuyentes?

Sólo el Impuesto sobre la Renta, y éste deberán cubrirlo a partir de su ingreso bruto trimestral, al cual habrán de aplicarle la tabla de impuesto trimestral publicada por la Secretaría de Hacienda.

Asimismo deberán en efectuar pagos provisionales de este impuesto en forma trimestral, de acuerdo con su fecha de nacimiento y la primera letra de su Registro Federal de Contribuyentes.

No estarán obligados a presentar declaración anual de este impuesto, sólo se presentará si obtienen otros ingresos distintos como son salarios, honorarios, arrendamiento, etc., también podrán presentarla si desean efectuar sus deducciones personales.

Podrán inscribirse al Registro Federal de Contribuyentes por medio de las agrupaciones a las que pertenezcan.

Estos contribuyentes sin embargo, cambiarán automáticamente de opción, en el caso de que expidan facturas que contengan todos los requisitos fiscales.

Comentándose finalmente que para el ejercicio de 1992, los contribuyentes menores deberán cumplir con sus obligaciones fiscales conforme a lo establecido anteriormente.

4.1.3. CONTRIBUYENTES EX-MENORES PARA 1990.

Conforme a la Miscelánea Fiscal, publicada el día 28 de diciembre de 1989, un gran sector de la población nacional o podría decirse que la gran mayoría de ésta, ya no son considerados como contribuyentes menores, quiere decir que a partir del año de 1990 dejan de cubrir sus obligaciones por medio de la cuota bimestral, se ven por tanto inmersos en un Régimen de Transición otorgado por la Secretaría de Hacienda, para poder adentrarse después, a lo que se denomina

"Régimen Simplificado". Cambiando por tanto, de llamarse contribuyentes menores, para ahora denominarse contribuyentes ex-menores.

La noticia crea una situación de pánico y alboroto para los contribuyentes afectados por ésta situación y también para las personas que conocen un poco sobre impuestos, otros a su vez debido a sus escasos conocimientos académicos no manifiestan nada, esperando pacientemente que les vuelva a ser proporcionada su cuota bimestral para poder así, dar cumplimiento a sus obligaciones fiscales, no informándose por tanto y no preocupándose en lo más mínimo, al no darse cuenta de que con esta actitud al momento en que decidan ponerse al corriente en sus obligaciones y efectuar sus pagos, éstos tendrán que ser con sus respectivas actualizaciones y con sus recargos correspondientes.

Como ya se mencionó, no sólo es un sector de la población, sino la gran mayoría de ésta que cubría sus obligaciones mediante una cuota bimestral establecida previamente por las autoridades fiscales, deja para el año de 1990 de hacerlo, es así que las anteriormente misceláneas, papelerías, estéticas, salones de belleza, tortillerías, carnicerías, pollerías, sederías, refaccionarias, cocinas económicas, verdulerías y así podría enumerarse un sinnúmero de actividades, mejor dicho, todas aquéllas siempre que no reúnan los requisitos para

considerarse contribuyentes menores (requisitos ya mencionados), por muy pequeñas que éstas sean o por muy bajos ingresos que perciban, salen del rubro de contribuyentes menores, para que durante el año de 1990, se les considere como contribuyentes ex-menores.

Lo grave no estriba en la denominación que éstos contribuyentes reciban, sino lo que ésta trae consigo, esto es la cuota fija que venían cubriendo de manera pre-establecida y conocida desaparece, los contribuyentes antes mencionados en otros tiempos felices se ven imbuídos en cálculos y operaciones que desconocen y que no están acostumbrados a efectuar, muchas veces no por que no lo quieran hacer sino, porque sus escasos conocimientos o su edad avanzada no se los permiten.

Se nos habla de una cultura fiscal pero es difícil que de la noche a la mañana, la población pueda adquirirla, trayendo esto consigo el enriquecimiento de determinadas profesiones que, de acuerdo a los conocimientos adquiridos conforme a sus materias de estudio, abusan de la ignorancia de éstas personas cobrando cantidades desorbitantes por ayudarlos o ponerlos al corriente en su situación fiscal.

Es necesario sin embargo, continuar con la explicación de la manera en que van a pagar sus impuestos éstos contribuyentes, ya que como

se mencionó en la introducción del presente, el mismo pretende ser un instrumento que lleve de la mano al lector, para poder entender y porque no, para que el propio contribuyente, realice los cálculos necesarios, para determinar sus impuestos.

Como ya se dijo, éstos Contribuyentes Ex-Menores a partir de enero de 1990 entraron en un Régimen de Transición, a explicarse a continuación.

4.1.4. REGIMEN DE TRANSICION PARA CONTRIBUYENTES EX-MENORES.

Las personas físicas con actividades empresariales que con motivo de la reforma fiscal dejan de ser considerados como Contribuyentes Menores, pagarán sus impuestos (Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto al Activo) conforme a lo siguiente:

Impuesto sobre la Renta.

- Deberán efectuar tres pagos provisionales a cuenta de este impuesto.

El primero abarcará los meses de enero a abril debiéndose presentar a más tardar el día 17 de mayo.

El segundo abarcará los meses de mayo a septiembre, debiéndose presentar a más tardar el día 17 de octubre.

El tercero comprenderá los meses de octubre a diciembre, presentándose a más tardar el día 17 de enero de 1991.

Los pagos se calcularán conforme a la cuota que el contribuyente cubrió durante 1989, correspondiente al Impuesto sobre la Renta, Impuesto sobre Productos del Trabajo, Erogaciones e Infonavit, sin aplicarle el factor de actualización.

Como ya se mencionó, para los Contribuyentes Menores y para los Ex-Menores, según lo dispone la regla siete de la Miscelánea del 26 de febrero de 1990, se iba a tomar la cuota fija y a dividirla entre dos y posteriormente multiplicarla por el número de meses que comprendiera el período de pago. Si no era posible determinar el impuesto correspondiente al Impuesto sobre la Renta tomaríamos del valor de la cuota fija el 20% para el ISR, este se debería de dividir entre dos y se multiplicaría el resultado por el número de meses que abarcará el período de pago.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Para el Impuesto al Valor Agregado, deberían efectuar un primer pago provisional, que abarcaría los meses de enero, febrero y marzo a presentarse a más tardar el día 17 de abril. Los correspondientes a los meses siguientes deberían efectuarse en forma mensual a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago.

Este impuesto ya lo deberían de calcular los contribuyentes a partir de enero de 1990; es decir ya no partirían de la cuota fija de 1989, sino que ya iban a ser determinados por éstos a través del siguiente procedimiento:

Todo el impuesto al valor agregado que el contribuyente hubiera cobrado durante todo un mes, menos el impuesto al valor agregado que él mismo pagó, durante todo este mes, recabando en ambos casos sus comprobantes respectivos, todo esto de conformidad con el artículo 4o. de la Ley en comento.

Por los meses de enero y febrero, se les perdonó que no contaran con los comprobantes en donde constara este impuesto en forma expresa y por separado, pero ya para el mes de marzo, para poder efectuar el acreditamiento deberían de contar con sus comprobantes respectivos.

AVISO AL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.

Para poder acogerse al Régimen Simplificado, deberían presentar a más tardar en el mes de septiembre su aviso a este Régimen, al que deberían acompañar una Relación de los bienes y las deudas del negocio.

Los pagos efectuados de enero a septiembre, es decir durante el Régimen de Transición, por lo que corresponde al Impuesto sobre la Renta se considerarían como definitivos.

Ahora bien, como ya se mencionaba el procedimiento que se señaló anteriormente sólo alcanzaba a cubrir hasta el mes de septiembre y faltaba señalar el procedimiento a través del cual se cubrirían los meses restantes. A partir de octubre los contribuyentes de referencia tendrían que efectuar el cálculo de sus impuestos conforme a sus entradas menos sus salidas, es decir, si los mismos decidieran acogerse al Régimen Simplificado o Régimen Opcional a las Actividades Empresariales que preve la Ley del Impuesto sobre la Renta en sus artículos del 119-A al 119-L.

Y como ya se había señalado cubrirían este último pago correspondiente a octubre-diciembre a más tardar el día 17 de enero de 1991.

IMPUESTO AL ACTIVO.

Este es un nuevo impuesto a cubrir por parte de los contribuyentes ex-menores, es decir hasta 1989, cuando todavía eran considerados como contribuyentes menores, sólo tenían obligación de cubrir dos impuestos: el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado; al dejar ahora de considerárseles contribuyentes menores se hacen afectos al pago de un tercer impuesto, esto es por el activo o activos (bienes) que posean en su negocio.

Como todavía no están muy familiarizados con este tipo de impuesto durante el período enero a septiembre de 1990, quedarían relevados del pago del mismo.

A partir de octubre de 1990, deberían pagar este impuesto y el tratamiento aplicable para la determinación del mismo, debería ser con base en la relación de bienes y deudas que presentarían a más tardar el día 30 de septiembre de 1990 explicada anteriormente y aplicarle a la misma la tasa del 2% (tasa correspondiente a la determinación de este impuesto), posteriormente a la cantidad resultante dividirla entre cuatro, ya que como puede apreciarse el período a pagar por parte del contribuyente sólo comprendería los cuatro meses de octubre a diciembre de 1990.

El pago de estos impuestos, debería efectuarse en el formulario HFPC-1 denominado "Formulario de pago de Contribuciones".

Los pagos de enero a septiembre de 1990, se efectuarían, también como en el caso de los contribuyentes menores, en las Tesorerías o Secretarías de Finanzas de las Entidades Federativas correspondientes y el último pago de octubre a diciembre de 1990, se efectuaría en las Oficinas Federales de Hacienda, o en los bancos autorizados por la Secretaría de Hacienda, éste pago comprendería también el impuesto al activo.

4.1.5. CONTRIBUYENTES EX-MENORES PARA 1991.

Es a partir de la publicación en el Diario Oficial de la Federación del día 26 de diciembre de 1990 de la Ley que Establece, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales y que Reforma otras Leyes Federales, en donde se encuentran los nuevos ordenamientos en materia fiscal para 1991. En los artículos transitorios de los mismos en donde se señala lo siguiente:

El artículo segundo transitorio, marca que a los contribuyentes del Régimen Simplificado y que para 1990 tuvieron ingresos inferiores a 300 millones de pesos, se les perdona el pago de los siguientes impuestos: el Impuesto sobre la Renta, el Impuesto al Valor

Agregado, y el pago del Impuesto al Activo, por el período comprendido de octubre a diciembre de 1990.

También se les perdona el pago de sanciones y gastos de ejecución por el incumplimiento de las obligaciones fiscales en que hubieran incurrido por el período antes mencionado.

Además no se les impondrían sanciones por el período comprendido de enero a septiembre de 1991, lo anterior de conformidad con el Diario Oficial de la Federación del día 4 de febrero de 1991. El plazo para ejercer la opción al Régimen Simplificado vuelve a ampliarse nuevamente, hasta el 30 de abril de 1991.

Lo anterior se viene informando a los contribuyentes y respiran un poco, puesto que al verse inmersos en el mes de septiembre en complicados talleres fiscales, no sabían ni que iban a hacer para efectuar el pago correspondiente al último trimestre de 1991, otros aún peor, seguían esperando que las disposiciones fiscales cambiaran nuevamente y volviera a asignárseles una cuota fija.

Transcurre así el mes de enero y para el día 4 de febrero de 1991, se publican los nuevos tratamientos fiscales aplicables a los diversos sectores de contribuyentes que integran nuestra población, a través

de la "Resolución que otorga facilidades administrativas a los sectores de contribuyentes que en la misma se señalan para el año de 1991".

Los talleres fiscales explicados en septiembre de 1990 quedan atrás y todo hace suponer que fueron un fracaso, pues al final lo que se explicaba en los mismos, nunca se llevó a cabo, porque el último pago de octubre a diciembre, que era al que venían dirigidos los citados talleres se perdona. De estos talleres, los cuales ni siquiera se hicieron publicaciones oficiales, se retoman aspectos importantes, se llegan a negociaciones con las diferentes agrupaciones o cámaras representantes de los diversos sectores y se establecen los nuevos tratamientos fiscales, ahora si ya publicados en el Diario Oficial de la Federación, de la fecha antes citada.

El Régimen Simplificado amplía su margen de ingresos y ahora se subdivide en el Régimen de Pequeños atribuible a los contribuyentes con ingresos de 0 a 300 millones de pesos al año; y Contribuyentes del Régimen Simplificado con ingresos de 300 a 600 millones de pesos al año.

Se pensó anteriormente, en tomar todos y cada uno de los diversos talleres fiscales, para analizarlos todos y cada uno de ellos a detalle, pero de su inutilización posterior, parece inútil transcribirlos, no así los nuevos ordenamientos los cuales por ser una publicación oficial y una vez corregidos los errores de los primeros pretenden crear en el

contribuyente una cultura fiscal, un mejor conocimiento de estas normas y bien porque no decirlo, que se pague en proporción a los ingresos del contribuyente, y que constituye uno de los principios, bajo los cuales se rigen los impuestos, siendo éste el de la proporcionalidad y equidad; es decir, no se podía mantener una cuota fija, cuando diversos sectores de la población, percibían cantidades muy elevadas de ingresos y la cuota que cubrían era de forma ridícula.

El siguiente punto a analizar, dentro del presente, lo constituye los tratamientos que otorgan facilidades administrativas a los contribuyentes, para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, publicados en el Diario Oficial de la Federación de fecha 31 de marzo de 1992, de los cuales se transcriben íntegramente los ocho primeros por considerárselos los más importantes, en los cuales, se basan los posteriores. Al final de la transcripción se mencionan las fechas de los tratamientos anteriores y las de los vigentes hasta el momento de la elaboración del presente, para que el lector que desee adentrarse en el estudio de los mismos, pueda hacerlo.

. TRATAMIENTOS DE FACILIDADES ADMINISTRATIVAS.

CAPITULO PRIMERO.

SECTOR AGRICOLA.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

CANTIDADES EXENTAS POR 20 SALARIOS MINIMOS ANUALES.

1a. Las personas físicas que realicen actividades agrícolas no pagarán el impuesto sobre la renta por los ingresos provenientes de las mismas, siempre que en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido de las cantidades que, atendiendo al área geográfica para fines de la aplicación del salario mínimo en la que el contribuyente tenga su domicilio fiscal, se señalan a continuación:

- I. 88'328,600.00, para el área "A".
- II. 81'646,400.00, para el área "B".
- III. 73'634,900.00, para el área "C."

Tratándose de personas morales, la cantidad que corresponda en los términos de las fracciones anteriores se multiplicará por el número de sus integrantes sin exceder de diez.

Lo dispuesto en esta regla también será aplicable a los ingresos que obtengan las cooperativas agrícolas.

EXENCIONES SUBJETIVAS.

2a. No pagarán el impuesto sobre la renta por sus ingresos por actividades agrícolas, las personas morales que se señalan a continuación:

- I. Los ejidos y comunidades.
- II. Las uniones de ejidos y de comunidades.
- III. La empresa social, constituida por avecindados e hijos de ejidatarios con derechos a salvo.
- IV. Las asociaciones rurales de interés colectivo.
- V. La unidad agrícola industrial de la mujer campesina.
- VI. Las colonias agrícolas y ganaderas.

Los integrantes de las personas morales a que se refiere esta regla estarán obligados a pagar el impuesto sobre la renta cuando sus ingresos excedan de las cantidades señaladas en la regla anterior.

OBLIGACIONES DE QUIENES NO SON CONTRIBUYENTES.

DE HASTA 10 SALARIOS MINIMOS ANUALES.

3a. Las personas físicas, cuyos ingresos en 1991 no hubieran excedido de la mitad de las cantidades señaladas en las fracciones correspondientes de la regla 1a. de este capítulo, no tendrán obligación fiscal alguna. En el caso de personas morales, su única obligación será la de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes. En estos casos quienes adquieran sus productos no podrán considerar el gasto o la compra como salida.

DE MAS DE 10 A 20 SALARIOS MINIMOS ANUALES.

Las personas físicas y morales que obtengan ingresos superiores a las cantidades señaladas en el párrafo anterior y siempre que no excedan del doble de las mismas, tendrán únicamente la obligación de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes y de expedir y conservar comprobantes que reúnan requisitos fiscales, por las operaciones que realicen. Dichos comprobantes deberán contener la leyenda "No Contribuyente".

Los comprobantes antes señalados no estarán sujetos al requisito de ser impresos por una imprenta autorizada por la Secretaría de Hacienda por el ejercicio de 1992. A partir del 1º de enero de 1993 estos deberán estar impresos por las imprentas autorizadas.

DE LAS ASOCIACIONES RURALES DE INTERES COLECTIVO.

Las asociaciones rurales de interés colectivo para gozar de la exención a que se refiere la regla 1a. de este Capítulo, estarán obligadas a registrar

sus operaciones en el cuaderno de entradas y salidas.

OBLIGACIONES OPTATIVAS.

Los ejidos, así como las demás personas que no están obligados a pagar el impuesto sobre la renta y que se señalan en la regla 2a. y 3a. de este Capítulo podrán inscribirse en el registro federal de contribuyentes y expedir los comprobantes a que se refiere el segundo párrafo de esta regla, siempre que anoten la leyenda que en el mismo se señala y conserven dicha documentación. En estos casos quienes adquieran sus productos podrán considerar como salida la erogación.

Los comprobantes antes señalados no estarán sujetos al requisito de ser impresos por una imprenta autorizada por la Secretaria de Hacienda por el ejercicio de 1992. A partir del 1º de enero de 1993 estos deberán estar impresos por las imprentas autorizadas.

REGIMEN SIMPLIFICADO.

4a. Los contribuyentes cuyos ingresos en 1991 excedieron de la cantidad que corresponda conforme a la regla 1a. de este Capítulo, determinarán el impuesto sobre la renta, considerando la diferencia que se obtenga de restarle al total de las entradas el total de las salidas. Para los efectos de este capítulo a esta diferencia se le denominará base del impuesto.

ENTRADAS.

5a. Para los efectos de la regla anterior se entiende por entradas cualquier cantidad obtenida en efectivo, en bienes o en servicios; entre otras, se considerarán las siguientes:

- I. Los ingresos propios de la actividad.
- II. Los préstamos obtenidos.

- III. Los intereses cobrados sin reducción alguna.
- IV. Los recursos provenientes de la venta de títulos de crédito distintos de las acciones. Se considerarán entradas los recursos que provengan de la enajenación de acciones de las sociedades de inversión de renta fija y comunes.
- V. Los retiros de cuentas bancarias.
- VI. Los recursos que obtengan por la venta de los bienes que utilicen en el desarrollo de su actividad.
- VII. Las cantidades devueltas por otros impuestos.
- VIII. Las aportaciones de capital que efectúe el contribuyente. Para estos efectos se consideran aportaciones de capital los recursos que el contribuyente afecte a la actividad empresarial y que no provengan de la misma.
- IX. Los impuestos trasladados por el contribuyente.

OPERACIONES EN CREDITO.

Cuando se obtengan ingresos en crédito, se considerarán como entradas hasta que se cobren en efectivo, en bienes o en servicios.

SALIDAS.

6a. Se considerarán salidas las cantidades en efectivo, en bienes o en servicios que a continuación se señalan:

- I. Las devoluciones que se reciban, así como los descuentos y las bonificaciones que se hagan con posterioridad a la fecha de cobro.
- II.- Los préstamos a trabajadores, siempre que se otorguen conforme al contrato colectivo o condiciones generales de trabajo correspondientes, y cuando se trate de

empleados de confianza, siempre que sean bajo las mismas condiciones y siguiendo los mismos criterios referentes a años de servicio, características del trabajo, montos de salario u otros, que hayan sido establecidos de manera general para otorgar dichos préstamos a los demás trabajadores.

- III. Los anticipos a proveedores.
- IV. Las adquisiciones de mercancías que se utilicen en la actividad, disminuidas con las devoluciones que se hagan, así como con los descuentos o bonificaciones que se obtengan.
- V. Los gastos.
- VI. Las adquisiciones de bienes. Tratándose de terrenos únicamente se considerará salida su adquisición cuando éstos se destinen a la actividad empresarial del contribuyente.
- VII. La adquisición, a nombre del contribuyente, de títulos de crédito distintos de las acciones. Se consideran salidas la adquisición de acciones de las sociedades de inversión de renta fija y comunes
- VIII. Los depósitos e inversiones en cuentas bancarias del contribuyente.
- IX. El pago de préstamos concedidos al contribuyente.
- X. Los intereses pagados, sin reducción alguna.
- XI. Los pagos de contribuciones a cargo del contribuyente, excepto el impuesto sobre la renta. Tratándose de las aportaciones al IMSS, sólo serán salidas las cuotas obreras pagadas por los patrones correspondientes a trabajadores de salario mínimo general para una o varias áreas geográficas.
- XII. Los impuestos que le trasladen al contribuyente.

XIII El entero de contribuciones a cargo de terceros que retenga el contribuyente.

XIV. El reembolso de las aportaciones de capital, en los siguientes casos:

a). Cuando se hubieran realizado dentro de los 18 meses anteriores al 31 de diciembre de 1992.

b). Cuando se dejen de realizar las actividades a que se refiere este capítulo.

XV. Los pagos de utilidades o dividendos procedentes de la cuenta de utilidad fiscal neta que el contribuyente hubiera llevado con anterioridad a la fecha en que hubiere pagado el impuesto conforme a este régimen.

COOPERATIVAS AGRICOLAS.

Las cooperativas agrícolas podrán considerar como salidas, además de las señaladas en las fracciones anteriores, los anticipos y rendimientos pagados a sus miembros; así como las cantidades que se aporten para constitución de los fondos sociales, conforme a lo establecido en la Ley General de Sociedades Cooperativas.

OPERACIONES EN CREDITO.

Cuando se efectúen erogaciones en crédito se considerarán como salidas hasta que sean efectivamente pagadas.

CANTIDADES EXENTAS PARA LOS DE MAS DE 20 SALARIOS MINIMOS.

7a. La base del impuesto podrá reducirse en la cantidad que resulte conforme a lo siguiente:

I. Se divide la cantidad que corresponda a 20 veces el salario mínimo anual general elevado al año, correspondiente a 1991, entre los

ingresos propios de la actividad obtenidos en dicho ejercicio.

- II. Se realiza la misma operación de la fracción anterior, considerando los ingresos propios de la actividad y el salario del ejercicio de 1992.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicará oportunamente las cantidades correspondientes a cada una de las áreas geográficas. Las personas morales tendrán derecho a 20 salarios mínimos por integrante, sin exceder de 200 salarios mínimos anuales.

- III. Se sumarán las cantidades obtenidas conforme a las fracciones que anteceden y el resultado se dividirá entre dos.
- IV. El cociente obtenido conforme a la fracción anterior se multiplicará por la base del impuesto y el resultado será la cantidad a reducir de dicha base.

REDUCCION POR DISMINUCION DE CAPITAL.

8a. Por disminuciones o pérdidas de capital, los contribuyentes podrán efectuar una reducción adicional al la base del impuesto que se calculará como sigue:

- I. Restarán el monto de las deudas del valor de los bienes señalados en la relación de bienes y deudas al final del ejercicio. El resultado será el capital final.
- II. Sumarán a su capital inicial las aportaciones posteriores y restarán los retiros de capital. El resultado será el capital de aportación.
- III. Compararán el capital final con el capital de aportación.

Cuando el capital final sea mayor que el capital de aportación, no se tendrá derecho a esta disminución.

IV. En los casos en que el capital final sea menor que el capital de aportación, se entenderá que existe una disminución de capital y se estará a lo siguiente:

- a). Cuando la disminución de capital sea mayor que la base del impuesto, no habrá impuesto a pagar.
- b). En los casos en que sea menor, se pagará impuesto únicamente por la diferencia entre ambos conceptos.

Los contribuyentes podrán actualizar por inflación el capital final y el de aportación.

CALCULO DEL IMPUESTO DEL EJERCICIO.

9a. Los contribuyentes personas físicas calcularán el impuesto sobre la renta del ejercicio, aplicando a la base del impuesto, la tarifa del artículo 141 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Tratándose de personas morales se aplicará la tasa del 35%. Del impuesto obtenido podrán disminuir el 50%

En el caso de tener ingresos por otras actividades distintas de las señaladas en este capítulo, éstos deberán acumularse antes de aplicar el impuesto, pudiéndose acreditar las retenciones de impuesto que en su caso les hubieran efectuado.

OBLIGACIONES.

10. Los contribuyentes del Régimen Simplificado tendrán las siguientes obligaciones:

- I. Estar inscritos en el registro federal de contribuyentes.

Quienes inicien operaciones, deberán presentar aviso dentro de los 15 días siguientes a la fecha de inicio, debiendo acompañar su relación de bienes y deudas, referida a dicha fecha.

- II. Elaborar relación de bienes y deudas al 31 de diciembre de cada año, debiéndola presentar conjuntamente con su declaración anual.

Tratándose de contribuyentes que iniciaron sus actividades en 1992, el valor de los bienes se determinará tomando como base su valor comercial.

- III. Registrar sus operaciones de entradas y salidas, sin necesidad de llevar libros de contabilidad, en un cuaderno empastado y numerado. Este cuaderno no necesitará presentarse para su sellado.

Cuando los contribuyentes cuenten con ayudas de cómputo para llevar su cuaderno, las hojas computarizadas que se impriman para estos efectos podrán hacer las veces de cuaderno de entradas y salidas, debiendo empastar dichas hojas durante los meses de enero, febrero y marzo de 1993.

- IV. Llevar un registro de las aportaciones de capital, el cual podrá anotarse en su cuaderno de entradas y salidas, debiendo registrar esta información por separado. El registro mencionado, se constituirá con el capital inicial del ejercicio, adicionado con las aportaciones de capital realizadas y se disminuirá con las reducciones de capital que se efectúen.
- V. Expedir y conservar los comprobantes de sus ventas, con los requisitos que señala el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, a excepción de lo señalado en la regla 13. Dichos comprobantes deberán contener la leyenda "Contribuyente de Régimen Simplificado".

En los casos en que se opere a través de distribuidores en el extranjero o de uniones de crédito en el país, las liquidaciones que se obtengan de dichos distribuidores o uniones de crédito, harán las veces de comprobantes de ventas.

VI. Solicitar y conservar los comprobantes con los requisitos formales que señala el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento respecto de las salidas, a excepción de lo señalado en las reglas 11, 12 y 13,

VII. Presentar durante el mes de febrero de cada año declaración con la información de los 50 principales clientes y proveedores. En caso de tener menos clientes y proveedores de los señalados, deberán proporcionar dicha información por todos sus clientes y proveedores. En caso de no existir Oficina Federal de Hacienda en su localidad, esta obligación podrá ser cumplida por correo mediante envío a la Oficina Federal de Hacienda más cercana a su domicilio.

VIII. Los contribuyentes de este sector podrán optar por efectuar pagos provisionales de este impuesto en forma semestral, en cuyo caso, el entero correspondiente al primer trimestre deberá realizarse conjuntamente con el del segundo trimestre y el del tercero con el cuarto el entero correspondiente deberá realizarse a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago.

Las personas físicas deberán presentar esta declaración el día cuyo número sea igual al del día de su nacimiento, en el mes que corresponda de acuerdo a la primera letra del registro federal de contribuyentes, conforme a lo siguiente:

a) Letras A a la G, durante los meses de agosto y febrero.

b) Letras H a la O, durante los meses de septiembre y marzo.

c) Letras P a la Z, durante los meses de octubre y abril.

Cuando el día de su nacimiento haya sido el 29, 30 ó 31 y el mes en que tenga que efectuar el pago no contenga dicho día, deberá pagar el último día hábil del mes.

IX. Presentar declaración anual ante las Instituciones Bancarias autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, durante el periodo comprendido de febrero a abril del siguiente ejercicio si es persona física y de enero a marzo tratándose de personas morales. Si no existen instituciones autorizadas en la localidad del domicilio del contribuyente, dicha obligación podrá ser cumplida por correo mediante envío a la Oficina Federal de Hacienda más cercana a su domicilio.

X. Para que proceda como salida la inversión de los automóviles que se destinen a la actividad, deberán ostentar en ambas puertas delanteras el nombre, denominación o razón social del contribuyente, con letras de 10 cm de altura. El letrero deberá ser de color contrastante y distinto del color del automóvil o podrá optar por llevar una propaganda de dimensiones similares. En estos casos, no será obligatorio para el contribuyente que la unidad permanezca en un lugar asignado para tal efecto fuera del horario de labores, y podrá ser asignado a una persona en particular. Los automóviles de nueva adquisición deberán tener el mismo color distintivo. Los vehículos de más de 10 pasajeros y aquellos cuya capacidad de carga sea superior a los 3100 kg, no estarán sujetos

al cumplimiento de los requisitos que se señalan en esta Fracción.

FACILIDADES DE COMPROBACION.

11a. Las erogaciones por concepto de mano de obra y gastos menores, deberán reunir los siguientes requisitos:

- I. Que el gasto haya sido efectivamente erogado en el ejercicio de que se trate.
- II. Que se haya registrado en el cuaderno de entradas y salidas señalando la cantidad total.

MANO DE OBRA.

12a. Los contribuyentes por las erogaciones de mano de obra, además de cumplir con los requisitos de la regla 11, enterarán el 3% por productos del trabajo, el cual se determinará sobre el total de los pagos por este concepto; y el 1% del impuesto sobre erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón; conjuntamente con la declaración del impuesto sobre la renta.

COOPERATIVAS AGRICOLAS.

Las cooperativas, para calcular el impuesto sobre la renta que corresponda a los anticipos y rendimientos pagados a sus miembros, aplicarán la reducción del 50%, disminuyendo el impuesto correspondiente en dicho por ciento.

PARTICIPACION DE UTILIDADES.

La participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, se calculará aplicando a la base del impuesto, el 10%. El resultado será la cantidad a repartir, debiéndose efectuar la retención del 3% sobre el total de los pagos por este concepto.

NO OBLIGACION DE LLEVAR NOMINAS.

Los contribuyentes a que se refiere esta regla no estarán obligados a llevar nóminas.

13a. Los contribuyentes no tendrán que cumplir las siguientes obligaciones:

- I. Presentar las declaraciones HISR-90 y 91 respecto de las demás obligaciones formales relativas a trabajadores eventuales.
- II. Emitir cheques nominativos para abono en cuenta respecto de las compras y gastos que realicen, pero deberán asegurarse de que el nombre, denominación o razón social de sus principales proveedores, correspondan con el documento con el que acrediten la clave del registro federal de contribuyentes que se asiente en los comprobantes que les expidan. Cuando realicen ventas, sus compradores no tendrán obligación de pagarles con cheque nominativo.
- III. Elaborar estados financieros, y dictaminarlos por un contador público autorizado.
- IV. Que, durante el ejercicio de 1992, las facturas que deba expedir o conservar, tengan que estar impresas en los establecimientos autorizados por la Secretaría de Hacienda. A partir del 1o.

de enero de 1993, estas deberán estar impresas por las imprentas autorizadas.

14a. Cuando los contribuyentes, además de obtener ingresos de los señalados en este capítulo, perciban ingresos por actividades ganaderas, pesqueras, silvícolas o por artesanías, las exenciones, disminuciones y reducciones de impuesto a que se refiere este capítulo, se aplicarán una sola vez.

Por lo que respecta a las obligaciones a que se refiere la regla 3a. de este capítulo, se considerarán los ingresos por el conjunto de actividades a que se refiere el párrafo anterior, realizadas por el contribuyente.

GASTOS COMUNES.

15a. En el supuesto de que varios agricultores se agruparan con el objeto de realizar gastos necesarios para el desarrollo de las actividades agrícolas, en forma conjunta, éstos podrán hacer deducible la parte proporcional del gasto en forma individual, aún cuando los comprobantes correspondientes estén a nombre de alguno de ellos.

GRUPOS SOLIDARIOS Y COPROPIEDAD.

Cuando los contribuyentes a que se refiere este capítulo realicen actividades en copropiedad o en grupos solidarios, uno de los copropietarios fungirá como representante común y será quien cumpla por cuenta de los otros con las obligaciones formales, a excepción de la obligación de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes y de presentar declaración anual.

ASOCIACION EN PARTICIPACION.

En el caso de asociaciones en participación, el asociante y el asociado según corresponda, continuará pagarándo el impuesto conforme a este régimen en el caso de realizar actividades agrícolas, aún cuando el otro contratante no sea contribuyente del Régimen Simplificado.

EXCEPCIONES AL REGIMEN SIMPLIFICADO.

16a. Las personas morales que determinen resultado fiscal consolidado, no podrán pagar el impuesto en los términos de este capítulo.

IMPUESTO AL ACTIVO.**CALCULO.**

17a. Los contribuyentes de este sector que sean contribuyentes del impuesto sobre la renta, determinarán el impuesto al activo, aplicando al valor catastral de los terrenos que utilicen en su actividad, la tasa del 1%.

DEDUCCION DE 15 SALARIOS MINIMOS.

Las personas físicas podrán deducir del valor del activo en el ejercicio, un monto equivalente a 15 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año.

ACREDITAMIENTO.

Contra dicho impuesto se podrá acreditar el impuesto sobre la renta a su cargo. Si después de realizado este acreditamiento aún quedase cantidad a pagar,

contra ésta se podrán acreditar las inversiones en bienes de activo fijo relacionadas con su actividad, que hubieran realizado en el ejercicio de que se trate o en ejercicios posteriores, hasta agotarse. Tratándose de cooperativas, podrán acreditar además, el impuesto efectivamente retenido a sus miembros por concepto de anticipos y rendimientos.

OPCION PARA QUIENES USEN O GOCEN TERRENOS PROPIEDAD DE OTRAS PERSONAS.

Quienes usen o gocen terrenos propiedad de otras personas para la realización de las actividades a que se refiere este capítulo, podrán optar por pagar el impuesto al activo de dichas personas y en ese caso, contra dicho impuesto, se podrá acreditar el impuesto sobre la renta a su cargo. El propietario de los terrenos no estará obligado al pago del impuesto al activo ni a las obligaciones formales relacionadas con dicho impuesto.

OBLIGACIONES.

18a. Presentar declaración anual, conjuntamente con la del impuesto sobre la renta.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

OPCION DE NO DEVOLUCION.

19a. Los contribuyentes que no industrialicen sus productos y por lo tanto a sus actividades les sea aplicable únicamente la tasa del 0%, podrán optar por quedar liberados de todas las obligaciones de este impuesto, a excepción de expedir comprobantes y en ese caso, no tendrán derecho a devolución.

OPCION DE DEVOLUCION SEMESTRAL.

OBLIGACIONES.

20a. Los contribuyentes que opten por obtener devolución semestral deberán cumplir con las siguientes obligaciones:

- I. Presentar declaraciones provisionales de este impuesto en forma semestral, conjuntamente con las del impuesto sobre la renta, incluyendo retenciones y del 1% sobre erogaciones.
- II. Presentar declaración anual conjuntamente con la del impuesto sobre la renta e impuesto al activo.
- III. Contar con los comprobantes que reúnan requisitos fiscales de sus compras, las cuales deberán estar registradas en su cuaderno de entradas y salidas.

OPCION DE DEVOLUCION TRIMESTRAL.

21a. Los contribuyentes que opten por obtener devolución trimestral, deberán cumplir con las siguientes obligaciones:

- I. Presentar declaraciones provisionales trimestrales, conjuntamente con las declaraciones del impuesto sobre la renta, incluyendo retenciones, y el 1% sobre erogaciones.
- II. Presentar declaración anual, conjuntamente con la del impuesto sobre la renta e impuesto al activo.
- III. Contar con los comprobantes que reúnan requisitos fiscales de sus compras, las cuales deberán estar registradas en su cuaderno de entradas y salidas.

Las personas morales que en 1991 obtuvieron ingresos que no excedieron de 357 millones de pesos, podrán optar por solicitar devoluciones mensuales, en cuyo caso presentarán las declaraciones provisionales a que se refiere la fracción I de esta regla en forma mensual, a más tardar el día 17 de cada mes.

22a. Los contribuyentes que deseen anticipar su devolución trimestral o semestral, podrán optar por presentar declaraciones provisionales trimestrales, o semestrales, conjuntamente con las declaraciones del impuesto sobre la renta, incluyendo retenciones, y del 1% sobre erogaciones, conforme a lo siguiente:

I.- Cuando la primera letra del registro federal de contribuyentes se encuentre comprendida de la H a la O, podrán presentar su declaración un mes antes del que se encuentren obligados.

II.- Cuando la primera letra del registro federal de contribuyentes se encuentre entre la P y la Z, podrán presentar su declaración uno o dos meses antes de aquel en que se encuentren obligados.

En cualquier caso, deberán presentar la declaración en el día cuyo número sea igual al del día de su nacimiento, atendiendo a lo dispuesto en la regla 10a.

23a.- Por el ejercicio de 1992 los contribuyentes a que se refiere este Capítulo estarán a lo siguiente:

I.- Durante los meses de enero a mayo, deberán aplicar las disposiciones establecidas en el Capítulo Primero de la Resolución que otorga facilidades administrativas a los sectores de contribuyentes que en la misma se señalan, publicada en el Diario Oficial de la Federación del día 4 de febrero de 1991.

II.- A partir del mes de junio deberán estar a lo dispuesto en el presente Capítulo para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

CAPITULO SEGUNDO.**SECTOR GANADERO.****IMPUESTO SOBRE LA RENTA.****CANTIDADES EXENTAS POR 20 SALARIOS MINIMOS ANUALES.**

1a. Las personas físicas que realicen actividades ganaderas no pagarán el impuesto sobre la renta por los ingresos provenientes de las mismas, siempre que en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido de las cantidades que, atendiendo al área geográfica para fines de la aplicación del salario mínimo en la que el contribuyente tenga su domicilio fiscal, se señalan a continuación:

I. 88'328,600.00, para el área A.

II. 81'646,400.00, para el área B.

III. 73'634,900.00, para el área C.

Tratándose de personas morales, la cantidad que corresponda en los términos de las fracciones anteriores se multiplicará por el número de sus integrantes sin exceder de diez.

Lo dispuesto en esta regla también será aplicable a los ingresos que obtengan las cooperativas ganaderas.

DEFINICION DE ACTIVIDADES GANADERAS.

Se entenderá por actividades ganaderas 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.

Cuando se realicen exclusivamente actividades de engorda de ganado, éstas se considerarán actividades ganaderas, siempre y cuando el proceso de engorda del ganado se realice en un período mayor a un mes antes de volverlo a enajenar.

EXENCIONES SUBJETIVAS.

2a. No pagarán el impuesto sobre la renta por sus ingresos por actividades ganaderas, las personas morales que se señalan a continuación:

- I. Los ejidos y comunidades.
- II. Las uniones de ejidos y comunidades.
- III. La empresa social, constituida por vecindados e hijos de ejidatarios con derechos a salvo.
- IV. Las asociaciones rurales de interés colectivo.
- V. La unidad agrícola industrial de la mujer campesina.
- VI. Las colonias agrícolas y ganaderas.

Los integrantes de las personas morales a que se refiere esta regla estarán obligados a pagar el impuesto sobre la renta, cuando sus ingresos excedan de las cantidades señaladas en la regla anterior.

OBLIGACIONES DE QUIENES NO SON CONTRIBUYENTES.

DE HASTA 10 SALARIOS MINIMOS ANUALES.

3a. Las personas físicas, cuyos ingresos en 1991 no hubieran excedido de la mitad de las cantidades señaladas en las fracciones correspondientes de la regla 1a. de este capítulo, no tendrán obligación

fiscal alguna. En el caso de personas morales, su única obligación será a la de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes. En estos casos quienes adquieran sus productos no podrán considerar el gasto o la compra como salida o como erogación deducible, cuando el adquirente sea un contribuyente del régimen general de ley.

DE MAS DE 10 A 20 SALARIOS MINIMOS ANUALES.

Las personas físicas y morales que obtengan ingresos superiores a las cantidades señaladas en el párrafo anterior y siempre que no excedan del doble de las mismas, tendrán únicamente la obligación de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes y de expedir y conservar comprobantes que reúnan requisitos fiscales, por las operaciones que realicen. Dichos comprobantes deberán contener la leyenda "No Contribuyente".

Los comprobantes antes señalados no estarán sujetos al requisito de ser impresos por una imprenta autorizada por la Secretaria de Hacienda por el ejercicio de 1992. A partir del 1o. de enero de 1993 estos deberán estar impresos por las imprentas autorizadas.

DE LAS ASOCIACIONES RURALES DE INTERES COLECTIVO.

Las asociaciones rurales de interés colectivo deberán registrar sus operaciones en el cuaderno de entradas y salidas.

OBLIGACIONES OPTATIVAS.

Los ejidos, así como las demás personas que no están obligados a pagar el impuesto sobre la renta y que se señalan en la regla 2a. y 3a. de este Capítulo podrán expedir los comprobantes a que se refiere el segundo párrafo de esta regla, siempre que anoten la leyenda que en el mismo se señala y conserven dicha documentación. Tratándose de personas físicas no obligadas a inscribirse en el registro federal de contribuyentes, previo a la expedición de comprobantes, deberán llevar a cabo la inscripción correspondiente. En estos casos quienes adquieran

sus productos podrán considerar deducible o como salida la erogación.

Los comprobantes antes señalados no estarán sujetos al requisito de ser impresos por una imprenta autorizada por la Secretaria de Hacienda por el ejercicio de 1992. A partir del 1° de enero de 1993 estos deberán estar impresos por las imprentas autorizadas.

REGIMEN SIMPLIFICADO.

4a. Los contribuyentes cuyos ingresos en 1991 excedieron de la cantidad que corresponda conforme a la regla 1a. de este capítulo, determinarán el impuesto sobre la renta, considerando la diferencia que se obtenga de restarle al total de las entradas el total de las salidas. Para los efectos de esta Resolución a esta diferencia se le denominará base del impuesto.

Las personas físicas a que se refiere el párrafo anterior que hayan obtenido ingresos en 1991 hasta de 357 millones de pesos, podrán optar por tributar conforme al Capítulo Vigésimo Segundo de esta Resolución, en lugar de aplicar lo dispuesto en este Capítulo.

ENTRADAS.

5a. Para los efectos de la regla anterior se entiende por entradas cualquier cantidad obtenida en efectivo, en bienes o en servicios, entre otras, se considerarán las siguientes:

- I. Los ingresos propios de la actividad.
- II. Los préstamos obtenidos.
- III. Los intereses cobrados sin reducción alguna.
- IV. Los recursos provenientes de la venta de títulos de crédito distintos de las acciones. Se considerarán entradas los recursos que provengan de la enajenación de acciones de las

sociedades de inversión de renta fija y comunes.

- V. Los retiros de cuentas bancarias.
- VI. Los recursos que obtengan por la venta de los bienes que utilicen en el desarrollo de su actividad.
- VII. Las cantidades devueltas por otros impuestos.
- VIII. Las aportaciones de capital que efectúe el contribuyente. Para estos efectos se consideran aportaciones de capital los recursos que el contribuyente afecte a la actividad empresarial y que no provengan de la misma.
- IX. Los impuestos trasladados por el contribuyente.

OPERACIONES EN CREDITO.

Cuando se obtengan ingresos en crédito, se considerarán como entradas hasta que se cobren en efectivo, en bienes o en servicios.

SALIDAS.

6a. Se considerarán salidas las cantidades en efectivo, en bienes o en servicios que a continuación se señalan:

- I. Las devoluciones que se reciban, así como los descuentos y las bonificaciones que se hagan con posterioridad a la fecha de cobro.
- II. Los préstamos a trabajadores, siempre que se otorguen conforme al contrato colectivo o condiciones generales de trabajo correspondientes, y cuando se trate de empleados de confianza, siempre que sean bajo las mismas condiciones y siguiendo los mismos criterios referentes a años de servicio, características del trabajo, montos de salario

u otros, que hayan sido establecidos de manera general para otorgar dichos préstamos a los demás trabajadores.

- III. Los anticipos a proveedores.
- IV. Las adquisiciones de mercancías que se utilicen en la actividad, disminuidas con las devoluciones que se hagan, así como con los descuentos o bonificaciones que se obtengan.
- V. Los gastos.
- VI. Las adquisiciones de bienes. Tratándose de terrenos únicamente se considerará salida su adquisición cuando éstos se destinen a la actividad empresarial del contribuyente.
- VII. La adquisición, a nombre del contribuyente, de títulos de crédito distintos de las acciones. Se consideran salidas la adquisición de acciones de las sociedades de inversión de renta fija y comunes, así como la adquisición de acciones de Uniones de Crédito, cuando en este último caso los bienes que se adquieran por su conducto reúnan los requisitos a que se refiere esta regla para considerarse salida.
- VII. Los depósitos e inversiones en cuentas bancarias del contribuyente.
- VIII. El pago de préstamos concedidos al contribuyente.
- IX. Los intereses pagados, sin reducción alguna.
- X. Los pagos de contribuciones a cargo del contribuyente, excepto el impuesto sobre la renta. Tratándose de las aportaciones al IMSS, sólo serán salidas las cuotas obreras pagadas por los patrones correspondientes a trabajadores de salario mínimo general para una o varias áreas geográficas.
- XI. Los impuestos que le trasladen al contribuyente.

XII. El entero de contribuciones a cargo de terceros que retenga el contribuyente.

XIII. El reembolso de las aportaciones de capital, en los siguientes casos:

a) Cuando se hubieran realizado dentro de los 18 meses anteriores al 31 de diciembre de 1992.

b) Cuando se dejen de realizar las actividades a que se refiere este capítulo.

XIV. Los pagos de utilidades o dividendos procedentes de la cuenta de utilidad fiscal neta que el contribuyente hubiera llevado con anterioridad a la fecha en que hubiere pagado el impuesto conforme a este régimen.

COOPERATIVAS GANADERAS.

Las cooperativas ganaderas podrán considerar como salidas, además de las señaladas en las fracciones anteriores, los anticipos y rendimientos pagados a sus miembros; así como las cantidades que se aporten para constitución de los fondos sociales, conforme a lo establecido en la Ley General de Sociedades Cooperativas.

OPERACIONES EN CREDITO.

Quando se efectúen erogaciones en crédito se considerarán como salidas hasta que sean efectivamente pagadas.

En lugar del registro de retiros y depósitos e inversiones de cuentas bancarias a que se refieren las fracciones V y VIII de las reglas 5a. y 6as. respectivamente, los contribuyentes podrán optar por anotar únicamente como salida o como entrada el aumento o la disminución que muestre el saldo del mes en relación con el del mes anterior, conforme al estado de cuenta que proporcione la institución del sistema financiero de que se trate. Para tal efecto se considerará entrada la disminución, y salida el aumento del saldo. Los intereses que se abonen en el período se anotarán como entrada. La variación del

saldo podrá registrarse en forma trimestral en vez de mensual.

CANTIDADES EXENTAS PARA LOS DE MAS DE 20 SALARIOS MINIMOS ANUALES.

7a. La base del impuesto podrá reducirse en la cantidad que resulte conforme a lo siguiente:

- I. Se divide la cantidad que corresponda a 20 veces el salario mínimo anual general elevado al año, correspondiente a 1991, entre los ingresos propios de la actividad obtenidos en dicho ejercicio.
- II. Se realiza la misma operación de la fracción anterior, considerando los ingresos propios de la actividad y el salario del ejercicio de 1992.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicará oportunamente las cantidades correspondientes a cada una de las áreas geográficas. Las personas morales tendrán derecho a veinte salarios mínimos anuales por integrante, sin exceder de doscientos salarios mínimos anuales.

- III. Se sumarán las cantidades obtenidas conforme a las fracciones que anteceden y el resultado se dividirá entre dos.
- IV. El cociente obtenido conforme a la fracción anterior se multiplicará por la base del impuesto y el resultado será la cantidad a reducir de dicha base.

REDUCCION POR DISMINUCION DE CAPITAL.

8a. Por disminuciones o pérdidas de capital, los contribuyentes podrán efectuar una reducción adicional a la base del impuesto que se calculará como sigue:

- I. Restarán el monto de las deudas del valor de los bienes señalados en la relación de bienes y

deudas al final del ejercicio. El resultado será el capital final.

II. Sumarán a su capital inicial las aportaciones posteriores y restarán los retiros de capital. El resultado será el capital de aportación.

III. Compararán el capital final con el capital de aportación.

Cuando el capital final sea mayor que el capital de aportación, no se tendrá derecho a esta disminución.

IV. En los casos en que el capital final sea menor que el capital de aportación, se entenderá que existe una disminución de capital y se estará a lo siguiente:

a) Cuando la disminución de capital sea mayor que la base del impuesto, no habrá impuesto a pagar.

b) En los casos en que sea menor, se pagará impuesto únicamente por la diferencia entre ambos conceptos.

Los contribuyentes podrán actualizar por inflación el capital final y el de aportación.

El procedimiento a que se refiere esta regla podrá efectuarse considerando el período que comprenda la declaración provisional de este impuesto.

CALCULO DEL IMPUESTO DEL EJERCICIO.

9a. Los contribuyentes personas físicas calcularán el impuesto sobre la renta del ejercicio, aplicando a la base del impuesto, la tarifa del Artículo 141 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Tratándose de personas morales se aplicará la tasa del 35%. Del impuesto obtenido podrán disminuir el 50%.

En el caso de tener ingresos por otras actividades distintas de las señaladas en este capítulo, éstos deberán acumularse antes de aplicar el impuesto, pudiéndose acreditar las retenciones de impuesto que en su caso les hubieran efectuado. En este caso, la

reducción del 50% a que se refiere el párrafo anterior, únicamente será aplicable por los ingresos relativos a la actividad ganadera.

OBLIGACIONES.

10.- Los contribuyentes del Régimen Simplificado tendrán las siguientes obligaciones:

I. Estar inscritos en el registro federal de contribuyentes.

Quienes inicien operaciones, deberán presentar aviso dentro de los 15 días siguientes a la fecha de inicio, debiendo acompañar su relación de bienes y deudas, referida a dicha fecha.

II. Elaborar relación de bienes y deudas al 31 de diciembre de cada año, debiéndola presentar conjuntamente con su declaración anual.

Tratándose de contribuyentes que iniciaron sus actividades en 1992, el valor de los bienes se determinará tomando como base su valor comercial.

III. Registrar sus operaciones de entradas y salidas, sin necesidad de llevar libros de contabilidad, en un cuaderno empastado y numerado. Este cuaderno no necesitará presentarse para su sellado.

Cuando los contribuyentes cuenten con ayudas de cómputo para llevar su cuaderno, las hojas computarizadas que se impriman para estos efectos podrán hacer las veces de cuaderno de entradas y salidas, debiendo empastar dichas hojas durante los meses de enero, febrero y marzo de 1993.

IV. Llevar un registro de las aportaciones de capital, el cual podrá anotarse en su cuaderno de entradas y salidas, debiendo registrar esta información por separado. El registro mencionado, se constituirá con el capital inicial del ejercicio, adicionado con las aportaciones de capital realizadas y se

disminuirá con las reducciones de capital que se efectúen.

El saldo de la cuenta prevista en el párrafo anterior que se tenga al día de cierre de cada ejercicio, se actualizará por el período comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización hasta el mes de cierre del ejercicio de que se trate. Si se realizan aportaciones o reducciones posteriores a la actualización señalada, el saldo que se tenga a esa fecha se actualizará por el período comprendido desde el mes en que se realizó la última actualización hasta el mes en que se efectúe la aportación o se de la reducción, según corresponda.

- V. Expedir y conservar los comprobantes de sus ventas con los requisitos que señala el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento. Dichos comprobantes deberán contener la leyenda "Contribuyente de Régimen Simplificado".

En los casos en que se opere a través de distribuidores en el extranjero o de uniones de crédito en el país, las liquidaciones que se obtengan de dichos distribuidores o uniones de crédito, harán las veces de comprobantes de ventas.

- VI. Solicitar y conservar los comprobantes con los requisitos formales que señala el Código Fiscal de la Federación y su reglamento respecto de las salidas.

- VII. Presentar durante el mes de febrero de cada año declaración con la información de los 50 principales clientes y proveedores. En caso de tener menos clientes y proveedores de los señalados, deberán proporcionar dicha información por todos sus clientes y proveedores. En caso de no existir Oficina Federal de Hacienda en su localidad, esta obligación podrá ser cumplida por correo mediante envío a la Oficina Federal de Hacienda que corresponda a su domicilio.

VIII. Los contribuyentes personas físicas podrán optar por efectuar pagos provisionales de este impuesto en forma semestral, en cuyo caso, el entero correspondiente al primer trimestre deberá realizarse conjuntamente con el del segundo trimestre y el del tercero con el cuarto. Tratándose de las personas morales que se acojan a esta opción, el entero correspondiente deberá realizarse a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago.

Las personas físicas deberán presentar esta declaración el día cuyo número sea igual al del día de su nacimiento, en el mes que corresponda de acuerdo a la primera letra del registro federal de contribuyentes, conforme a lo siguiente:

- a) Letras A a la G, durante los meses de agosto y febrero.
- b) Letras H a la O, durante los meses de septiembre y marzo.
- c) Letras P a la Z, durante los meses de octubre y abril.

Cuando el día de su nacimiento haya sido el 29, 30 ó 31 y el mes en que tenga que efectuar el pago no contenga dicho día, deberá pagar el último día hábil del mes.

IX. Presentar declaración anual ante las instituciones bancarias autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, durante el periodo comprendido de febrero a abril del siguiente ejercicio si es persona física y de enero a marzo tratándose de personas morales. Si no existen instituciones autorizadas en la localidad del domicilio del contribuyente, dicha obligación podrá ser cumplida por correo mediante envío a la Oficina Federal de Hacienda que corresponda a su domicilio.

- X. Para que proceda como salida la inversión de los automóviles que se destinen a la actividad, deberán ostentar en ambas puertas delanteras el nombre, denominación o razón social del contribuyente, con letras de 10 cm de altura. El letrero deberá ser de color contrastante y distinto del color del automóvil o podrá optar por llevar una propaganda de dimensiones similares. En estos casos, no será obligatorio para el contribuyente que la unidad permanezca en un lugar asignado para tal efecto fuera del horario de labores, y podrá ser asignado a una persona en particular. Los automóviles de nueva adquisición deberán tener el mismo color distintivo.

FACILIDADES DE COMPROBACION.

11.- Los gastos por mano de obra, alimentación del ganado y otros gastos menores, se considerarán salidas hasta por los porcentos establecidos para cada especie de ganado, respecto del total de los ingresos propios de la actividad, conforme a lo siguiente:

- I. Apícola 60%.
- II. Avícola 59%, si su principal producto es el huevo 73%.
- III. Bovina 60%, tratándose de ganado lechero 80%.
- IV. Caprina 77%
- V. Cunicola 74%
- VI. Ovina 77%
- VII. Porcícola 77%.

OPCION.

Las salidas a que se refieren las fracciones anteriores, podrán calcularse con el promedio de los ingresos propios correspondientes a los últimos cinco ejercicios del contribuyente, incluido aquél

por el que se determine el impuesto, en lugar de considerar los ingresos de este último ejercicio.

Los contribuyentes dedicados a la engorda o a la exportación de ganado, podrán comprobar sin documentación que reúna requisitos fiscales, hasta un 30% del total de erogaciones por concepto de adquisición de ganado, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Expedir por duplicado documentos foliados en forma consecutiva previamente a su utilización, los cuales deben contener los siguientes datos:

1.- Nombre del adquirente, denominación o razón social y domicilio.

2.- Nombre del vendedor, ubicación de su negocio o domicilio y firma del mismo o de quien reciba el pago.

3.- Descripción del bien objeto de la venta, unidades, precio unitario, precio total y fecha de operación.

4.- Además en su caso, registro federal de contribuyentes del vendedor y el número de placas del vehículo utilizado en la entrega del bien.

b) Entregar copia del documento a que se refiere el inciso a), a quien reciba el pago; el original lo empastarán y conservarán.

Las salidas a que se refiere esta regla también deberán haber sido efectivamente erogadas en el ejercicio de que se trate y registrarse en el cuaderno de entradas y salidas, señalando cantidad total.

MANO DE OBRA.

12.- Los contribuyentes por las erogaciones de mano de obra, además de cumplir con los requisitos de la regla 11, enterarán el 3% por productos del trabajo, el cual se determinará sobre el total de los pagos por este concepto; y el 1% del impuesto sobre

erogaciones, conjuntamente con la declaración del impuesto sobre la renta.

COOPERATIVAS GANADERAS.

Las cooperativas, para calcular el impuesto sobre la renta que corresponda a los anticipos y rendimientos pagados a sus miembros, aplicarán la reducción del 50%, disminuyendo el impuesto correspondiente en dicho por ciento.

PARTICIPACION DE UTILIDADES.

La participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, se calculará aplicando a la base del impuesto, el 10% El resultado será la cantidad a repartir, debiéndose efectuar la retención del 3% sobre el total de los pagos por este concepto.

NO OBLIGADOS A LLEVAR NOMINA.

Los contribuyentes a que se refiere esta regla no estarán obligados a llevar nóminas.

13.- Los contribuyentes no tendrán que cumplir las siguientes obligaciones:

- I. Presentar las declaraciones HISR-90 y 91, y respecto de las demás obligaciones formales de sus trabajadores eventuales.
- II. Emitir cheques nominativos para abono en cuenta respecto de las compras y gastos que realicen, pero deberán asegurarse de que el nombre, denominación o razón social de sus principales proveedores, correspondan con el documento con el que acrediten la clave del registro federal de contribuyentes que se asiente en los comprobantes que les expidan. Cuando realicen

ventas, sus compradores no tendrán obligación de pagarles con cheque nominativo.

III. Elaborar estados financieros, y dictaminarlos por un contador público autorizado.

IV. Imprimir durante 1992, sus facturas en establecimientos autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. A partir del 1o. de enero de 1993, estas deberán estar impresas por las imprentas autorizadas.

14.- Cuando los contribuyentes, además de obtener ingresos de los señalados en este capítulo, perciban ingresos por actividades agrícolas, pesqueras, silvícolas o por artesanías, las exenciones, disminuciones y reducciones de impuesto a que se refiere este capítulo, se aplicarán una sola vez.

Por lo que respecta a las obligaciones a que se refiere la regla 3a. de este capítulo, se considerarán los ingresos por el conjunto de actividades a que se refiere el párrafo anterior, realizadas por el contribuyente.

GASTOS COMUNES.

15.- En el supuesto de que varios ganaderos se agruparan con el objeto de realizar gastos necesarios para el desarrollo de las actividades ganaderas en forma conjunta, éstos podrán hacer deducible la parte proporcional del gasto en forma individual, aún cuando los comprobantes correspondientes estén a nombre de alguno de ellos.

GRUPOS SOLIDARIOS Y COPROPIEDAD.

Cuando los contribuyentes a que se refiere este capítulo realicen actividades en copropiedad o en grupos solidarios uno de los copropietarios fungirá como representante común y será quien cumpla por cuenta de los otros con las obligaciones formales, a excepción de la obligación de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes y de presentar declaración anual.

ASOCIACION EN PARTICIPACION.

En el caso de asociaciones en participación, el asociante continuará pagando su impuesto conforme a este régimen en el caso de realizar actividades ganaderas, aún cuando el asociado o asociados no sean contribuyentes del régimen simplificado.

EXCEPCIONES AL REGIMEN SIMPLIFICADO.

16.- Las personas morales que determinen resultado fiscal consolidado, no podrán pagar el impuesto en los términos de este capítulo.

IMPUESTO AL ACTIVO.**CALCULO.**

17.- Los contribuyentes de este sector que sean contribuyentes del impuesto sobre la renta, determinarán el impuesto al activo, aplicando al valor catastral de los terrenos que utilicen en su actividad, la tasa del 1%

DEDUCCION DE 15 SALARIOS MINIMOS.

Las personas físicas podrán deducir del valor del activo en el ejercicio, un monto equivalente a 15 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año.

ACREDITAMIENTO.

Contra dicho impuesto se podrá acreditar el impuesto sobre la renta a su cargo. Si después de realizado este acreditamiento aún quedase cantidad a pagar, contra ésta se podrán acreditar las inversiones en bienes de activo fijo relacionadas con su actividad, que hubieran realizado en el ejercicio de que se trate o en ejercicios posteriores hasta agotarse. Tratándose de cooperativas, podrán acreditar además el impuesto efectivamente retenido a sus miembros por concepto de anticipos y rendimientos.

OPCION PARA QUIENES USEN O GOCEN TERRENOS PROPIEDAD DE OTRAS PERSONAS.

Quienes usen o gocen terrenos propiedad de otras personas para la realización de las actividades a que se refiere este capítulo, podrán optar por pagar el impuesto al activo de dichas personas y en ese caso, contra dicho impuesto, se podrá acreditar el impuesto sobre la renta a su cargo. El propietario de los terrenos no estará obligado al pago del impuesto al activo ni a las obligaciones formales relacionadas con dicho impuesto.

OBLIGACIONES.

18.- Presentar declaración anual, conjuntamente con la del impuesto sobre la renta.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

OPCION DE NO DEVOLUCION.

19.- Los contribuyentes que no industrialicen sus productos y por lo tanto a sus actividades les sea aplicable únicamente la tasa del 0%, podrán optar por quedar liberados de todas las obligaciones de este impuesto, a excepción de expedir comprobantes y en ese caso, no tendrán derecho a devolución.

OPCION DE DEVOLUCION SEMESTRAL.

OBLIGACIONES.

20.- Los contribuyentes que opten por obtener devolución semestral deberán cumplir con las siguientes obligaciones:

I.- Presentar declaraciones provisionales de este impuesto en forma semestral, conjuntamente con los del impuesto sobre la renta, incluyendo retenciones y del 1% sobre erogaciones.

II.- Presentar declaración anual conjuntamente con la del impuesto sobre la renta e impuesto al activo.

III.- Contar con los comprobantes que reúnan requisitos fiscales de sus compras, las cuales deberán estar registradas en su cuaderno de entradas y salidas.

OPCION DE DEVOLUCION TRIMESTRAL.

20.- Los contribuyentes que opten por obtener devolución trimestral, deberán cumplir con las siguientes obligaciones:

I.- Presentar declaraciones provisionales trimestrales, conjuntamente con las declaraciones del impuesto al activo, del impuesto sobre la renta, incluyendo retenciones, del 1% sobre erogaciones.

II.- Presentar declaración anual conjuntamente con la del impuesto sobre la renta e impuesto al activo.

III.- Contar con los comprobantes que reúnan requisitos fiscales de sus compras, las cuales deberán estar registradas en su cuaderno de entradas y salidas.

Las personas morales que en 1991 obtuvieron ingresos que no excedieron de 357 millones de pesos, deberán presentar las declaraciones de pago provisional el día 17 del mes siguiente a aquel en que termina el trimestre al que corresponde el pago.

Las personas morales cuyos ingresos en 1991 excedieron de 357 millones de pesos, podrán optar por solicitar devoluciones mensuales, en cuyo caso presentaran las declaraciones provisionales a que se refiere la Fracción I de esta regla en forma mensual, a mas tardar el día 17 de cada mes.

21.- Los contribuyentes que deseen anticipar su devolución trimestral o semestral, podrán optar por presentar declaraciones provisionales trimestrales, o semestrales, conjuntamente con las declaraciones

del impuesto sobre la renta, incluyendo retenciones, y del 1% sobre erogaciones, conforme a lo siguiente:

I.- Cuando la primera letra del registro federal de contribuyentes se encuentre comprendida de la H a la O, podrán presentar su declaración un mes antes del que se encuentren obligados.

II.- Cuando la primera letra del registro federal de contribuyentes se encuentre entre la P y la Z, podrán presentar su declaración uno o dos meses antes de aquel en que se encuentren obligados.

En cualquier caso, deberán presentar la declaración en el día cuyo número sea igual al del día de su nacimiento, atendiendo a lo dispuesto en la fracción VIII de la regla 10.

22.- Por el ejercicio de 1992 los contribuyentes a que se refiere este Capítulo estarán a lo siguiente:

I.- Durante los meses de enero a junio, podrán aplicar las disposiciones contenidas en el Capítulo Segundo de la Resolución que otorga facilidades administrativas a los sectores de contribuyentes que en la misma se señalan, publicada en el Diario Oficial de la Federación del día 4 de febrero de 1991 o bien podrán optar por aplicar lo dispuesto en este Capítulo.

II.- A partir del mes de julio deberán estar a lo dispuesto en el presente Capítulo para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

CAPITULO TERCERO.

SECTOR SILVICULTURA.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

CANTIDADES EXENTAS POR 20 SALARIOS MINIMOS ANUALES.

1a. Las personas físicas que realicen actividades silvícolas no pagarán el impuesto sobre la renta por los ingresos provenientes de las mismas, siempre que en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido de las cantidades que, atendiendo al área geográfica para fines de la aplicación del salario mínimo en la que el contribuyente tenga su domicilio fiscal, se señalan a continuación:

- I. 88'328,600.00, para el área "A".
- II. 81'646.400.00, para el área "B".
- III. 73'634,900.00, para el área "C."

Tratándose de personas morales, la cantidad que corresponda en los términos de las fracciones anteriores se multiplicará por el número de sus integrantes sin exceder de diez.

Lo dispuesto en esta regla también será aplicable a los ingresos que obtengan las cooperativas agrícolas.

EXENCIONES SUBJETIVAS.

2a. No pagarán el impuesto sobre la renta por sus ingresos por actividades silvícolas, las personas morales que se señalan a continuación:

- I. Los ejidos y comunidades.
- II. Las uniones de ejidos y de comunidades.
- III. La empresa social, constituida por avecindados e hijos de ejidatarios con derechos a salvo.
- IV. Las asociaciones rurales de interés colectivo.
- V. La unidad agrícola industrial de la mujer campesina.

VI. Las colonias agrícolas y ganaderas.

Los integrantes de las personas morales a que se refiere ésta regla estarán obligados a pagar el impuesto sobre la renta, cuando sus ingresos excedan de las cantidades señaladas en la regla anterior.

OBLIGACIONES DE QUIENES NO SON CONTRIBUYENTES.**DE HASTA 10 SALARIOS MINIMOS ANUALES.**

3a. Las personas físicas, cuyos ingresos en 1991 no hubieran excedido de la mitad de las cantidades señaladas en las fracciones correspondientes de la regla 1a. de este capítulo, no tendrán obligación fiscal alguna. En el caso de personas morales, su única obligación será la de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes. En estos casos quienes adquieran sus productos no podrán considerar el gasto o la compra como salida.

DE MAS DE 10 A 20 SALARIOS MINIMOS ANUALES.

Las personas físicas y morales que obtengan ingresos superiores a las cantidades señaladas en el párrafo anterior y siempre que no excedan del doble de las mismas, tendrán únicamente la obligación de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes y de expedir y conservar comprobantes que reúnan requisitos fiscales, por las operaciones que realicen. Dichos comprobantes deberán contener la leyenda "No Contribuyente".

Los comprobantes antes señalados no estarán sujetos al requisito de ser impresos por una imprenta autorizada por la Secretaría de Hacienda por el ejercicio de 1992. A partir del 1o. de enero de 1993 estos deberán estar impresos por las imprentas autorizadas.

DE LAS ASOCIACIONES RURALES DE INTERES COLECTIVO.

Las asociaciones rurales de interés colectivo para gozar de la exención a que se refiere la regla 1a.

de este Capítulo, estarán obligadas a registrar sus operaciones en el cuaderno de entradas y salidas.

OBLIGACIONES OPTATIVAS.

Los ejidos, así como las demás personas que no están obligados a pagar el impuesto sobre la renta y que se señalan en la regla 2a. y 3a. de este Capítulo podrán inscribirse en el registro federal de contribuyentes y expedir los comprobantes a que se refiere el segundo párrafo de esta regla, siempre que anoten la leyenda que en el mismo se señala y conserven dicha documentación. En estos casos quienes adquieran sus productos podrán considerar como salida la erogación.

Los comprobantes antes señalados no estarán sujetos al requisito de ser impresos por una imprenta autorizada por la Secretaría de Hacienda por el ejercicio de 1992. A partir del 1º de enero de 1993 estos deberán estar impresos por las imprentas autorizadas.

REGIMEN SIMPLIFICADO.

4a. Los contribuyentes cuyos ingresos en 1991 excedieron de la cantidad que corresponda conforme a la regla 1a. de este Capítulo, determinarán el impuesto sobre la renta, considerando la diferencia que se obtenga de restarle al total de las entradas el total de las salidas. Para los efectos de este capítulo a esta diferencia se le denominará base del impuesto.

ENTRADAS.

5a. Para los efectos de la regla anterior se entiende por entradas cualquier cantidad obtenida en efectivo, en bienes o en servicios; entre otras, se considerarán las siguientes:

- I. Los ingresos propios de la actividad.
- II. Los préstamos obtenidos.

- III. Los intereses cobrados sin reducción alguna.
- IV. Los recursos provenientes de la venta de títulos de crédito distintos de las acciones. Se considerarán entradas los recursos que provengan de la enajenación de acciones de las sociedades de inversión de renta fija y comunes.
- V. Los retiros de cuentas bancarias.
- VI. Los recursos que obtengan por la venta de los bienes que utilicen en el desarrollo de su actividad.
- VII. Las cantidades devueltas por otros impuestos.
- VIII. Las aportaciones de capital que efectúe el contribuyente. Para estos efectos se consideran aportaciones de capital los recursos que el contribuyente afecte a la actividad empresarial y que no provengan de la misma.
- IX. Los impuestos trasladados por el contribuyente.

OPERACIONES EN CREDITO.

Quando se obtengan ingresos en crédito, se considerarán como entradas hasta que se cobren en efectivo, en bienes o en servicios.

SALIDAS.

6a. Se considerarán salidas las cantidades en efectivo, en bienes o en servicios que a continuación se señalan:

- I. Las devoluciones que se reciban, así como los descuentos y las bonificaciones que se hagan con posterioridad a la fecha de cobro.
- II. Los préstamos a trabajadores, siempre que se otorguen conforme al contrato colectivo o condiciones generales de trabajo correspondientes, y cuando se trate de

empleados de confianza, siempre que sean bajo las mismas condiciones y siguiendo los mismos criterios referentes a años de servicio, características del trabajo, montos de salario u otros, que hayan sido establecidos de manera general para otorgar dichos préstamos a los demás trabajadores.

- III. Los anticipos a proveedores.
- IV. Las adquisiciones de mercancías que se utilicen en la actividad, disminuidas con las devoluciones que se hagan, así como con los descuentos o bonificaciones que se obtengan.
- V. Los gastos.
- VI. Las adquisiciones de bienes. Tratándose de terrenos únicamente se considerará salida su adquisición cuando estos se destinen a la actividad empresarial del contribuyente.
- VII. La adquisición, a nombre del contribuyente, de títulos de crédito distintos de las acciones. Se consideran salidas la adquisición de acciones de las sociedades de inversión de renta fija y comunes.
- VIII. Los depósitos e inversiones en cuentas bancarias del contribuyente.
- IX. El pago de préstamos concedidos al contribuyente.
- X. Los intereses pagados, sin reducción alguna.
- XI. Los pagos de contribuciones a cargo del contribuyente, excepto el impuesto sobre la renta. Tratándose de las aportaciones al IMSS, sólo serán salidas las cuotas obreras pagadas por los patrones correspondientes a trabajadores de salario mínimo general para una o varias áreas geográficas.
- XII. Los impuestos que le trasladen al contribuyente.

- XIII. El entero de contribuciones a cargo de terceros que retenga el contribuyente.
- XIV. El reembolso de las aportaciones de capital, en los siguientes casos:
- a). Cuando se hubieran realizado dentro de los 18 meses anteriores al 31 de diciembre de 1992.
 - b). Cuando se dejen de realizar las actividades a que se refiere este capítulo.
- XV. Los pagos de utilidades o dividendos procedentes de la cuenta de utilidad fiscal neta que el contribuyente hubiera llevado con anterioridad a la fecha en que hubiere pagado el impuesto conforme a este régimen.

COOPERATIVAS SILVICOLAS.

Las cooperativas silvícolas podrán considerar como salidas, además de las señaladas en las fracciones anteriores, los anticipos y rendimientos pagados a sus miembros; así como las cantidades que se aporten para constitución de los fondos sociales, conforme a lo establecido en la Ley General de Sociedades Cooperativas.

OPERACIONES EN CREDITO.

Cuando se efectúen erogaciones en crédito se considerarán como salidas hasta que sean efectivamente pagadas.

CANTIDADES EXENTAS PARA LOS DE MAS DE 20 SALARIOS MINIMOS ANUALES.

7a. La base del impuesto podrá reducirse en la cantidad que resulte conforme a lo siguiente:

- I. Se divide la cantidad que corresponda a 20 veces el salario mínimo anual general elevado al año, correspondiente a 1991, entre los

ingresos propios de la actividad obtenidos en dicho ejercicio.

- II. Se realiza la misma operación de la fracción anterior, considerando los ingresos propios de la actividad y el salario del ejercicio de 1992.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicará oportunamente las cantidades correspondientes a cada una de las áreas geográficas. Las personas morales tendrán derecho a 20 salarios mínimos por integrante, sin exceder de doscientos salarios mínimos anuales.

- III. Se sumarán las cantidades obtenidas conforme a las fracciones que anteceden y el resultado se dividirá entre dos.

- IV. El cociente obtenido conforme a la fracción anterior se multiplicará por la base del impuesto y el resultado será la cantidad a reducir de dicha base.

REDUCCION POR DISMINUCION DE CAPITAL.

8a. Por disminuciones o pérdidas de capital, los contribuyentes podrán efectuar una reducción adicional al la base del impuesto que se calculará como sigue:

- I. Restarán el monto de las deudas del valor de los bienes señalados en la relación de bienes y deudas al final del ejercicio. El resultado será el capital final.
- II. Sumarán a su capital inicial las aportaciones posteriores y restarán los retiros de capital. El resultado será el capital de aportación.
- III. Compararán el capital final con el capital de aportación.

Cuando el capital final sea mayor que el capital de aportación, no se tendrá derecho a esta disminución.

IV. En los casos en que el capital final sea menor que el capital de aportación, se entenderá que existe una disminución de capital y se estará a lo siguiente:

- a). Cuando la disminución de capital sea mayor que la base del impuesto, no habrá impuesto a pagar.
- b). En los casos en que sea menor, se pagará impuesto únicamente por la diferencia entre ambos conceptos.

Los contribuyentes podrán actualizar por inflación el capital final y el de aportación.

CALCULO DEL IMPUESTO.

9a. Los contribuyentes personas físicas calcularán el impuesto sobre la renta del ejercicio, aplicando a la base del impuesto, la tarifa del artículo 141 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Tratándose de personas morales se aplicará la tasa del 35%. Del impuesto obtenido podrán disminuir el 50%

En el caso de tener ingresos por otras actividades distintas de las señaladas en este capítulo, éstos deberán acumularse antes de aplicar el impuesto, pudiéndose acreditar las retenciones de impuesto que en su caso les hubieran efectuado.

OBLIGACIONES.

10.- Los contribuyentes del Régimen Simplificado tendrán las siguientes obligaciones:

- I. Estar inscritos en el registro federal de contribuyentes.

Quienes inicien operaciones, deberán presentar aviso dentro de los 15 días siguientes a la fecha de inicio, debiendo acompañar su relación de bienes y dedudas referida a dicha fecha.

- II. Elaborar relación de bienes y deudas al 31 de diciembre de cada año, debiéndola presentar conjuntamente con su declaración anual.

Tratándose de contribuyentes que iniciaron sus actividades en 1992, el valor de los bienes se determinará tomando como base su valor comercial.

- III. Registrar sus operaciones de entradas y salidas, sin necesidad de llevar libros de contabilidad, en un cuaderno empastado y numerado. Este cuaderno no necesitará presentarse para su sellado.

Cuando los contribuyentes cuenten con ayudas de cómputo para llevar su cuaderno, las hojas computarizadas que se impriman para estos efectos podrán hacer las veces de cuaderno de entradas y salidas, debiendo empastar dichas hojas durante los meses de enero, febrero y marzo de 1993.

- IV. Llevar un registro de las aportaciones de capital, el cual podrá anotarse en su cuaderno de entradas y salidas, debiendo registrar esta información por separado. El registro mencionado, se constituirá con el capital inicial del ejercicio, adicionado con las aportaciones de capital realizadas y se disminuirá con las reducciones de capital que se efectúen.
- V. Expedir y conservar los comprobantes de sus ventas, con los requisitos que señala el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento. Dichos comprobantes deberán contener la leyenda "Contribuyente de Régimen Simplificado".

En los casos en que se opere a través de distribuidores en el extranjero o de uniones de

crédito en el país, las liquidaciones que se obtengan de dichos distribuidores o uniones de crédito, harán las veces de comprobantes de ventas.

- VI. Solicitar y conservar los comprobantes con los requisitos formales que señala el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento respecto de las salidas, a excepción de lo señalado en las reglas 11a. 12a. y 13a.

- VII. Presentar durante el mes de febrero de cada año declaración con la información de los 50 principales clientes y proveedores. En caso de tener menos clientes y proveedores de los señalados, deberán proporcionar dicha información por todos sus clientes y proveedores en caso de no existir Oficina Federal de Hacienda en su localidad. Esta obligación podrá ser cumplida por correo mediante envío a la Oficina Federal de Hacienda más cercana a su domicilio.

- VIII. Los contribuyentes personas físicas podrán optar por efectuar pagos provisionales de este impuesto en forma semestral, en cuyo caso, el entero correspondiente al primer trimestre deberá realizarse conjuntamente con el del segundo trimestre y el del tercero con el cuarto. Tratándose de las personas morales que se acojan a esta opción, el entero correspondiente deberá realizarse a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago.

Las personas físicas deberán presentar esta declaración el día cuyo número sea igual al del día de su nacimiento, en el mes que corresponda de acuerdo a la primera letra del registro federal de contribuyentes, conforme a lo siguiente:

- a) Letras A a la G, durante los meses de agosto y febrero.

b) Letras H a la O, durante los meses de septiembre y marzo.

c) Letras P a la Z, durante los meses de octubre y abril.

Cuando el día de su nacimiento haya sido el 29, 30 ó 31 y el mes en que tenga que efectuar el pago no contenga dicho día, deberá pagar el último día hábil del mes.

X. Presentar declaración anual ante las Instituciones Bancarias autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, durante el período comprendido de febrero a abril del siguiente ejercicio si es persona física y de enero a marzo tratándose de personas morales. Si no existen instituciones autorizadas en la localidad del domicilio del contribuyente, dicha obligación podrá ser cumplida por correo mediante envío a la Oficina Federal de Hacienda más cercana a su domicilio.

XI.- Para que proceda como salida la inversión de los automóviles que se destinen a la actividad, deberán ostentar en ambas puertas delanteras el nombre, denominación o razón social del contribuyente, con letras de 10 cm de altura. El letrero deberá ser de color contrastante y distinto del color del automóvil o podrá optar por llevar una propaganda de dimensiones similares. En estos casos, no será obligatorio para el contribuyente que la unidad permanezca en un lugar asignado para tal efecto fuera del horario de labores, y podrá ser asignado a una persona en particular. Los automóviles de nueva adquisición deberán tener el mismo color distintivo. Los vehículos de más de 10 pasajeros y aquellos cuya capacidad de carga sea superior a los 3100 kg. no estarán sujetos al cumplimiento de los requisitos que se señalan en esta Fracción.

FACILIDADES DE COMPROBACION.

11.- Las erogaciones por concepto de mano de obra y gastos menores, deberán reunir los siguientes requisitos:

- I. Que el gasto haya sido efectivamente erogado en el ejercicio de que se trate.
- II. Que se haya registrado en el cuaderno de entradas y salidas señalando la cantidad total.

MANO DE OBRA.

12.- Los contribuyentes por las erogaciones de mano de obra, además de cumplir con los requisitos de la regla 11, enterarán el 3% por productos del trabajo, el cual se determinará sobre el total de los pagos por este concepto; y el 1% del impuesto sobre erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón; conjuntamente con la declaración del impuesto sobre la renta.

COOPERATIVAS SILVICOLAS.

Las cooperativas, para calcular el impuesto sobre la renta que corresponda a los anticipos y rendimientos pagados a sus miembros, aplicarán la reducción del 50%, disminuyendo el impuesto correspondiente en dicho por ciento.

PARTICIPACION DE UTILIDADES.

La participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, se calculará aplicando a la base del impuesto, el 10%. El resultado será la cantidad a repartir, debiéndose efectuar la

retención del 3% sobre el total de los pagos por este concepto.

NO OBLIGACION DE LLEVAR NOMINAS.

Los contribuyentes a que se refiere esta regla no estarán obligados a llevar nóminas.

13.- Los contribuyentes no tendrán que cumplir las siguientes obligaciones:

- I. Presentar las declaraciones HISR-90 y 91 respecto de las demás obligaciones formales de sus trabajadores eventuales.
- II. Emitir cheques nominativos para abono en cuenta respecto de las compras y gastos que realicen, pero deberán asegurarse de que el nombre, denominación o razón social de sus principales proveedores, correspondan con el documento con el que acrediten la clave del registro federal de contribuyentes que se asiente en los comprobantes que les expidan. Cuando realicen ventas, sus compradores no tendrán obligación de pagar a través de este medio.
- III. Elaborar estados financieros, y dictaminarlos por un contador público autorizado.

14.- Cuando los contribuyentes, además de obtener ingresos de los señalados en este capítulo, perciban ingresos por actividades ganaderas, pesqueras, agrícolas o por artesanías, las exenciones, disminuciones y reducciones de impuesto a que se refiere este capítulo, se aplicarán una sola vez.

Por lo que respecta a las obligaciones a que se refiere la regla 3a. de este capítulo, se considerarán los ingresos por el conjunto de actividades a que se refiere el párrafo anterior, realizadas por el contribuyente.

GASTOS COMUNES.

15.- En el supuesto de que varios silvicultores se agruparan con el objeto de realizar gastos necesarios para el desarrollo de las actividades silvícolas, en forma conjunta, éstos podrán hacer deducible la parte proporcional del gasto en forma individual, aún cuando los comprobantes correspondientes estén a nombre de alguno de ellos.

GRUPOS SOLIDARIOS Y COPROPIEDAD.

Cuando los contribuyentes a que se refiere este capítulo realicen actividades en copropiedad o en grupos solidarios, uno de los copropietarios fungirá como representante común y será quien cumpla por cuenta de los otros con las obligaciones formales, a excepción de la obligación de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes y de presentar declaración anual.

ASOCIACION EN PARTICIPACION.

En el caso de asociaciones en participación, el asociante y el asociado, según corresponda, continuará pagando su impuesto conforme a este régimen en el caso de realizar actividades silvícolas, aún cuando el otro contratante no sea contribuyente del régimen simplificado.

EXCEPCIONES AL REGIMEN SIMPLIFICADO.

16.- Las personas morales que determinen resultado fiscal consolidado, no podrán pagar el impuesto en los términos de este capítulo.

IMPUESTO AL ACTIVO.**CALCULO.**

17.- Los contribuyentes de este sector que sean contribuyentes del impuesto sobre la renta determinarán el impuesto al activo, aplicando al valor catastral de los terrenos que utilicen en su actividad, la tasa del 1%.

DEDUCCION DE 15 SALARIOS MINIMOS.

Las personas físicas podrán deducir del valor del activo en el ejercicio, un monto equivalente a 15 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año.

ACREDITAMIENTO.

Contra dicho impuesto se podrá acreditar el impuesto sobre la renta a su cargo. Si después de realizado este acreditamiento aún quedase cantidad a pagar, contra ésta se podrán acreditar las inversiones en bienes de activo fijo relacionadas con su actividad, que hubieran realizado en el ejercicio de que se trate o en ejercicios posteriores, hasta agotarse. Tratándose de cooperativas, podrán acreditar además, el impuesto efectivamente retenido a sus miembros por concepto de anticipos y rendimientos.

OPCION PARA QUIENES USEN O GOCEN TERRENOS PROPIEDAD DE OTRAS PERSONAS.

Quienes usen o gocen terrenos propiedad de otras personas para la realización de las actividades a que se refiere este capítulo, podrán optar por pagar el impuesto al activo de dichas personas y en ese caso, contra dicho impuesto, se podrá acreditar el impuesto sobre la renta a su cargo. El propietario

de los terrenos no estará obligado al pago del impuesto al activo ni a las obligaciones formales relacionadas con dicho impuesto.

OBLIGACIONES.

18.- Presentar declaración anual, conjuntamente con la del impuesto sobre la renta.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

OPCION DE NO DEVOLUCION.

19.- Los contribuyentes que no industrialicen sus productos y por lo tanto a sus actividades les sea aplicable únicamente la tasa del 0%, podrán optar por quedar liberados de todas las obligaciones de este impuesto, a excepción de expedir comprobantes y en ese caso, no tendrán derecho a devolución.

OPCION DE DEVOLUCION SEMESTRAL.

OBLIGACIONES.

20.- Los contribuyentes que opten por obtener devolución semestral deberán cumplir con las siguientes obligaciones:

- I. Presentar declaraciones provisionales de este impuesto en forma semestral, conjuntamente con la del impuesto sobre la renta, incluyendo retenciones y del 1% sobre erogaciones.
- II. Presentar declaración anual conjuntamente con la del Impuesto sobre la Renta e Impuesto al Activo.
- III. Contar con los comprobantes que reúnan requisitos fiscales de sus compras, las cuales deberán estar registradas en su cuaderno de entradas y salidas.

OPCION DE DEVOLUCION TRIMESTRAL.

21.- Los contribuyentes que opten por obtener devolución trimestral, deberán cumplir con las siguientes obligaciones:

- I. Presentar declaraciones trimestrales, conjuntamente con las declaraciones del impuesto sobre la renta, incluyendo retenciones, y el 1% sobre erogaciones.
- II. Presentar declaración anual, conjuntamente con la del impuesto sobre la renta e impuesto al activo.
- III. Contar con los comprobantes que reúnan requisitos fiscales de sus compras, las cuales deberán estar registradas en su cuaderno de entradas y salidas.

Las personas morales que en 1991 obtuvieron ingresos que no excedieron de 357 millones de pesos, deberán presentar las declaraciones de pago provisional el día 17 del mes siguiente a aquel en que termine el trimestre al que corresponde el pago.

Las personas morales cuyos ingresos en 1991 excedieron de 357 millones de pesos, podrán optar por solicitar devoluciones mensuales, en cuyo caso presentarán las declaraciones provisionales a que se refiere la fracción I de esta regla en forma mensual, a más tardar el día 17 de cada mes.

- 22.- Los contribuyentes que deseen anticipar su devolución trimestral o semestral, podrán optar por presentar declaraciones provisionales trimestrales, o semestrales, conjuntamente con las declaraciones del impuesto sobre la renta, incluyendo retenciones, y del 1% sobre erogaciones, conforme a lo siguiente:
 - I. Cuando la primera letra del registro federal de contribuyentes se encuentre comprendida de la H

a la O, podrán presentar su declaración un mes antes del que se encuentren obligados.

- II. Cuando la primera letra del registro federal de contribuyentes se encuentre entre la P y la Z, podrán presentar su declaración uno o dos meses antes de aquel en que se encuentren obligados.

En cualquier caso, deberán presentar la declaración en el día cuyo número sea igual al del día de su nacimiento, atendiendo a lo dispuesto en la regla 10a.

- 23.- Por el ejercicio de 1992 los contribuyentes a que se refiere este capítulo estarán a lo siguiente:

I.- Durante los meses de enero a mayo, deberán aplicar las disposiciones establecidas en el Capítulo Décimo Séptimo de la Resolución que otorga facilidades administrativas a los sectores de contribuyentes que en la misma se señalan, publicada en el Diario Oficial de la Federación del día 4 de febrero de 1991.

II.- A partir del mes de junio deberán estar a lo dispuesto en el presente Capítulo para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

CAPITULO CUARTO

SECTOR PESCA

IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

CANTIDADES EXENTAS POR 20 SALARIOS MINIMOS ANUALES.

la.- Las personas físicas que realicen actividades pesqueras no pagarán el impuesto sobre la renta por los ingresos provenientes de las mismas, siempre que en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido de las cantidades que, atendiendo al área geográfica para fines de la aplicación del salario mínimo en la que el

contribuyente tenga su domicilio fiscal, se señalan a continuación:

- I.- 88'328,600.00, para el área A.
- II.- 81'646,400.00, para el área B.
- III.- 73'634,900.00, para el área C.

Tratándose de personas morales, la cantidad que corresponde en los términos de las Fracciones anteriores se multiplicará por el número de sus integrantes, sin exceder de diez.

Lo dispuesto en esta regla también será aplicable a los ingresos que obtengan las cooperativas pesqueras.

OBLIGACIONES DE QUIENES NO SON CONTRIBUYENTES.

DE HASTA 10 SALARIOS MINIMOS ANUALES.

2a.- Las personas físicas, cuyos ingresos en 1991 no hubieran excedido de la mitad de las cantidades señaladas en las Fracciones correspondientes de la regla 1a. de este Capítulo, no tendrán obligación fiscal alguna. En el caso de personas morales, su única obligación será la de inscribirse en el registro federal de contribuyentes. En estos casos quienes adquieran sus productos no podrán considerar el gasto o la compra como salidas.

DE MAS DE 10 A 20 SALARIOS MINIMOS ANUALES.

Las personas físicas y morales que obtengan ingresos superiores a las cantidades señaladas en el párrafo anterior y siempre que no excedan del doble de las mismas, tendrán únicamente la obligación de inscribirse en el registro federal de contribuyentes y de expedir y conservar comprobantes que reúnan requisitos fiscales, por las operaciones que realicen. Dichos comprobantes deberán contener la leyenda "No Contribuyente".

Los comprobantes antes señalados no estarán sujetos al requisito de ser impresos por una imprenta autorizada por la Secretaría de Hacienda por el ejercicio de 1992. A partir del 1º de enero de 1993 estos deberán estar impresos por las imprentas autorizadas.

OBLIGACIONES OPTATIVAS.

Las personas físicas y morales a que se refiere el primer párrafo de esta regla, podrán inscribirse en el registro federal de contribuyentes y expedir los comprobantes a que se refiere el párrafo anterior, siempre que anoten la leyenda que en el mismo se señala y conserven dicha documentación. En estos casos quienes adquieran sus productos podrán considerar como salida la erogación.

Los comprobantes antes señalados no estarán sujetos al requisito de ser impresos por una imprenta autorizada por la Secretaría de Hacienda por el ejercicio de 1992. A partir del 1º de enero de 1993 estos deberán estar impresos por las imprentas autorizadas.

REGIMEN SIMPLIFICADO.

3a.- Los contribuyente cuyos ingresos en 1991 excedieron de la cantidad que corresponda conforme a la regla 1a. de este Capítulo, determinarán el impuesto sobre la renta, considerando la diferencia que se obtenga de restarle al total de las entradas el total de las salidas. Para los efectos de este Capítulo, a esta diferencia se le denominará base del impuesto.

ENTRADAS.

4a.- Para los efectos de la regla anterior se entiende por entradas cualquier cantidad obtenida en efectivo, en bienes o en servicios; entre otras, se considerarán las siguientes:

I.- Los ingresos propios de la actividad.

II.- Los préstamos obtenidos.

III.- Los intereses cobrados sin reducción alguna.

IV.- Los recursos provenientes de la venta de títulos de crédito distintos de las acciones. Se considerarán entradas los recursos que provengan de la enajenación de acciones de las sociedades de inversión de renta fija y comunes.

V.- Los retiros de cuentas bancarias.

VI.- Los recursos que obtengan por la venta de los bienes que utilicen en el desarrollo de su actividad.

VII.- Las cantidades devueltas por otros impuestos.

VIII.- Las aportaciones de capital que efectúe el contribuyente. Para estos efectos se consideran aportaciones de capital los recursos que el contribuyente afecte a la actividad empresarial y que no provengan de la misma.

IX.- Los impuestos trasladados por el contribuyente.

OPERACIONES EN CREDITO.

Cuando se obtengan ingresos en crédito, se considerarán como entradas hasta que se cobren en efectivo, en bienes o en servicios.

SALIDAS.

5a.- Se considerarán salidas las cantidades en efectivo, en bienes o en servicios que a continuación se señalan:

I.- Las devoluciones que se reciban, así como los descuentos y las bonificaciones que se hagan con posterioridad a la fecha de cobro.

II.- Los préstamos a trabajadores, siempre que se otorguen conforme al contrato colectivo o condiciones generales de trabajo correspondientes, y cuando se trate de empleados de confianza, siempre que sean bajo las mismas condiciones y siguiendo los mismos criterios referentes a años de servicio, características del trabajo, montos de salario u otros, que hayan sido establecidos de manera general para otorgar dichos préstamos a los demás trabajadores.

III.- Los anticipos a proveedores.

IV.- Las adquisiciones de mercancías que se utilicen en la actividad, disminuidas con las devoluciones que se hagan, así como con los descuentos o bonificaciones que se obtengan.

V.- Los gastos.

VI.- Las adquisiciones de bienes. Tratándose de terrenos únicamente se considerará salida su adquisición cuando éstos se destinen a la actividad empresarial del contribuyente.

VII.- La adquisición, a nombre del contribuyente, de títulos de crédito distintos de las acciones. Se consideran salidas la adquisición de acciones de las sociedades de inversión de renta fija y comunes.

VIII.- Los depósitos e inversiones en cuentas bancarias del contribuyente.

IX.- El pago de préstamos concedidos al contribuyente.

X.- Los intereses pagados, sin reducción alguna.

XI.- Los pagos de contribuciones a cargo del contribuyente, excepto el impuesto sobre la renta. Tratándose de las aportaciones al IMSS, sólo serán salidas las cuotas obreras pagadas por los patrones correspondientes a trabajadores de salario mínimo general para una o varias áreas geográficas.

XII.- Los impuestos que le trasladen al contribuyente.

XIII.- El entero de contribuciones a cargo de terceros que retenga el contribuyente.

XIV.- El reembolso de las aportaciones de capital, en los siguientes casos:

a).- Cuando se hubieran realizado dentro de los 18 meses anteriores al 31 de diciembre de 1992.

b).- Cuando se dejen de realizar las actividades a que se refiere este Capítulo.

XV.- Los pagos de utilidades o dividendos procedentes de la cuenta de utilidad fiscal neta que el contribuyente hubiera llevado con anterioridad a la fecha en que hubiere pagado el impuesto conforme a este régimen.

COOPERATIVAS PESQUERAS.

Las cooperativas pesqueras podrán considerar como salidas, además de las señaladas en las fracciones anteriores, los anticipos y rendimientos pagados a sus miembros; así como las cantidades que se aporten para constitución de los fondos sociales, conforme a lo establecido en la Ley General de Sociedades Cooperativas.

OPERACIONES EN CREDITO.

Cuando se efectúen erogaciones en crédito se considerarán como salidas hasta que sean efectivamente pagadas.

CANTIDADES EXENTAS PARA LOS DE MAS DE 20 SALARIOS MINIMOS ANUALES.

6a.- La base del impuesto podrá reducirse en la cantidad que resulte conforme a lo siguiente:

I.- Se divide la cantidad que corresponda a 20 veces el salario mínimo anual general elevado al

año, correspondiente a 1991, entre los ingresos propios de la actividad obtenidos en dicho ejercicio.

II.- Se realiza la misma operación de la Fracción anterior, considerando los ingresos propios de la actividad y el salario del ejercicio de 1992.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicará oportunamente las cantidades correspondientes a cada una de las áreas geográficas. Las personas morales tendrán derecho a veinte salarios mínimos anuales por integrante, sin exceder de doscientos salarios mínimos anuales.

III.- Se sumarán las cantidades obtenidas conforme a las fracciones que anteceden y el resultado se dividirá entre dos.

IV.- El cociente obtenido conforme a la Fracción anterior se multiplicará por la base del impuesto y el resultado será la cantidad a reducir de dicha base.

REDUCCION POR DISMINUCION DE CAPITAL.

7a.- Por disminuciones o pérdidas de capital, los contribuyentes podrán efectuar una reducción adicional a la base del impuesto que se calculará como sigue:

I.- Restarán el monto de las deudas del valor de los bienes señalados en la relación de bienes y deudas al final del ejercicio. El resultado será el capital final.

II.- Sumarán a su capital inicial las aportaciones posteriores y restarán los retiros de capital. El resultado será el capital de aportación.

III.- Compararán el capital final con el capital de aportación.

Cuando el capital final sea mayor que el capital de aportación, no se tendrá derecho a esta disminución.

IV.- En los casos en que el capital final sea menor que el capital de aportación, se entenderá que existe una disminución de capital y se estará a lo siguiente:

a) Cuando la disminución de capital sea mayor que la base del impuesto, no habrá impuesto a pagar.

b) En los casos en que sea menor, se pagará impuesto únicamente por la diferencia entre ambos conceptos.

Los contribuyentes podrán actualizar por inflación el capital final y el de aportación.

CALCULO DEL IMPUESTO DEL EJERCICIO.

8a.- Los contribuyentes personas físicas calcularán el impuesto sobre la renta del ejercicio, aplicando a la base del impuesto, la tarifa del Artículo 141 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Tratándose de personas morales se aplicará la tasa del 35%. Del impuesto obtenido podrán disminuir el 50%.

En el caso de tener ingresos por otras actividades distintas de las señaladas en este Capítulo, éstos deberán acumularse antes de aplicar el impuesto, pudiéndose acreditar las retenciones de impuesto que en su caso les hubieran efectuado.

OBLIGACIONES.

9a.- Los contribuyentes del régimen simplificado tendrán las siguientes obligaciones:

I.- Estar inscritos en el registro federal de contribuyentes.

Quienes inicien operaciones, deberán presentar aviso dentro de los 15 días siguientes a la fecha de inicio, debiendo acompañar su relación de bienes y deudas, referida a dicha fecha.

II.- Elaborar relación de bienes y deudas al 31 de diciembre de cada año, debiéndola presentar conjuntamente con su declaración anual.

Tratándose de contribuyentes que iniciaron sus actividades en 1992, el valor de los bienes se determinará tomando como base su valor comercial.

III.- Registrar sus operaciones de entradas y salidas, sin necesidad de llevar libros de contabilidad, en un cuaderno empastado y numerado. Este cuaderno no necesitará presentarse para su sellado.

Cuando los contribuyentes cuenten con ayudas de cómputo para llevar su cuaderno, las hojas computarizadas que se impriman para estos efectos podrán hacer las veces de cuaderno de entradas y salidas, debiendo empastar dichas hojas durante los meses de enero, febrero y marzo de 1993.

IV.- Llevar un registro de las aportaciones de capital, el cual podrá anotarse en su cuaderno de entradas y salidas, debiendo registrar esta información por separado. El registro mencionado, se constituirá con el capital inicial del ejercicio, adicionado con las aportaciones de capital realizadas y se disminuirá con las reducciones de capital que se efectúen.

V.- Expedir y conservar los comprobantes de sus ventas, con los requisitos que señala el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, a excepción de lo señalado en la regla 12a. Dichos comprobantes deberán contener la leyenda "Contribuyente de Régimen Simplificado".

En los casos en que se opere a través de distribuidores en el extranjero o de uniones de crédito en el país, las liquidaciones que se obtengan de dichos distribuidores o uniones de crédito, harán las veces de comprobantes de ventas.

VI.- Solicitar y conservar los comprobantes con los requisitos formales que señala el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento respecto de las

salidas, a excepción de lo señalado en las reglas 10a, y 12a.

VII.- Enterar el impuesto sobre productos del trabajo y el 1% sobre erogaciones, conjuntamente con la declaración del impuesto sobre la renta.

VIII.- Presentar durante el mes de febrero de cada año declaración con la información de los 50 principales clientes y proveedores. En caso de tener menos clientes y proveedores de los señalados, deberán proporcionar dicha información por todos sus clientes y proveedores en caso de no existir Oficina Federal de Hacienda en su localidad. Esta obligación podrá ser cumplida por correo mediante envío a la Oficina Federal de Hacienda mas cercana a su domicilio.

IX.- Los contribuyentes personas físicas podrán optar por efectuar pagos provisionales de este impuesto en forma semestral, en cuyo caso, el entero correspondiente al primer trimestre deberá realizarse conjuntamente con el del segundo trimestre y el del tercero con el cuarto. Tratándose de las personas morales que se acojan a esta opción, el entero correspondiente deberá realizarse a mas tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago.

Las personas físicas deberán presentar esta declaración el día cuyo número sea igual al del día de su nacimiento, en el mes que corresponda de acuerdo a la primera letra del registro federal de contribuyentes, conforme a lo siguiente:

a) Letras A a la G, durante los meses de agosto y febrero.

b) Letras H a la O, durante los meses de septiembre y marzo.

c) Letras P a la Z, durante los meses de octubre y abril.

Cuando el día de su nacimiento haya sido el 29, 30 ó 31 y el mes en que tenga que efectuar el pago

no contenga dicho día, deberá pagar el último día hábil del mes.

X.- Presentar declaración anual ante las Instituciones Bancarias autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, durante el periodo comprendido de febrero a abril del siguiente ejercicio si es persona física y de enero a marzo tratándose de personas morales. Si no existen instituciones autorizadas en la localidad del domicilio del contribuyente, dicha obligación podrá ser cumplida por correo mediante envío a la Oficina Federal de Hacienda más cercana a su domicilio.

XI.- Para que proceda como salida la inversión de los automóviles que se destinen a la actividad, deberán ostentar en ambas puertas delanteras el nombre, denominación o razón social del contribuyente, con letras de 10 cm de altura. El letrero deberá ser de color contrastante y distinto del color del automóvil o podrá optar por llevar una propaganda de dimensiones similares. En estos casos, no será obligatorio para el contribuyente que la unidad permanezca en un lugar asignado para tal efecto fuera del horario de labores, y podrá ser asignado a una persona en particular. Los automóviles de nueva adquisición deberán tener el mismo color distintivo. Los vehículos de más de 10 pasajeros y aquellos cuya capacidad de carga sea superior a los 3100 kg, no estarán sujetos al cumplimiento de los requisitos que se señalan en esta Fracción.

FACILIDADES DE COMPROBACION.

10a.- Las erogaciones por concepto de reparaciones menores, refacciones de medio uso, combustible en lugares fuera de estaciones de servicio, alimentación en altamar, transporte al centro de acopio, y otros gastos menores, serán hasta por el 15% respecto del total de los ingresos propios de la actividad y deberán reunir los siguientes requisitos:

I.- Que el gasto haya sido efectivamente erogado en el ejercicio de que se trate.

II.- Que se haya registrado en el cuaderno de entradas y salidas señalando la cantidad total.

COOPERATIVAS PESQUERAS.

Las Cooperativas, para calcular el impuesto sobre la renta que corresponda a los anticipos y rendimientos pagados a sus miembros aplicarán la reducción del 50%, disminuyendo el impuesto correspondiente en dicho por ciento.

PARTICIPACION DE UTILIDADES.

11a.- La participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, se calculará aplicando a la base del impuesto, el 10%. El resultado será la cantidad a repartir, debiéndose efectuar la retención correspondiente, aplicando las disposiciones vigentes.

12a.- Los contribuyentes no tendrán que cumplir las siguientes obligaciones:

I.- Emitir cheques nominativos para abono en cuenta respecto de las compras y gastos que realicen pero deberán asegurarse de que el nombre, denominación o razón social de sus principales proveedores, correspondan con el documento con el que acrediten la clave del registro federal de contribuyentes que se asiente en los comprobantes que les expidan. Cuando realicen ventas, sus compradores no tendrán obligación de pagarles con cheque nominativo.

II.- Elaborar estados financieros, y dictaminarlos por un contador público autorizado.

III.- Que, durante el ejercicio de 1992, las facturas que deba expedir o conservar, tengan que estar impresas en los establecimientos autorizados por la Secretaria de Hacienda. A partir del 1° de enero de 1993, estas deberán estar impresas por las imprentas autorizadas.

13a.- Cuando los contribuyentes, además de obtener ingresos de los señalados en este Capítulo, perciban ingresos por actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o artesanías, las exenciones, disminuciones y reducciones de impuesto a que se refiere este Capítulo, se aplicarán una sola vez.

Por lo que respecta a las obligaciones a que se refiere la regla 2a. de este Capítulo, se considerarán los ingresos por el conjunto de actividades a que se refiere el párrafo anterior, realizadas por el contribuyente.

GASTOS COMUNES.

14a.- En el supuesto de que varios pescadores se agruparán con el objeto de realizar gastos necesarios para el desarrollo de las actividades pesqueras en forma conjunta, éstos podrán hacer deducible la parte proporcional del gasto en forma individual, aun cuando los comprobantes correspondientes estén a nombre de alguno de ellos.

EXCEPCIONES AL REGIMEN SIMPLIFICADO.

15a.- Las personas morales que determinen resultado fiscal consolidado, no podrán pagar el impuesto en los términos de este Capítulo.

IMPUESTO AL ACTIVO.

CALCULO.

16a.- Los contribuyentes a que se refiere este Capítulo que sean sujetos del impuesto sobre la renta, determinarán el impuesto al activo aplicando la tasa del 1% sobre el valor promedio de los activos, o en su caso, sobre el valor de los bienes manifestados en la relación de bienes y deudas.

DEDUCCION DE 15 SALARIOS MINIMOS ANUALES.

Las personas físicas podrán deducir del valor del activo en el ejercicio, un monto equivalente a 15 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año.

ACREDITAMIENTO.

Contra dicho impuesto se podrá acreditar el impuesto sobre la renta a su cargo. Si después de realizado este acreditamiento aún quedase cantidad a pagar, contra ésta se podrán acreditar las inversiones en bienes de activo fijo relacionadas con su actividad, que hubieran realizado en el ejercicio de que se trate o en ejercicios posteriores, hasta agotarse. Tratándose de cooperativas, podrán acreditar además, el impuesto efectivamente retenido a sus miembros por concepto de anticipos y rendimientos.

OBLIGACIONES.

17a.- Los contribuyentes a que se refiere este capítulo tendrán las siguientes obligaciones:

I.- Podrán optar por no efectuar pagos provisionales de este impuesto.

II.- Presentar declaración anual, conjuntamente con la declaración del impuesto sobre la renta.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.**OPCION DE NO DEVOLUCION.**

18a.- Los contribuyentes que no industrialicen sus productos y por lo tanto a sus actividades les sea aplicable únicamente la tasa del 0%, podrán optar por quedar liberados de todas las obligaciones de este impuesto, a excepción de expedir comprobantes y en este caso, no tendrán derecho a devolución.

OPCION DE DEVOLUCION SEMESTRAL.

OBLIGACIONES.

19a.- Los contribuyentes que opten por obtener devolución semestral deberán cumplir con las siguientes obligaciones:

I.- Presentar declaraciones provisionales de este impuesto en forma semestral, conjuntamente con los del impuesto sobre la renta, incluyendo retenciones y del 1% sobre erogaciones.

II.- Contar con los comprobantes que reúnan requisitos fiscales de sus compras, las cuales deberán estar registradas en su cuaderno de entradas y salidas.

OPCION DE DEVOLUCION TRIMESTRAL.

20a.- Los contribuyentes que opten por obtener devolución trimestral, deberán cumplir con las siguientes obligaciones:

I.- Presentar declaraciones provisionales trimestrales, conjuntamente con las declaraciones del impuesto al activo, del impuesto sobre la renta, incluyendo retenciones, del 1% sobre erogaciones.

II.- Presentar declaración anual conjuntamente con la del impuesto sobre la renta e impuesto al activo.

III.- Contar con los comprobantes que reúnan requisitos fiscales de sus compras, las cuales deberán estar registradas en su cuaderno de entradas y salidas.

Las personas morales que en 1991 obtuvieron ingresos que no excedieron de 357 millones de pesos, deberán presentar las declaraciones de pago provisional el día 17 del mes siguiente a aquel en que termina el trimestre al que corresponde el pago.

Las personas morales cuyos ingresos en 1991 excedieron de 357 millones de pesos, podrán optar por solicitar devoluciones mensuales, en cuyo caso presentaran las declaraciones provisionales a que se

refiere la Fracción I de esta regla en forma mensual, a mas tardar el día 17 de cada mes.

21a.- Los contribuyentes que deseen anticipar su devolución trimestral o semestral, podrán optar por presentar declaraciones provisionales trimestrales, o semestrales, conjuntamente con las declaraciones del impuesto sobre la renta, incluyendo retenciones, y del 1% sobre erogaciones, conforme a lo siguiente:

I.- Cuando la primera letra del registro federal de contribuyentes se encuentre comprendida de la H a la O, podrán presentar su declaración un mes antes del que se encuentren obligados.

II.- Cuando la primera letra del registro federal de contribuyentes se encuentre entre la P y la Z, podrán presentar su declaración uno o dos meses antes de aquel en que se encuentren obligados.

En cualquier caso, deberán presentar la declaración en el día cuyo número sea igual al del día de su nacimiento, atendiendo a lo dispuesto en la regla 9a.

22a.- Por el ejercicio de 1992 los contribuyentes a que se refiere este Capítulo estarán a lo siguiente:

I.- Durante los meses de enero a mayo, deberán aplicar las disposiciones establecidas en el Capítulo Tercero de la Resolución que otorga facilidades administrativas a los sectores de contribuyentes que en la misma se señalan, publicada en el Diario Oficial de la Federación del día 4 de febrero de 1991.

II.- A partir del mes de junio deberán estarse a lo dispuesto en el presente Capítulo para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

CAPITULO QUINTO**PERSONAS FISICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES
(MICROINDUSTRIA, SERVICIOS Y TRANSPORTE)**

1a.- Los contribuyentes personas físicas, cuyos ingresos anuales durante 1991 no hubieran excedido de 357 millones de pesos, y que vendan productos o presten servicios al público en general, podrán cumplir con sus obligaciones fiscales en el régimen simplificado, conforme a lo dispuesto en este Capítulo, por las actividades empresariales a que se refiere esta regla.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

2a.- La diferencia entre entradas y salidas, sin incluir en estas últimas, los tres salarios mínimos de trabajadores o familiares que se pueden considerar como salidas sin cumplir requisito alguno, se denomina ganancia para los efectos de este Capítulo.

CONTRIBUYENTES QUE NO PAGAN EL IMPUESTO.

No pagarán el impuesto sobre la renta por las actividades a que se refiere la regla anterior, quienes obtengan una ganancia trimestral que no exceda de las cantidades que, atendiendo al área geográfica para fines de la aplicación del salario mínimo en la que el contribuyente tenga su domicilio, se señalan a continuación:

- I.- 4'416,430.00, para el área A.
- II.- 4'082,320.00, para el área B.
- III.- 3'681,745.00, para el área C.

Estas cantidades se incrementarán cuando se aumente el salario mínimo. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, informará a los contribuyentes las nuevas cantidades de ganancia exenta trimestral.

OBLIGACIONES DE QUIENES NO PAGAN EL IMPUESTO.

3a.- Los contribuyentes a que se refiere la regla anterior, tendrán únicamente las siguientes obligaciones:

I.- Estar inscritos en el registro federal de contribuyentes.

II.- Llevar el cuaderno de entradas y salidas, y conservar el original de los documentos a que se refieren las siguientes fracciones de esta regla.

III.- Entregar a sus clientes copia de las notas de venta o servicio, siempre que excedan de \$ 15,000.00.

IV.- Solicitar y conservar comprobantes que reúnan requisitos fiscales, por las compras de bienes nuevos que usen en su negocio, cuando el precio sea superior a un millón de pesos. A partir del mes de julio de 1992, deberán cumplir con la obligación señalada cuando el precio de los bienes sea superior a medio millón de pesos.

OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES QUE PAGAN EL IMPUESTO.

4a.- Quienes obtengan una ganancia trimestral superior al monto establecido en la regla 2a. de este Capítulo, tendrán las siguientes obligaciones:

I.- Estar inscritos en el registro federal de contribuyentes.

II.- Llevar el cuaderno de entradas y salidas, y conservar el original de los documentos a que se refieren las siguientes fracciones de esta regla.

III.- Entregar a sus clientes copia de las notas de venta o servicio, siempre que excedan de \$ 15,000.00.

IV.- Solicitar y conservar por un periodo de cinco años, comprobantes que reúnan requisitos fiscales, por las compras de bienes nuevos que usen

en su negocio, cuando el precio sea superior a un millón de pesos. A partir del mes de julio de 1992, deberán cumplir con la obligación señalada cuando el precio de los bienes sea superior a medio millón de pesos. Guardar los comprobantes de sus operaciones .

V.- Para que proceda como salida la inversión de los automóviles que se destinen a la actividad, deberán ostentar en ambas puertas delanteras el nombre, denominación o razón social del contribuyente, con letras de 10 cm de altura. El letrero deberá ser de color contrastante y distinto del color del automóvil o podrá optar por llevar una propaganda de dimensiones similares. Los automóviles de nueva adquisición deberán tener el mismo color distintivo. El contribuyente podrá optar por utilizar el vehículo para su uso personal y en ese caso no será obligatorio que se guarde en un lugar específico fuera del horario de labores del negocio, asimismo, lo podrá asignar para que lo use determinada persona. Los contribuyentes que adopten esta opción, solo podrán considerar como salida el 50 por ciento del valor del vehículo. Los vehículos de más de 10 pasajeros y aquellos cuya capacidad de carga sea superior a los 3100 Kg, no estarán sujetos al cumplimiento de los requisitos que se señalan en esta Fracción.

Los contribuyentes podrán cumplir la obligación a que se refiere la Fracción I., de las reglas 3a. y 4a. de este Capítulo, por conducto de las agrupaciones a las que pertenezcan. En este caso dichas agrupaciones deberán proporcionar a las Oficinas Federales de Hacienda, los formatos HRFC-1 por cada uno de sus agremiados.

5a.- Los contribuyentes no tendrán que cumplir con las siguientes obligaciones:

I.- Presentar declaración anual. Solo la presentarán cuando obtengan además de sus ingresos derivados por actividades empresariales, otros ingresos como salarios, honorarios o arrendamiento de inmuebles; también si desean hacer las deducciones personales por honorarios médicos, gastos hospitalarios, de funerales o de donativos.

II.- Presentar la declaración con información de sus 50 principales proveedores.

III.- Adquirir máquinas de comprobación fiscal. En el caso de que la autoridad fiscal se las asigne, será sin costo alguno para el contribuyente, mientras los ingresos que obtenga en el año se mantengan dentro del límite establecido para tributar conforme a este Capítulo. En el ejercicio en que sus ingresos excedan el límite señalado, deberá cubrir a la Secretaría de Hacienda por concepto de derechos, la cantidad que establezca la Ley Federal de Derechos vigente en el ejercicio de que se trate, o bien podrá adquirir la máquina de comprobación directamente del fabricante autorizado.

CUADERNO DE ENTRADAS Y SALIDAS.

6a.- Los contribuyentes deberán efectuar en su cuaderno de entradas y salidas, las anotaciones siguientes:

I.- En la primera hoja de su cuaderno, los bienes que usen en su negocio al primero de enero de 1992, así como el valor comercial de los mismos, cuando éstos excedan de medio millón de pesos.

Los contribuyentes que inicien actividades durante dicho año, determinarán el valor de los bienes a la fecha de inicio.

II.- En la parte de entradas, el total de las ventas diarias, así como cualquier otra entrada obtenida en el mismo día.

III.- En la parte de salidas, el total de las compras diarias, así como cualquier otra salida que hayan realizado en el mismo día.

El cuaderno de entradas y salidas, deberá estar empastado y numerado y sus anotaciones podrán efectuarse en forma global una vez por trimestre, dicho cuaderno no requiere de autorización o sello alguno por parte de las autoridades fiscales, toda vez que no es libro de contabilidad.

Quando los contribuyentes cuenten con ayudas de cómputo para llevar su cuaderno, las hojas computarizadas que se impriman para estos efectos podrán hacer las veces de cuaderno de entradas y salidas, debiendo empastar dichas hojas durante los meses de enero, febrero y marzo de 1993.

CALCULO DEL IMPUESTO.

7a.- Para calcular el impuesto sobre la renta que se pagará trimestralmente, se procederá como sigue:

I.- Se determinará la ganancia trimestral a que se refiere la regla 2a. de este Capítulo.

II.- La cantidad a que se refiere la Fracción anterior se localizará en las tablas de impuesto sobre la renta que publicará la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en las que se indicará la cantidad a pagar. Dicha tabla incluirá la deducción de los 3 salarios mínimos por familiares o trabajadores. El importe a pagar se anotará en el formato de pago HFPC-1, y se pagará en los bancos autorizados. En caso de no existir instituciones bancarias autorizadas en su localidad. Esta obligación podrá ser cumplida por correo, mediante envío a la Oficina Federal de Hacienda mas cercana a su domicilio.

Las personas físicas a las que se refiere este Capítulo deberán presentar esta declaración el día cuyo número sea igual al del día de su nacimiento, en el mes que corresponda de acuerdo a la primera letra del registro federal de contribuyentes, conforme a lo siguiente:

a) Letras A a la G, durante los meses de agosto, noviembre, y febrero.

b) Letras H a la O, durante los meses de septiembre, diciembre y marzo.

c) Letras P a la Z, durante los meses de octubre, enero y abril.

Quando el día de su nacimiento haya sido el 29, 30 ó 31 y el mes en que tenga que efectuar el pago no contenga dicho día, deberá pagar el último día hábil del mes.

IMPUESTO AL ACTIVO.

CONTRIBUYENTES QUE NO PAGAN EL IMPUESTO.

8a.- No estarán obligados a pagar este impuesto, las personas físicas que realicen actividades empresariales, que tengan bienes afectos al negocio, cuyo valor no exceda de las cantidades que, atendiendo al área geográfica para fines de la aplicación del salario mínimo en la que el contribuyente tenga su domicilio fiscal, se señalan a continuación:

- I.- 66'246,450.00, para el área A.
- II.- 61'234,800.00, para el área B.
- III.- 55'226,175.00, para el área C.

Estas cantidades se incrementarán cuando se aumente el salario mínimo. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, informará a los contribuyentes las nuevas cantidades.

Quando el contribuyente cuente con bienes inmuebles afectos a la actividad empresarial, podrá considerar el valor catastral del inmueble para los efectos del impuesto al activo.

CONTRIBUYENTES QUE PAGAN EL IMPUESTO.

9a.- Las personas físicas que tengan bienes afectos al negocio, cuyo valor sea superior a las cantidades señaladas en la regla anterior, determinarán el impuesto sobre el excedente de las mismas, debiendo aplicar la tasa del 2%. El resultado se dividirá entre cuatro y esta cantidad se pagará trimestralmente, conjuntamente con el

impuesto sobre la renta, en su caso, utilizando el mismo formato de pago HFPC-1.

OPCION DE NO PRESENTACION DE DECLARACION ANUAL.

10a.- Los contribuyentes a que se refiere este Capitulo, podrán optar por no presentar declaración anual de este impuesto. Esta opción solo podrá ejercerse cuando no se esté obligado a la presentación de la declaración anual del impuesto sobre la renta, de conformidad con la Fracción I de la regla 5a. de este Capitulo.

CALCULO DEL IMPUESTO.

Los contribuyentes que están obligados a presentar declaración anual, determinarán el impuesto anual considerando el valor de los bienes que anotará en la primera hoja de su cuaderno de entradas y salidas. Al total de dichos bienes se aplicará la tasa del 2%.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

CONTRIBUYENTES QUE NO PAGAN EL IMPUESTO.

11a.- Por lo que se refiere al impuesto al valor agregado, no estarán obligados al pago de este impuesto, quienes en el año de 1991 hayan tenido bienes y obtenido ingresos, que no hubieran excedido respectivamente a las cantidades señaladas en la regla 8a. de este Capitulo y de las cantidades que, atendiendo al área geográfica para fines de la aplicación del salario mínimo en la que el contribuyente tenga su domicilio, se señalan a continuación:

- a).- 340'065,110.00, para el área A
- b).- 314'338,640.00, para el área B
- c).- 283'494,365.00, para el área C

Los contribuyentes a que se refiere esta regla deberán, durante 1992, solicitar comprobantes por todas las compras y gastos que efectúen que excedan de \$ 15,000.00, y obtener y conservar, como mínimo, comprobantes que reúnan requisitos fiscales, por las compras de bienes nuevos que usen en su negocio, cuando el precio sea superior a un millón de pesos. A partir del mes de julio de 1992, deberán cumplir con la obligación señalada en segundo término, cuando el precio de los bienes sea superior a medio millón de pesos.

CONTRIBUYENTES QUE PAGAN EL IMPUESTO.

12a.- Los contribuyentes que hayan tenido durante 1991 ingresos y bienes que hubieran excedido a las cantidades señaladas en la regla anterior, deberán realizar pagos trimestrales de este impuesto.

Los contribuyentes a que se refiere esta regla, deberán efectuar las anotaciones en su cuaderno de entradas y salidas, distinguiendo las entradas a las tasas del 0% o 10% según corresponda. Sin embargo, podrán aplicar a sus ventas de cada trimestre, el por ciento en que las operaciones afectas a cada una de las tasas, representa del total; en este caso harán la separación por tasas del impuesto, únicamente en los primeros siete días de cada trimestre.

OPCION DE NO PRESENTACION DE DECLARACION ANUAL.

13a.- Los contribuyentes a que se refiere este Capítulo, podrán optar por no presentar declaración anual de este impuesto. Esta opción solo podrá ejercerse cuando no se esté obligado a la presentación de la declaración anual del impuesto sobre la renta, de conformidad con la Fracción I de la regla 5a. de este Capítulo.

14a.- Por el ejercicio de 1992 los contribuyentes a que se refiere este Capítulo estarán a lo siguiente:

I.- Durante los meses de enero a mayo, deberán aplicar las disposiciones establecidas en el Capítulo Cuarto de la Resolución que otorga facilidades administrativas a los sectores de contribuyentes que en la misma se señalan, publicada en el Diario Oficial de la Federación del día 4 de febrero de 1991.

II.- A partir del mes de junio deberán estarse a lo dispuesto en el presente Capítulo para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

CAPITULO SEXTO

COMERCIO EN PEQUEÑO

1a.- Los contribuyentes personas físicas, cuyos ingresos anuales durante 1991 no hubieran excedido de 357 millones de pesos y que vendan productos o bienes al público en general, podrán cumplir con sus obligaciones fiscales en el régimen simplificado, conforme a lo dispuesto en este Capítulo, por las actividades comerciales a que se refiere esta regla.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

2a. La diferencia entre entradas y salidas, sin incluir en estas últimas, los tres salarios mínimos de trabajadores o familiares que se pueden considerar como salidas sin cumplir requisito alguno, se denomina ganancia para los efectos de este Capítulo.

COMERCIANTES QUE NO PAGAN EL IMPUESTO.

No pagarán el impuesto sobre la renta por las actividades a que se refiere la regla anterior, quienes obtengan una ganancia trimestral que no exceda de las cantidades que, atendiendo al área geográfica para fines de la aplicación del salario mínimo en la que el contribuyente tenga su domicilio, se señalan a continuación:

- I.- 4'416,430.00, para el área A.
- II.- 4'082,320.00, para el área B.
- III.- 3'681,745.00, para el área C.

Estas cantidades se incrementarán cuando se aumente el salario mínimo. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, informará a los contribuyentes las nuevas cantidades de ganancia exenta trimestral.

OBLIGACIONES DE QUIENES NO PAGAN EL IMPUESTO.

3a.- Los contribuyentes a que se refiere la regla anterior, tendrán únicamente las siguientes obligaciones:

I.- Estar inscritos en el registro federal de contribuyentes.

II.- Llevar el cuaderno de entradas y salidas, y conservar el original de los documentos a que se refieren las siguientes fracciones de esta regla.

III.- Entregar a sus clientes copia de las notas de venta, siempre que exceda de \$15,000.00.

IV.- Solicitar y conservar comprobantes que reúnan requisitos fiscales, por las compras de bienes nuevos que usen en su negocio, cuando el precio sea superior a un millón de pesos. A partir del mes de julio de 1992, deberán cumplir con la obligación señalada cuando el precio de los bienes sea superior a medio millón de pesos.

OBLIGACIONES DE COMERCIANTES QUE PAGAN EL IMPUESTO.

4a.- Quienes obtengan una ganancia trimestral superior al monto establecido en la regla 2a. de este Capítulo, tendrán las siguientes obligaciones:

I.- Estar inscritos en el registro federal de contribuyentes.

II.- Llevar el cuaderno de entradas y salidas, y conservar el original de los documentos a que se refieren las siguientes fracciones de esta regla.

III.- Entregar a sus clientes copia de las notas de venta, siempre que exceda de \$15,000.00.

IV.- Solicitar y conservar por un periodo de 5 años, comprobantes que reúnan requisitos fiscales, por las compras de bienes nuevos que usen en su negocio, cuando el precio sea superior a un millón de pesos. A partir del mes de julio de 1992, deberán cumplir con la obligación señalada cuando el precio de los bienes sea superior a medio millón de pesos. Guardar los comprobantes de sus operaciones.

V.- Para que proceda como salida la inversión de los automóviles que se destinen a la actividad, deberán ostentar en ambas puertas delanteras el nombre, denominación o razón social del contribuyente, con letras de 10 cm de altura. El letrero deberá ser de color contrastante y distinto del color del automóvil o podrá optar por llevar una propaganda de dimensiones similares. Los automóviles de nueva adquisición deberán tener el mismo color distintivo. El contribuyente podrá optar por utilizar el vehículo para su uso personal y en ese caso no será obligatorio que se guarde en un lugar específico fuera del horario de labores del negocio, asimismo, lo podrá asignar para que lo use determinada persona. Los contribuyentes que adopten esta opción, solo podrán considerar como salida el 50 por ciento del valor del vehículo. Los vehículos de más de 10 pasajeros y aquellos cuya capacidad de carga sea superior a los 3100 Kg, no estarán sujetos al cumplimiento de los requisitos que se señalan en esta Fracción.

Los contribuyentes podrán cumplir la obligación a que se refiere la Fracción I., de las reglas 3a. y 4a. de este Capítulo, por conducto de las agrupaciones de comerciantes a las que pertenezcan. En este caso dichas agrupaciones deberán proporcionar a las Oficinas Federales de Hacienda, los formatos HRFC-1 por cada uno de sus agremiados.

5a.- Los contribuyentes no tendrán que cumplir con las siguientes obligaciones.

I.- Presentar declaración anual. Solo la presentarán cuando obtengan además de sus ingresos derivados por actividades comerciales, otros ingresos como salarios, honorarios o arrendamiento de inmuebles; también si desean hacer las deducciones personales por honorarios médicos, gastos hospitalarios, de funerales o de donativos.

II.- Presentar la declaración con información de sus 50 principales proveedores.

III.- Adquirir máquinas de comprobación fiscal. En el caso de que la autoridad fiscal se las asigne, será sin costo alguno para el contribuyente, mientras los ingresos que obtenga en el año se mantengan dentro del límite establecido para tributar conforme a este Capítulo. En el ejercicio en que sus ingresos rebazen el límite señalado, deberá cubrir a la Secretaría de Hacienda por concepto de derechos, la cantidad que establezca la Ley Federal de Derechos vigente en el ejercicio de que se trate, o bien podrá adquirir la máquina de comprobación directamente del fabricante autorizado.

CUADERNO DE ENTRADAS Y SALIDAS.

6a.- Los contribuyentes deberán efectuar en su cuaderno de entradas y salidas, las anotaciones siguientes:

I.- En la primera hoja de su cuaderno, los bienes que usen en su negocio al primero de enero de 1992, así como el valor comercial de los mismos, cuando éstos excedan de medio millón de pesos.

Los contribuyentes que inicien actividades durante dicho año, determinarán el valor de los bienes a la fecha de inicio.

II.- En la parte de entradas, el total de las ventas diarias, así como cualquier otra entrada obtenida en el mismo día.

III.- En la parte de salidas, el total de las compras diarias, así como cualquier otra salida que hayan realizado en el mismo día.

El cuaderno de entradas y salidas, deberá estar empastado y numerado y sus anotaciones podrán efectuarse en forma global una vez por trimestre, dicho cuaderno no requiere de autorización o sello alguno por parte de las Autoridades Fiscales, toda vez que no es libro de contabilidad.

Cuando los contribuyentes cuenten con ayudas de cómputo para llevar su cuaderno, las hojas computarizadas que se impriman para estos efectos podrán hacer las veces de cuaderno de entradas y salidas, debiendo empastar dichas hojas durante los meses de enero, febrero y marzo de 1993.

CALCULO DEL IMPUESTO.

7a.- Para calcular el impuesto sobre la renta que se pagará trimestralmente, se procederá como sigue:

I.- Se determinará la ganancia trimestral a que se refiere la regla 2a. de este Capítulo.

II.- La cantidad a que se refiere la Fracción anterior se localizará en las tablas de impuesto sobre la renta que publicará la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en las que se indicará la cantidad a pagar. Dicha tabla incluirá la deducción de los 3 salarios mínimos por familiares o trabajadores. El importe a pagar se anotará en el formato de pago HFPC-1, y se pagará en los bancos autorizados. En el caso de no existir instituciones bancarias en su localidad, esta obligación podrá ser cumplida por correo mediante envío a la Oficina Federal de Hacienda más cercana a su domicilio.

Los contribuyentes a que se refiere este Capítulo deberán presentar esta declaración el día cuyo número sea igual al del día de su nacimiento, en el mes que corresponda de acuerdo a la primera letra del registro federal de contribuyentes, conforme a lo siguiente:

a) Letras A a la G, durante los meses de agosto, noviembre y febrero.

b) Letras H a la O, durante los meses de septiembre, diciembre y marzo.

c) Letras P a la Z, durante los meses de octubre, enero y abril.

Cuando el día de su nacimiento haya sido el 29, 30 ó 31 y el mes en que tenga que efectuar el pago no contenga dicho día, deberá pagar el último día hábil del mes.

IMPUESTO AL ACTIVO.

COMERCIANTES QUE NO PAGAN EL IMPUESTO.

8a.- No estarán obligados a pagar este impuesto, los comerciantes que tengan bienes afectos al negocio cuyo valor no exceda de las cantidades que, atendiendo al área geográfica para fines de la aplicación del salario mínimo en la que el contribuyente tenga su domicilio fiscal, se señalan a continuación:

I.- 66'246,450.00, para el área A.

II.- 61'234,800.00, para el área B.

III.- 55'226, 175.00, para el área C.

Estas cantidades se incrementarán cuando se aumente el salario mínimo. La Secretaria de Hacienda y Crédito Público, informará a los contribuyentes las nuevas cantidades.

Cuando el comerciante cuente con bienes inmuebles afectos a su actividad comercial, podrá considerar el valor catastral del inmueble para efectos del impuesto al activo.

COMERCIANTES QUE PAGAN EL IMPUESTO.

9a.- Los comerciantes que tengan bienes afectos al negocio cuyo valor sea superior a las cantidades señaladas en la regla anterior, determinarán el impuesto sobre el excedente de las mismas, debiendo

aplicar la tasa del 2%. El resultado se dividirá entre cuatro y esta cantidad se pagará trimestralmente, conjuntamente con el impuesto sobre la renta, en su caso; utilizando el mismo formato de pago HFPC-1.

OPCION DE NO PRESENTACION DE DECLARACION ANUAL.

10a.- Los contribuyentes a que se refiere este Capitulo, podrán optar por no presentar declaración anual de este impuesto. Esta opción sólo podrá ejercerse cuando no se esté obligado a la presentación de la declaración anual del impuesto sobre la renta, de conformidad con la Fracción I de la regla 5a. de este Capitulo.

CALCULO DEL IMPUESTO.

Los contribuyentes que estén obligados a presentar declaración anual, determinarán el impuesto anual considerando el valor de los bienes que anotará en la primera hoja de su cuaderno de entradas y salidas. Al total de dichos bienes se aplicará la tasa del 2%.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

COMERCIANTES QUE NO PAGAN EL IMPUESTO.

11a.- Por lo que se refiere al impuesto al valor agregado, no estarán obligados al pago de este impuesto, quienes en el año de 1991 hayan tenido bienes y obtenido ingresos, que no hubieran excedido respectivamente a las cantidades señaladas en la regla 8a. de este Capitulo y de las cantidades que, atendiendo al área geográfica para fines de la aplicación del salario mínimo en la que el contribuyente tenga su domicilio, se señalan a continuación:

- a).- 340'065,110.00 para el área A.
- b).- 314'338,640.00 para el área B.
- c).- 283'494,365.00 para el área C.

Los contribuyentes a que se refiere esta regla deberán, durante 1992, solicitar comprobantes por todas las compras y gastos que efectúen que excedan de \$ 15,000.00, y obtener y conservar, como mínimo, comprobantes que reúnan requisitos fiscales, por las compras de bienes nuevos que usen en su negocio, cuando el precio sea superior a un millón de pesos. A partir del mes de julio de 1992, deberán cumplir con la obligación señalada en segundo término, cuando el precio de los bienes sea superior a medio millón de pesos.

COMERCIANTE QUE PAGAN EL IMPUESTO.

12a.- Los contribuyentes que hayan tenido durante 1991 ingresos y bienes que hubieran excedido a las cantidades señaladas en la regla anterior, deberán realizar pagos trimestrales de este impuesto.

Los contribuyentes a que se refiere esta regla, deberán efectuar las anotaciones en su cuaderno de entradas y salidas, distinguiendo las entradas a las tasas del 0% ó 10% según corresponda. Sin embargo, podrán aplicar a sus ventas de cada trimestre, el por ciento en que las operaciones afectas a cada una de las tasas, representa del total; en este caso harán la separación por tasas del impuesto, únicamente en los primeros siete días de cada trimestre.

OPCION DE NO PRESENTACION DE DECLARACION ANUAL.

13a.- Los contribuyentes a que se refiere este Capítulo, podrán optar por no presentar declaración anual de este impuesto. Esta opción solo podrá ejercerse cuando no se esté obligado a la presentación de la declaración anual del impuesto sobre la renta, de conformidad con la Fracción I de la regla 5a. de este Capítulo.

14a.- Por el ejercicio de 1992 los contribuyentes a que se refiere este Capítulo estarán a lo siguiente:

I.- Durante los meses de enero a mayo, deberán aplicar las disposiciones establecidas en el Capítulo Quinto de la Resolución que otorga facilidades administrativas a los sectores de contribuyentes que en la misma se señalan, publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 4 febrero de 1991

II.- A partir del mes de junio deberán estar a lo dispuesto en el presente Capítulo para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

CAPITULO SEPTIMO

ARTESANOS.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

1a.- Las personas físicas dedicadas a la producción de artesanías, podrán cumplir con sus obligaciones fiscales en el régimen simplificado, conforme a lo dispuesto en este Capítulo, por las actividades a que se refiere esta regla, siempre que reúnan los siguientes requisitos:

a) Que enajenen sus productos al público en general.

b) Que hayan obtenido ingresos en el año de calendario anterior que no excedan de 300 millones de pesos.

c) Que se trate de bienes producidos por ellos mismos manualmente.

d) Que los materiales utilizados no esten industrializados.

e) Que dichos productos tengan valor estético, así como histórico o cultural.

f) Que el valor de su activo, no exceda al equivalente de 15 veces el salario mínimo general del área geográfica que corresponda a su domicilio fiscal.

g) Que no desarrollen su actividad bajo la dependencia económica o dirección de otra persona.

h) Que no tengan trabajadores a su servicio.

No se considera que el contribuyente tiene trabajadores a su servicio, cuando desarrolle su actividad conjuntamente con otros artesanos, siempre que no excedan de tres.

i) Que no se trate de productos alimenticios.

Los contribuyentes que no reúnan los requisitos a que se refiere esta regla podrán optar por tributar conforme al Capítulo cuarto de esta Resolución, siempre que sus ingresos no hayan excedido en 1990 de 300 millones de pesos.

CANTIDADES EXENTAS POR 20 SALARIOS MINIMOS ANUALES.

2a.- Las personas físicas a que se refiere este Capítulo no pagarán el impuesto sobre la renta por los ingresos provenientes de las actividades artesanales, siempre que en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido de las cantidades que, atendiendo al área geográfica para fines de la aplicación del salario mínimo en la que el contribuyente tenga su domicilio fiscal, equivalen a 20 salarios mínimos anuales y que se señalan a continuación:

I.- 75'258,400.00, para el área A.

II.- 69'613,500.00, para el área B.

III.- 62'750,300.00, para el área C.

Las cantidades previstas en esta regla se ajustarán siempre que se incremente el salario mínimo anual.

OBLIGACIONES DE QUIENES NO SON CONTRIBUYENTES.

DE MENOS DE 10 SALARIOS MINIMOS.

3a.- Las personas físicas, cuyos ingresos en 1991 no hubieran excedido de la mitad de la

cantidades señaladas en las fracciones correspondientes de la regla 2a. de este Capítulo, no tendrán obligación fiscal alguna.

DE 10 A 20 SALARIOS MINIMOS.

Las personas físicas que obtengan ingresos superiores a las cantidades señaladas en el párrafo anterior y siempre que no excedan del doble de las mismas, tendrán únicamente la obligación de inscribirse en el registro federal de contribuyentes y de expedir y conservar comprobantes con los requisitos formales que señala el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento por las operaciones que realicen. Dichos comprobantes deberán contener la leyenda "No Contribuyente".

REGIMEN SIMPLIFICADO.

4a.- Los contribuyentes cuyos ingresos en 1990 excedieron de la cantidad que corresponda conforme a la regla 2a. de este Capítulo, determinarán el impuesto sobre la renta, considerando la diferencia que se obtenga de restarle al total de las entradas el total de las salidas. Para los efectos de este Capítulo a esta diferencia se le denominará base del impuesto.

ENTRADAS.

5a.- Para los efectos de la regla anterior se entiende por entradas cualquier cantidad obtenida en efectivo, en bienes o en servicios; entre otras, se considerarán las siguientes:

I.- Los ingresos propios de la actividad.

II.- Los préstamos obtenidos.

III.- Los intereses cobrados sin reducción alguna.

IV.- Los recursos provenientes de la venta de títulos de crédito distintos de las acciones. Se considerarán entradas los recursos que provengan de la enajenación de acciones de las sociedades de inversión de renta fija y comunes.

V.- Los retiros de cuentas bancarias.

VI.- Los recursos que obtengan por la venta de los bienes que utilicen en el desarrollo de su actividad.

VII.- Las cantidades devueltas por otros impuestos.

VIII.- Las aportaciones de capital que efectúe el contribuyente. Para estos efectos se consideran aportaciones de capital los recursos que el contribuyente afecte a la actividad empresarial y que no provengan de la misma.

IX.- Los impuestos trasladados por el contribuyente.

OPERACIONES EN CREDITO.

Cuando se obtengan ingresos en crédito, se considerarán como entradas hasta que se cobren en efectivo, en bienes o en servicios.

SALIDAS.

6a.-Se considerarán salidas las cantidades en efectivo, en bienes o en servicios que a continuación se señalan:

I.- Las devoluciones que se reciban, así como los descuentos y las bonificaciones que se hagan.

II.- Las adquisiciones de mercancías que se utilicen en la actividad, disminuidas con las devoluciones que se hagan, así como con los descuentos o bonificaciones que se obtengan.

III.- Los gastos.

IV.-Las adquisiciones de bienes. Tratándose de terrenos únicamente se considerará salida su adquisición cuando estos se destinen a la actividad empresarial del contribuyente.

V.- La adquisición, a nombre del contribuyente, de títulos de crédito distintos de las acciones. Se consideran salidas la adquisición de acciones de las sociedades de inversión de renta fija y comunes.

VI.- Los depósitos e inversiones en cuentas bancarias del contribuyente.

VII.- El pago de préstamos concedidos al contribuyente.

VIII.- Los intereses pagados, sin reducción alguna.

IX.- Los pagos de contribuciones a cargo del contribuyente, excepto el impuesto sobre la renta. Tratándose de las aportaciones al IMSS, sólo serán salidas las cuotas obreras pagadas por los patrones correspondientes a trabajadores de salario mínimo general para una o varias áreas geográficas.

X.- Los impuestos que le trasladen al contribuyente.

XI.- El entero de contribuciones a cargo de terceros que retenga el contribuyente.

XII.- El reembolso de las aportaciones de capital en los siguientes casos:

a) Cuando se trate de una cantidad igual o inferior al capital aportado en el mismo ejercicio.

b) Cuando se dejen de realizar las actividades a que se refiere este Capítulo.

c) En los casos en que proceda la reducción por disminución o pérdidas de capital, en los términos de la regla 8a. de este Capítulo.

OPERACIONES EN CREDITO.

Quando se efectúen erogaciones en crédito se considerarán como salidas hasta que sean efectivamente pagadas.

CANTIDADES EXENTAS PARA LOS DE MAS DE 20 SALARIOS MINIMOS

7a.- La base del impuesto podrá reducirse en la cantidad que resulte conforme a lo siguiente:

I.- Se divide la cantidad que corresponda a 20 veces el salario mínimo anual general vigente en 1991, entre los ingresos promedio propios de la actividad empresarial de los últimos 5 ejercicios. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicará oportunamente las cantidades correspondientes a cada una de las áreas geográficas.

II.- El resultado de la fracción anterior se multiplica por la diferencia entre las entradas y las salidas y el producto obtenido será la cantidad a reducir.

REDUCCION POR DISMINUCION DE CAPITAL.

8a.- Por disminuciones o pérdidas de capital, los contribuyentes podrán efectuar una reducción adicional a la base del impuesto que se calculará como sigue:

I.- Restarán el monto de las deudas del valor de los bienes señalados en la relación de bienes y deudas al final del ejercicio. El resultado será el capital final.

II.- Sumarán a su capital inicial las aportaciones posteriores y restarán los retiros de capital. El resultado será el capital de aportación.

III.- Compararán el capital final con el capital de aportación.

IV.- En los casos en que el capital final sea menor que el capital de aportación, se entenderá que existe una disminución de capital y se estará a lo siguiente:

a) Cuando la disminución de capital sea mayor que la base del impuesto, no habrá impuesto a pagar.

b) En los casos en que sea menor, se pagará impuesto únicamente por la diferencia entre ambos conceptos.

Los contribuyentes podrán actualizar por inflación el capital final y el de aportación.

CALCULO DEL IMPUESTO.

9a.- Los contribuyentes a que se refiere este Capítulo, calcularán el impuesto sobre la renta, aplicando a la base del impuesto, la tarifa del Artículo 141 de la ley de la materia, sobre este resultado se tendrá derecho a la aplicación del subsidio previsto en el artículo 141-A de la misma Ley, y al acreditamiento del 10% del salario mínimo general anual.

En el caso de tener ingresos por otras actividades distintas de las señaladas en este Capítulo, éstos deberán acumularse antes de aplicar el impuesto, pudiéndose acreditar las retenciones de impuesto que en su caso les hubieran efectuado.

OBLIGACIONES.

10.- Los contribuyentes del régimen simplificado tendrán las siguientes obligaciones:

I.- Solicitar su inscripción al registro federal de contribuyentes señalando que entran al régimen simplificado y acompañando su relación de bienes y deudas al 31 de diciembre de 1990.

Quienes se encuentren inscritos deberán presentar aviso de inicio al régimen simplificado, a más tardar el 30 de abril del presente año, debiendo presentar su relación de bienes y deudas.

Esta obligación podrá cumplirse en forma individual o a través de las agrupaciones de artesanos.

Quienes inicien operaciones deberán dentro de los 15 días siguientes al inicio de sus actividades y referirán su relación de bienes y deudas a la fecha de inicio.

II.- Elaborar relación de bienes y deudas al 31 de diciembre de cada año, debiendo presentarla conjuntamente con su declaración anual.

III.- Registrar sus operaciones de entradas y salidas, sin necesidad de llevar libros de contabilidad, en un cuaderno empastado y numerado. Este cuaderno no necesitará presentarse para su sellado.

Cuando los contribuyentes cuenten con ayudas de cómputo para llevar su cuaderno, las hojas computarizadas que se impriman para estos efectos, podrán hacer las veces de cuaderno de entradas y salidas, debiendo empastar dichas hojas durante los meses de enero, febrero y marzo de 1992.

IV.- Llevar un registro de las aportaciones de capital, el cual podrá anotarse en su cuaderno de entradas y salidas, debiendo registrar esta información por separado. El registro mencionado, se constituirá con el capital inicial del ejercicio, adicionado con las aportaciones de capital realizadas y se disminuirá con las reducciones de capital que se efectúen.

V.- Expedir y conservar los comprobantes de sus ventas, con los requisitos que señala el Código Fiscal de la Federación y su reglamento. Dichos comprobantes deberán contener la leyenda "Contribuyente de Régimen Simplificado".

Cuando el importe unitario del producto, no rebase diez veces el salario mínimo diario, no será necesario que expidan comprobante por la venta.

VI.- Solicitar y conservar los comprobantes con los requisitos que señala el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento respecto de las salidas.

VII.- Presentar pagos provisionales trimestrales de este impuesto, a más tardar en el día cuyo número sea igual al del día de su nacimiento y en el mes que corresponda de acuerdo a la primera letra del registro federal de contribuyentes, conforme a lo siguiente:

a) Letras A a la G, durante los meses de mayo, agosto, noviembre y febrero.

b) Letras H a la O, durante los meses de junio, septiembre, diciembre y marzo.

c) Letras P a la Z, durante los meses de julio, octubre, enero y abril.

Cuando el día de su nacimiento haya sido el 29, 30 o 31 y el mes en que tenga que efectuar el pago no contenga dicho día, deberá pagar el último día hábil del mes.

VIII.- Presentar declaración anual ante las Oficinas Federales de Hacienda autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, durante el período comprendido de febrero a abril del siguiente ejercicio. Si no existen oficinas autorizadas en la localidad del domicilio del contribuyente, dicha obligación podrá ser cumplida por correo.

11.- Los contribuyentes de este Capítulo no tendrán que cumplir las siguientes obligaciones:

I.- Presentar la declaración en la que proporcionen información de los 50 principales clientes y proveedores.

II.- Emitir cheques nominativos para abono en cuenta respecto de las compras y gastos que realicen.

Cuando realicen ventas, sus compradores no tendrán obligación de pagar a través de este medio.

III.- Elaborar estados financieros y dictaminarlos por un contador público autorizado.

12.- Cuando los contribuyentes, además de obtener ingresos de los señalados en este Capítulo, perciban ingresos por actividades ganaderas, pesqueras, silvícolas o agrícolas, las exenciones, disminuciones y reducciones de impuesto a que se refiere este Capítulo, se aplicarán una sola vez.

Por lo que respecta a las obligaciones a que se refiere la regla 3a. de este Capítulo, se considerarán los ingresos por el conjunto de actividades a que se refiere el párrafo anterior, realizadas por el contribuyente.

GASTOS COMUNES.

13.- En el supuesto de que varios artesanos se agruparan con el objeto de realizar gastos necesarios para el desarrollo de las actividades artesanales en forma conjunta, éstos podrán hacer deducible la parte proporcional del gasto en forma individual, aun cuando los comprobantes correspondientes estén a nombre de alguno de ellos.

IMPUESTO AL ACTIVO.

14.- Los contribuyentes a que se refiere este Capítulo no estarán obligados al pago de este impuesto.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

15.- Por lo que se refiere al impuesto al valor agregado, los contribuyentes de este Capítulo no estarán obligados al pago de este impuesto, únicamente deberán solicitar comprobantes por las compras y gastos que efectúen, y obtener y conservar como mínimo, comprobantes que reúnan requisitos fiscales, por las compras de bienes nuevos que usen en su actividad, cuando el precio sea superior a un millón de pesos.

SANCIONES Y GASTOS DE EJECUCION.

Durante el periodo comprendido de enero a septiembre de 1991 no se impondrán sanciones ni se causarán gastos de ejecución por las infracciones cometidas o requerimientos efectuados en dicho periodo.

CAPITULO OCTAVO.

AUTOTRANSPORTE DE CARGA FEDERAL.

1a.- Las personas físicas y morales dedicadas al autotransporte de carga federal, podrán cumplir con sus obligaciones fiscales en el régimen simplificado, conforme a lo dispuesto en este Capítulo, por las actividades de autotransporte a que se refiere esta regla.

IMPUESTO SOBRE RENTA.

2a.- La diferencia que se obtenga de restarle al total de las entradas el total de las salidas, será la base del impuesto para los efectos de este Capítulo.

ENTRADAS.

3a.- Para los efectos de la regla anterior se entiende por entradas cualquier cantidad obtenida en efectivo, en bienes o en servicios; entre otras, se considerarán las siguientes:

I.- Los ingresos propios de la actividad.

II.- Los préstamos obtenidos.

III.- Los intereses cobrados sin reducción alguna.

IV.- Los recursos provenientes de la venta de títulos de crédito distintos de las acciones. Se considerarán entradas los recursos que provengan de la enajenación de acciones de las sociedades de inversión de renta fija y comunes.

V.- Los retiros de cuentas bancarias.

VI.- Los recursos que obtengan por la venta de los bienes que utilicen en el desarrollo de su actividad.

VII.- Las cantidades devueltas por otros impuestos.

VIII.- Las aportaciones de capital que efectúe el contribuyente. Para estos efectos se consideran aportaciones de capital los recursos que el

contribuyente afecte a la actividad empresarial y que no provengan de la misma.

IX.- Los impuestos trasladados por el contribuyente.

OPERACIONES EN CREDITO.

Cuando se obtengan ingresos en crédito, se considerarán como entradas hasta que se cobren en efectivo, en bienes o en servicios.

SALIDAS.

4a.- Se considerarán salidas las cantidades en efectivo, en bienes o en servicios que a continuación se señalan:

I.- Las devoluciones que se reciban, así como los descuentos y las bonificaciones que se hagan.

II.- Las adquisiciones de mercancías que se utilicen en la actividad, disminuidas con las devoluciones que se hagan, así como con los descuentos o bonificaciones que se obtengan.

III.- Los gastos.

IV.- Las adquisiciones de bienes. Tratándose de terrenos únicamente se considerará salida su adquisición cuando éstos se destinen a la actividad empresarial del contribuyente.

V.- La adquisición, a nombre del contribuyente, de títulos de crédito distintos de las acciones. Se considera salida la adquisición de acciones de las sociedades de inversión de renta fija y comunes.

VI.- Los depósitos e inversiones en cuentas bancarias del contribuyente.

VII.- El pago de préstamos concedidos al contribuyente.

VIII.- Los intereses pagados, sin reducción alguna.

IX.- Los pagos de contribuciones a cargo del contribuyente, excepto el impuesto sobre la renta. Tratándose de las aportaciones al IMSS, sólo serán salidas las cuotas obreras pagadas por los patrones correspondientes a trabajadores de salario mínimo general para una o varias áreas geográficas.

X.- Los impuestos que le trasladen al contribuyente.

XI.- El entero de contribuciones a cargo de terceros que retenga el contribuyente.

XII.- El reembolso de las aportaciones de capital, en los siguientes casos:

a).- Cuando se trate de una cantidad igual o inferior al capital aportado en el mismo ejercicio.

b).- Cuando se dejen de realizar las actividades a que se refiere este Capítulo.

c).- En los casos en que proceda la reducción por disminuciones o pérdidas de capital a que se refiere la regla 5a. de este Capítulo.

En el caso de personas físicas que hayan obtenido ingresos en 1991 hasta 300 millones de pesos, podrán considerar como salida los gastos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, hasta por 3 trabajadores o familiares, que efectivamente les presten sus servicios, siempre que cada uno de estos no excedan del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año. Esta salida procederá sin requisito alguno.

COOPERATIVAS DE TRANSPORTE.

Las cooperativas de transporte podrán considerar como salidas, además de las señaladas en las fracciones anteriores, los anticipos y rendimientos pagados a sus miembros; así como las cantidades que se aporten para constitución de los

fondos sociales, de conformidad con la Ley General de Sociedades Cooperativas.

OPERACIONES EN CREDITO.

Cuando se efectúen erogaciones en crédito se considerarán como salidas hasta que sean efectivamente pagadas.

REDUCCION POR DISMINUCION DE CAPITAL.

5a.- Por disminuciones o pérdidas de capital, los contribuyentes podrán efectuar una reducción adicional a la base del impuesto que se calculará como sigue:

1.- Restarán el monto de las deudas del valor de los bienes señalados en la relación de bienes y deudas al final del ejercicio. El resultado será el capital final.

11.- Sumarán a su capital inicial las aportaciones posteriores y restarán los retiros de capital. El resultado será el capital de aportación.

111.- Compararán el capital final con el capital de aportación .

Cuando el capital final sea mayor que el capital de aportación, no se tendrá derecho a esta disminución.

IV.- En los casos en que el capital final sea menor que el capital de aportación, se entenderá que existe una disminución de capital y se estará a lo siguiente:

a) Cuando la disminución de capital sea mayor que la base del impuesto, no habrá impuesto a pagar.

b) En los casos en que sea menor, se pagará impuesto únicamente por la diferencia entre ambos conceptos.

Los contribuyentes podrán anualizar por inflación el capital final y el registro de las aportaciones de capital.

CALCULO DEL IMPUESTO DEL EJERCICIO.

6a.- Los contribuyentes personas físicas calcularán el impuesto sobre la renta del ejercicio, aplicando a la base del impuesto, la tarifa del artículo 141 de la ley de la materia; sobre este resultado se tendrá derecho a la aplicación del subsidio previsto en el artículo 141 A y al acreditamiento del 10% del salario mínimo anual. Tratándose de personas morales se aplicará la tasa del 35%.

En el caso de tener ingresos por otras actividades distintas de las señaladas en este Capítulo, éstos deberán acumularse antes de aplicar el impuesto, pudiéndose acreditar las retenciones de impuesto que en su caso les hubieran efectuado.

OBLICACIONES.

7a.- Los contribuyentes del régimen simplificado tendrán las siguientes obligaciones:

I.- Solicitar su inscripción al registro federal de contribuyentes.

Quienes inicien operaciones dentro de los 15 días siguientes al inicio de sus actividades referirán su relación de bienes y deudas a la fecha de inicio.

II.- Elaborar relación de bienes y deudas al 31 de diciembre de cada año; debiéndola presentar conjuntamente con su declaración anual. El valor de los bienes se determinará tomando como base su valor comercial a excepción de cuentas e inversiones bancarias; cuentas y documentos por cobrar en cuyo caso se considerará su valor nominal.

III.- Registrar sus operaciones de entradas y salidas, sin necesidad de llevar libros de contabilidad, en un cuaderno empastado y numerado.

Este cuaderno no necesitará presentarse para su sellado. Tratándose de retiros y depósitos en cuentas bancarias solo tendrán la obligación de registrar la variación del saldo que aparece en el estado de cuenta.

Quando los contribuyentes cuenten con ayudas de cómputo para llevar su cuaderno, las hojas computarizadas que se impriman para estos efectos, podrán hacer las veces de cuaderno de entradas salidas, debiendo empastar dichas hojas durante los meses de enero, febrero y marzo de 1993.

IV.- Llevar un registro de las aportaciones de capital, el cual podrá anotarse en su cuaderno de entradas y salidas, debiendo registrar esta información por separado. El registro mencionado, se constituirá con el capital inicial del ejercicio, adicionado con las aportaciones de capital realizadas y se disminuirá con las reducciones de capital que se efectúen.

V.- Expedir y conservar comprobantes de sus servicios con los requisitos que señala el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, los cuales deberán contener la leyenda "Contribuyente de Régimen Simplificado".

VI.- Solicitar y conservar los comprobantes con los requisitos formales que señala el Código Fiscal de la Federación y su reglamento respecto de las salidas.

VII.- Presentar pagos provisionales trimestrales de este impuesto, incluyendo retenciones, conjuntamente con el 1% sobre erogaciones y las contribuciones del INFONAVIT.

Las personas físicas deberán presentar esta declaración el día cuyo número sea igual al del día de su nacimiento y en el mes que corresponda de acuerdo a la primera letra del registro federal de contribuyentes, conforme a lo siguiente:

a) Letras A a la G, durante los meses de mayo, agosto, noviembre y febrero.

b) Letras H a la O, durante los meses de junio, septiembre, diciembre y marzo.

c) Letras P a la Z, durante los meses de julio, octubre, enero y abril.

Cuando el día de su nacimiento haya sido el 29, 30 o 31 y el mes en que tenga que efectuar el pago no contenga dicho día, deberá pagar el último día hábil del mes.

Las personas morales deberán presentar esta declaración el día 11 del mes siguiente al trimestre al que corresponda el pago.

VIII.- Enterar el 7% por concepto de retenciones del impuesto sobre productos del trabajo, así como el 1% sobre erogaciones correspondientes a operadores, macheteros y maniobristas. Dichos por cientos se determinarán sobre las cantidades pagadas en base a los convenios con el IMSS e INFONAVIT.

Respecto de los trabajadores distintos a los mencionados, la retención se hará conforme a las disposiciones vigentes, debiéndose enterar en los plazos señalados en la fracción VII de esta regla.

IX.- Presentar declaración anual ante las oficinas autorizadas por la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, durante el periodo comprendido de febrero a abril del siguiente ejercicio si es persona física y de enero a marzo tratándose de personas morales. Si no existen oficinas autorizadas en la localidad del domicilio del contribuyente, dicha obligación podrá ser cumplida por correo.

FACILIDADES DE COMPROBACION.

8a.- Los contribuyentes podrán deducir los gastos por los conceptos que se señalan en las siguientes fracciones, hasta las cantidades que se indican, con el único requisito de registrarlas en su cuaderno de entradas y salidas y de que hayan sido efectivamente erogadas en el ejercicio de que se trate:

I.- Maniobras, 30 mil pesos por tonelada en carga, y 50 mil pesos por tonelada en paquetería.

II.- Viáticos de la tripulación, 75 mil pesos por día.

III.- Refacciones y reparaciones menores, 400 pesos por kilómetro recorrido.

Los contribuyentes a que se refiere este Capítulo, podrán deducir el 10% del ingreso sin requisito alguno.

OPCION PARA TRIBUTAR EN LO INDIVIDUAL.

9a.- Los contribuyentes personas físicas integrantes de personas morales, podrán cumplir con las obligaciones establecidas en este Capítulo en forma individual, siempre que administren directamente los vehículos que les correspondan o hubieran aportado a la persona moral de que se trate. En este caso deberán dar aviso a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y comunicarlo por escrito a la persona moral respectiva dentro de los tres meses siguientes al inicio del ejercicio.

Las personas morales integrantes de las sociedades denominadas coordinados, también podrán ejercer la opción a que se refiere esta regla, cuando reñan las condiciones establecidas en el párrafo anterior.

DEDUCCION DE GASTOS PARA QUIENES TRIBUTAN EN LO INDIVIDUAL.

10.- Las personas morales así como las personas físicas que hayan optado por tributar en lo individual podrán considerar como salidas, los gastos y operaciones realizados en el ejercicio, que correspondan al vehículo o vehículos que administren, incluso cuando la documentación comprobatoria de los mismos se encuentren a nombre de la persona moral o del coordinado. En estos casos, se deberá extender a quienes hayan decidido tributar en lo individual, una liquidación señalando

la proporción de los ingresos y gastos comunes que les correspondan.

PARTICIPACION DE UTILIDADES.

11.- La participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, se calculará aplicando a la base del impuesto, el 10%. El resultado será la cantidad a repartir, debiéndose efectuar la retención correspondiente, aplicando las disposiciones vigentes:

12.- Los contribuyentes no tendrán que cumplir las siguientes obligaciones:

I.- Presentar las declaraciones HISR-90 y 91.

II.- Emitir cheques nominativos para abono en cuenta respecto de las compras y gastos que realicen. En cuanto a sus servicios, quienes los contraten podrán pagar dichos servicios en efectivo al operador del vehículo hasta por el 50% de la contraprestación, debiendo pagar el resto con cheque nominativo para abono en cuenta.

III.-Elaborar estados financieros, y dictaminarlos por un contador p^oblico autorizado.

IV.- Elaborar nómina respecto del personal de tripulación, macheteros y maniobristas.

V.- Presentar declaración con la información de sus 50 principales clientes y proveedores.

GASTOS COMUNES.

13.- En el supuesto de que los transportistas se agruparan con el objeto de realizar gastos necesarios para el desarrollo de las actividades de autotransporte a que se refiere este Capítulo, éstos podrán hacer deducible la parte proporcional del gasto en forma individual, aⁿ cuando los comprobantes correspondientes estén a nombre de alguno de ellos.

COPROPIEDAD.

Cuando los contribuyentes a que se refiere este Capítulo realicen actividades en copropiedad, uno de los copropietarios fungirá como representante común y será quien cumpla por cuenta de los otros con las obligaciones formales, a excepción de la obligación de inscribirse en el registro federal de contribuyentes y de presentar declaración anual.

EXCEPCIONES AL REGIMEN SIMPLIFICADO.

14.- Las personas morales que determinen resultado fiscal consolidado, no podrán pagar el impuesto en los términos de este Capítulo.

IMPUESTO AL ACTIVO.**CALCULO.**

15.- Los contribuyentes determinarán el impuesto al activo aplicando al valor de su activo en el ejercicio, la tasa del 2%. No se considerarán para estos efectos los bienes que estén totalmente depreciados.

DETERMINACION DEL VALOR DEL ACTIVO.

16.- Para determinar el valor del activo en el ejercicio, los contribuyentes podrán optar por considerar el valor de los bienes manifestados en la relación de bienes y deudas.

DEDUCCION DE 15 SALARIOS MINIMOS.

Las personas físicas podrán deducir del valor del activo en el ejercicio un monto equivalente a 15 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año.

ACREDITAMIENTO.

Contra dicho impuesto se podrá acreditar el impuesto sobre la renta a su cargo. Tratándose de cooperativas, podrán acreditar, además, el impuesto efectivamente retenido a sus miembros por concepto de anticipos y rendimientos.

OBLIGACIONES.

17.- Los contribuyentes de este Capitulo tendrán las siguientes obligaciones:

I.- Presentar pagos provisionales trimestrales conjuntamente con los del impuesto sobre la renta en los mismos plazos y formatos.

11.- Presentar declaración anual conjuntamente con la del impuesto sobre la renta, en los mismos plazos y formatos.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

18.- Los contribuyentes a que se refiere este Capitulo deberán trasladar este impuesto aplicando la tasa del 10%.

SERVICIOS PRESTADOS A RESIDENTES EN EL EXTRANJERO.

En el caso de que el servicio se preste a residentes en el extranjero, estará afecto a la tasa del 0%, cuando éste se inicie en un punto del interior del país y concluya en el extranjero.

OBLIGACIONES.

19.- En materia del impuesto al valor agregado los contribuyentes deberán cumplir con las siguientes obligaciones:

I.- Presentar pagos provisionales trimestrales, conjuntamente con los del impuesto sobre la renta e impuesto al activo, en los mismos plazos y formatos.

OPCION DE PAGO MENSUAL.

También podrán optar por presentar pagos mensuales, al segundo mes siguiente a aquel en que se prestó el servicio, siempre que también paguen mensualmente las contribuciones que se pagan trimestralmente.

11.- Presentar declaración anual conjuntamente con la del impuesto sobre la renta y del impuesto al activo, en los mismos plazos y formatos.

EROGACIONES DE COMBUSTIBLES Y LUBRICANTES.

20.- Las erogaciones por concepto de consumo de combustible y lubricantes, podrán registrarse en el cuaderno de entradas y salidas, anotando el kilometraje recorrido.

EXCENCION A PERSONAS FISICAS CON INGRESOS HASTA 300 MILLONES EN 1991.

21.- No estarán obligados al pago de este impuesto, las personas físicas que presten el servicio al público en general cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no excedieron de 300 millones de pesos y que hayan tenido o utilizado activos cuyo valor no haya sido superior a una cantidad equivalente a 15 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año.

En estos casos los contribuyentes estarán obligados a solicitar y conservar los comprobantes de sus compras y gastos inherentes a la actividad, y no tendrán derecho a solicitar la devolución de este impuesto.

SANCIONES Y GASTOS DE EJECUCION.

22.- Durante el período comprendido de enero a septiembre de 1991, no se impondrán sanciones ni se causarán gastos de ejecución, por infracciones cometidas o requerimientos efectuados en dicho período.

A continuación se transcribirá un ejemplo del sistema de entradas y salidas aplicable a los contribuyentes dedicados a la agricultura efectuado durante el mes de enero de 1992.

HOJA DE ENTRADAS.**MES DE ENERO.****AÑO 1992.**

DIA	CONCEPTO	MONTO	TASA
			10% IVA
5	VTA.DE MAIZ 20 TONS.	30'000,000	
8	VTA. DE MAIZ 10 TONS.	10'000,000	
15	VTA. DE FRIJOL 5 TONS.	10'000,000	
24	VTA. DE FRIJOL 11 TONS.	25'000,000	
31	VTA. DE MAIZ 5 TONS.	25'000,000	

	S U M A	100'000,000 00	

HOJA DE SALIDAS.

MES ENERO

AÑO 1992.

DIA	CONCEPTO	MONTO	TASA
			10%IVA
2	COMPRA DE SEMILLAS	5'000,000	
4	COMPRA DE FERTILIZANTE	10'000,000	
8	COMPRA DE FERTILIZANTE	15'000,000	
9	COMPRA DE HIERBICIDA	6,400,000	
14	PAGO DE SALARIOS	8'000,000	
24	PAGO DE FLETES	2'000,000	200,000
	SUMA		46'600,000

**DETERMINACION DE LA CANTIDAD SOBRE LA CUAL SE
CALCULA EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

Para efectos de este ejemplo se consideraron cantidades iguales de entradas y salidas para los tres primeros meses del ejercicio; es decir el período enero-marzo.

ENTRADAS	100'000,000
MENOS	
SALIDAS	46'600,000 -----
BASE DEL IMPUESTO	53'400,000

DETERMINACION DEL PAGO PROVISIONAL DEL TRIMESTRE.

BASE DEL IMPUESTO	53'400,000
--------------------------	------------

MENOS:

MONTO DE EXENCION PROPORCIONAL (20 VECES EL SALARIO MINIMO DEL CONTRIB. ELEVADO AL TRIMESTRE IGUAL A 13,330 X 20 X 91)	24'260,600
---	------------

ENTRE:

INGRESOS PROPIOS DE LA ACTIVIDAD DEL EJERCICIO DE 1992	150'000,000 -----
IGUAL	0.1942

POR

BASE DEL IMPUESTO	53'400,000
CANTIDAD A REDUCIR	10'370,280

	43'029,720
BASE PARA CALCULAR EL IMPUESTO	<u>43'029,720</u>

APLICACION DE LA TARIFA DEL ARTICULO 80 ELEVADA AL TRIMESTRE.

BASE PARA CALCULAR EL IMPUESTO	43'029,000
---------------------------------------	------------

MENOS

LIMITE INFERIOR	19'701,753
------------------------	------------

EXCEDENTE	-----
	23'327,247

POR

% PARA APLICARSE SOBRE EL EXCEDENTE DEL LIMITE INF.	35%
--	-----

RESULTADO	-----
	8'164,536

MAS

CUOTA FIJA	5'594,730
-------------------	-----------

IMPUESTO	-----
	13'759,266

MENOS

10% SALARIO M. ELEVADO AL TRIMESTRE (13,330 X91 X 3)	121,303
---	---------

IMPUESTO	-----
	13'637,963

MENOS REDUCCION DE IMPTO.	50%
----------------------------------	-----

IMPUESTO A PAGAR	-----
	6'818,981

IMPUESTO A PAGAR POR EL CONTRIBUYENTE POR EL PRIMER TRIMESTRE DE 1992

6'818,981

Para elaborar el cálculo de la declaración anual del contribuyente se sigue el mismo procedimiento ya explicado sólo que se utilizarán los ingresos de todo el ejercicio del contribuyente y la tarifa aplicable también correspondería a la anual, siendo esta la contemplada en el artículo 141 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Hasta aquí con nuestro resumen de los tratamientos que otorgan facilidades administrativas a los sectores de contribuyentes ya señalados.

Y ahora se explicará brevemente, el funcionamiento para determinar el cálculo de los impuestos de éste tipo de contribuyentes.

Todos los tratamientos antes referidos mencionan que los contribuyentes determinarán sus impuestos, sobre la diferencia que obtengan de restarle al total de entradas a que se refiera el período de pago (trimestral), el total de las salidas erogadas durante el mismo período, que a la diferencia así obtenida, se le denominará en los sectores de agricultura, ganadería, pesca y autotransporte de carga federal, **base del impuesto**; y para los otros sectores de contribuyentes **ganancia**. Esto quiere decir que el contribuyente pagará sus impuestos, sobre la base del impuesto o la ganancia obtenida durante el período de pago.

El Régimen Simplificado previsto ya en la Ley del Impuesto sobre la Renta en sus artículos 67 al 67-I, tratándose de personas morales y del

119-A al 119-L en el caso de personas físicas, es retomado casi en todos y cada uno de los supuestos que mencionan, así como también diversas disposiciones fiscales contempladas en otros ordenamientos, se consideran para ofrecerle al contribuyente, un mecanismo más ágil para la determinación de sus impuestos, porque si bien contempla lo mismo que las leyes en materia fiscal, pretende sin embargo ir más allá, en cuanto a facilidades correspondientes a deducciones con determinados requisitos o deducciones sin cumplir con algún requisito (denominadas en el ámbito fiscal como deducciones ciegas). Manifiéstase por tanto que los tratamientos de facilidades administrativas ofrecen al contribuyente un mecanismo más amplio y completo para el cumplimiento de obligaciones fiscales en el Régimen Simplificado.

Otorgan la facilidad de efectuar el pago de contribuciones de manera homogénea, es decir, de manera trimestral, ya que si el contribuyente desea cumplir con sus obligaciones fiscales de Régimen Simplificado de Ley, tendría que buscar en los diferentes ordenamientos para cerciorarse de que las leyes en estudio previeran también el cumplimiento de obligaciones trimestralmente. Cabe aclarar que para el año de 1992 la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, contempla el entero de las aportaciones efectuadas, a dicho Instituto en forma bimestral; también en muchos tratamientos de facilidades administrativas se establece una tasa fija

de retención de impuesto a determinados trabajadores por concepto de impuesto sobre productos del trabajo, evitándole así al contribuyente el trabajo en cuanto a la determinación y entero de este impuesto.

Se manejan y otorgan todos los beneficios contemplados en los ordenamientos fiscales, como lo es, tratándose del impuesto al activo de las personas físicas de Régimen Simplificado, la posibilidad de disminuir una cantidad equivalente a 15 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año de la relación de bienes y deudas, o del estado de posición financiera que debe presentar el contribuyente, para la determinación de este impuesto; en el caso del Impuesto al Valor Agregado siempre que se trate de personas físicas que únicamente enajenen bienes o presten servicios al público en general, cuyos ingresos en el ejercicio anterior hayan sido inferiores a 77 veces el salario mínimo de su área geográfica, y siempre que el valor de su activo sea inferior a 15 veces el salario mínimo de su área geográfica elevado al año, no efectuarán el pago de este impuesto, disposición contemplada en el artículo 2-D de la Ley del Impuesto al Valor Agregado para el año de 1991 y en el artículo 2-C del citado ordenamiento, para el año de 1992. De lo que se puede apreciar, las cuestiones que podrían considerarse benéficas para los contribuyentes, se toman en consideración, para ofrecerle

una forma de tributación más fácil para el mejor cumplimiento de sus obligaciones.

Los tratamientos de facilidades administrativas señalan además, un plazo bastante considerable respecto del cual, no se impondrán sanciones, ni se causarán gastos de ejecución, por las infracciones cometidas por el contribuyente o requerimientos efectuados durante el período que abarca, del mes de enero al mes de septiembre de 1991, esto como una forma de que él mismo poco a poco se vaya introduciendo en el Régimen Simplificado y propiamente a las facilidades administrativas objeto de este estudio.

Al hacer referencia a las facilidades administrativas, mencionadas en el presente, cabe aclarar que no son todas las que se otorgaron a los diferentes sectores de contribuyentes, se señalan aquí los nueve primeros capítulos por ser los que a nuestro particular punto de vista, resultan los más importantes, no quiere decir sin embargo, que éstos sean todos los tratamientos otorgados, a través de la resolución en comento, señalaremos sólo el nombre bajo el cual aparecieron los mismos y las fechas de publicación de estos.

Capítulos de facilidades administrativas, que aparecieron publicados en el Diario Oficial de la Federación del día 4 de febrero de 1991.

CAPITULO	NOMBRE DEL TRATAMIENTO
I	Sector Agrícola.
II	Sector Ganadero.
III	Sector Pesca
IV	Sector Microindustria
V	Sector Comercio en Pequeño
VI	Sector Taxis
VII	Sector Artesanos
VIII	Sector Autotransporte de Carga Federal.
IX	Autotransporte de Carga de Materiales para Construcción, Productos del Campo, Carga General, Carga Urbana y Grúas.
X	Autotransporte de Pasajeros Urbano y Suburbano.
XI	Introducción de Ganado.
XII	Tablajeros.
XIII	Comerciantes de Frutas, Verduras y Productos del Campo no Elaborados.
XIV	Expendedores y Despachadores de Periódicos y Revistas.
XV	Expendios y Agencias de Billetes de Lotería.
XVI	Pronósticos Deportivos.

Capítulos de Sectores de Contribuyentes, que aparecieron publicados en el Diario Oficial de la Federación el día 20 de mayo de 1991.

- XVII Sector Silvicultura.
- XVIII Autotransporte Federal de Carga Ligera, de Muebles y Mudanzas, y de objetos voluminosos y de gran peso.
- XIX Autotransporte Foráneo de Pasaje y Turismo.
- XX Sociedades Cooperativas de Producción.

Y el último sector de contribuyentes que apareció publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 19 de julio de 1991.

- XXI Autotransporte Ejidal de personal al campo.

Cabe comentar que los tratamientos transcritos de facilidades administrativas, corresponden a 9 sectores de contribuyentes, a los cuales se les considera los más importantes y de quienes derivan todos los demás tratamientos y que aparecieron publicados en el Diario Oficial de la Federación los días 31 de marzo y 1o. de julio de 1992, a fin de que el lector del presente, cuente con la información más actualizada y con los cambios sufridos a las facilidades administrativas para el ejercicio de 1992.

Hasta la fecha de finalización del presente aún no son publicados oficialmente los tratamientos de facilidades administrativas para el ejercicio de 1993.

Como se puede apreciar, casi todos los sectores de contribuyentes se encuentran contemplados dentro de los tratamientos que otorgan facilidades administrativas, esto quiere decir, que ahora los contribuyentes no podrán tener excusa para no estar inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes y no dar cumplimiento a sus obligaciones fiscales.

Habrán de enlistarse ahora, algunas facilidades administrativas previstas en la mayoría de los tratamientos de Régimen Simplificado:

- 1.- En todos los capítulos que integran la resolución, se señalan cantidades máximas de ingresos, por las que el contribuyente no estará obligado a pagar impuestos.
- 2.- En casi la mayoría de los tratamientos, se permite a los contribuyentes inscribirse al Registro Federal de Contribuyentes por medio de la agrupación o cámara a la que pertenezcan.
- 3.- Se otorgan facilidades administrativas para el cumplimiento de obligaciones fiscales, para las personas físicas y también para las personas morales.

- 4.- Los contribuyentes que gozan de estas facilidades, no están obligados a llevar contabilidad, únicamente deberán registrar sus operaciones en un cuaderno de entradas y salidas, el cual no necesitará presentarse para ser sellado o autorizado por autoridad fiscal alguna, durante los años de 1991 y 1992.
- 5.- Todos los contribuyentes de éste Régimen, en lugar de llevar el cuaderno de entradas y salidas, podrán optar por llevar el mismo mediante el sistema de cómputo electrónico.
- 6.- No estarán obligados a llevar nóminas.
- 7.- No estarán obligados a presentar las declaraciones anuales de retenciones de sueldos y salarios (formatos HISR-90 y HISR-91)
- 8.- Este tipo de contribuyentes no estarán obligados a cubrir el importe de las compras y gastos que efectúen a través de cheques nominativos para abono en cuenta.
- 9.- Por último, no estarán obligados a elaborar estados financieros, ni a dictaminarlos por un contador público autorizado.

Para finalizar este Capítulo, se habrá de comentar que en el Diario Oficial de la Federación del día 26 de diciembre de 1991, fueron modificadas las cantidades que se mencionaban como exentas del pago del impuesto sobre la renta, para los sectores de contribuyentes

de microindustria, pequeño comercio, taxistas y autotransporte ejidal. Asimismo, cabe comentar que el día 31 de marzo de 1992, fue publicada en el periódico oficial de la federación, la Resolución que otorga facilidades administrativas a los sectores de contribuyentes que en la misma se señalan para el presente ejercicio, posteriormente el día 1o. de julio del mismo año, se publican los tratamientos que adicionan a la resolución del 31 de marzo, siendo hasta la fecha de la elaboración del presente, todas las facilidades administrativas de que gozan los contribuyentes de Régimen Simplificado, conocidas hasta este momento.

Se menciona además, que en todos y cada uno de los puntos en estudio, se señala la fecha y el documento de publicación de la información vertida, a fin de que, si el lector considera pertinente adentrarse en este tema, cuente con todos los elementos necesarios para hacerlo.

4.2. PERSONAS MORALES

CONCEPTO.

Para tratar de llegar a un concepto sobre lo que se entiende por **personas morales**, se analiza primero el concepto de persona, entendiéndose por ésta, una entidad física o jurídica, asociación o fundación, a la que la ley reconoce capacidad para intervenir en

relaciones jurídicas ostentando intereses, derechos y obligaciones.(63)

Ahora bien, si se atiende al sentido estricto de la palabra moral, se habrá de encontrar que, la moral es la ciencia que trata de las acciones humanas en orden a su bondad o malicia.(64)

Como se sabe sin embargo, la definición de una persona moral para el Derecho Fiscal se entiende como un conjunto de personas que se unen con una finalidad lícita y determinada, es decir, no se atiende a la bondad o no de las personas, sino a tratar de hablar de un conjunto de ellas.

La Ley del Impuesto sobre la Renta y el Código Fiscal de la Federación no proporcionan un concepto de personas morales, pero según lo dispuesto por el artículo 5o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las personas morales son las siguientes: las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito y las sociedades y asociaciones civiles.

(63) Diccionario Enciclopédico SALVAT. Tomo X.

(64) Diccionario Sopena. México 1987 pág. 167.

4.2.1. PERSONAS MORALES CON FINES NO LUCRATIVOS.

Las personas morales con fines no lucrativos como su nombre lo indica, están formadas por un grupo de personas que se unen con una finalidad lícita específica, pero que no persiguen un fin eminentemente lucrativo, entendiéndose por éste una ganancia económica ajena a los fines para los que se crea la misma.

Dentro de la Ley del Impuesto sobre la Renta las personas morales con fines no lucrativos, se encuentran comprendidas en el Título III denominado "De las Personas Morales no Contribuyentes", los artículos que las regulan son del artículo 68 al 73 del citado ordenamiento.

Para la Ley del Impuesto sobre la Renta las personas morales con fines no lucrativos, así como las sociedades de inversión de renta fija y comunes, no son contribuyentes de este impuesto.

Existen ciertas limitaciones para con éstas personas, refiriéndose a que si éstas enajenan bienes distintos de su activo fijo o prestan servicios a personas distintas de sus miembros, y siempre y cuando estos ingresos exceden del 5% de los ingresos totales anuales de la citada persona deberán determinar el impuesto que corresponda en los términos del Título II de la citada ley. Asimismo, serán sujetos del Impuesto sobre la Renta las personas de este título que perciban

ingresos por otras actividades tales como: enajenación de bienes, intereses, etc.; al respecto, para la determinación de este impuesto aplicarán las disposiciones que para estos efectos se señalan en el título IV de la ley en estudio, cabe aclarar que en este último supuesto si por estos ingresos hubiera una retención de impuesto, la misma tendría el carácter de pago definitivo.

El citado título III, en el artículo 73 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, hace la excepción de personas del no pago de este impuesto, con una sola obligación a cumplir, siendo ésta la de retener y enterar este impuesto cuando hagan pagos a terceros, así como exigirles la documentación correspondiente, que reúna requisitos fiscales, las personas que no estarán obligadas a pagar este impuesto serán:

- Partidos y Asociaciones Políticas legalmente reconocidos.
- La Federación, los Estados y los Municipios.
- Los organismos descentralizados cuyas actividades no sean preponderantemente empresariales.

Como un ejemplo de las personas morales no contribuyentes, el artículo 70 de la Ley del Impuesto sobre la Renta señala a las siguientes:

- Sindicatos obreros y los organismos que los agrupen.

- Asociaciones patronales
- Cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas o pesqueras, así como los organismos que las reúnan.
- Colegios de profesionales y los organismos que los agrupen.
- Asociaciones civiles y sociedades de responsabilidad limitada de interés público que administren en forma descentralizada los distritos o unidades de riego, previa concesión y permiso respectivo.
- Instituciones de asistencia o de beneficencia autorizadas por las leyes de la materia.
- Sociedades cooperativas de consumo.
- Organismos que conforme a la ley agrupen a las sociedades cooperativas, ya sea de productores o de consumo.
- Sociedades mutualistas que no operen con terceros, siempre que no realicen gastos para la adquisición de negocios, tales como premios, comisiones y otros semejantes.
- Sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley Federal de Educación.

- Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines científicos, políticos, religiosos, culturales o deportivos.
- Las instituciones o sociedades civiles constituídas únicamente con el objeto de administrar fondos o cajas de ahorro.
- Asociaciones de padres de familia constituídas y registradas en los términos del Reglamento de Asociaciones de Padres de Familia de la Ley Federal de Educación.
- Sociedades de autores de interés público constituídas de acuerdo con la Ley Federal de Derechos de Autor.

Dentro de las obligaciones de estas personas encontramos las siguientes:

- Están obligados a llevar contabilidad simplificada, de conformidad con el artículo 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- A expedir comprobantes por las operaciones que realicen y conservar una copia de éstos a disposición de la Secretaría.
- A presentar declaración anual en el mes de marzo, en la que determinen su remanente o ganancia distribuible y la proporción que de este concepto le corresponda a cada persona. También deberán proporcionarles a los integrantes una constancia del

monto de la ganancia o remanente distribuible, a más tardar en febrero del siguiente año.

- A presentar en el mes de febrero de cada año, declaraciones anuales informativas de sueldos y retenciones, así como si es que hubieren otorgado donativos en ese ejercicio.
- Cuando se disuelva una persona moral con fines no lucrativos, deberá cumplir con las obligaciones ya mencionadas, dentro de los tres meses siguientes a su extinción.

De lo anterior se desprende que, las modificaciones a la Ley del Impuesto sobre la Renta a partir del año de 1991 indican que las personas morales con fines no lucrativos, que aparte de la actividad para la cual fueron creadas, realicen otras distintas a su finalidad y siempre que los ingresos obtenidos por éstas últimas rebasen el 5% de los ingresos totales percibidos, deberán calcular su impuesto en los términos del título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así se manifiesta por el artículo 68 del ordenamiento antes citado.

También en el año de 1991, se incorpora en la definición de persona moral contemplada en el artículo 5o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a las sociedades y asociaciones civiles.

4.2.2. PERSONAS MORALES.

4.2.2.1. DEROGACION DEL RUBRO DE SOCIEDADES MERCANTILES.

Todavía hasta el año de 1990 la Ley del Impuesto sobre la Renta, en su artículo 5o. hacía mención de lo que se consideraba como sociedades mercantiles:

"Artículo 5o.-Cuando en esta ley se haga mención a sociedades mercantiles se considerarán incluidos los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales y las instituciones de crédito. En los casos en que se haga referencia a acciones se entenderán incluidos los certificados de aportación patrimonial emitidos por las sociedades nacionales de crédito y las partes sociales; asimismo cuando se haga referencia a accionistas quedarán comprendidos los titulares de los certificados de aportación patrimonial y de las partes sociales señalados."

En 1991 el concepto de sociedades mercantiles desaparece para englobar no sólo a las sociedades mercantiles cuya finalidad económica principal es la lucrativa, para dar paso ahora a una **persona moral**, significando esta a un conjunto de personas

independientemente de la finalidad que persigan, siempre y cuando sea conforme a las leyes establecidas.

El artículo 5o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta para el ejercicio de 1991, queda de la siguiente manera:

"Artículo 5o.-Cuando en esta ley se haga mención a persona moral, se entienden comprendidas, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, y las sociedades y asociaciones civiles..."

En la sociedad civil, conforme lo establece el artículo 2688 del Código de Comercio, los socios se obligan mutuamente a combinar sus recursos o sus esfuerzos para la realización de un fin común, de carácter preponderantemente económico, pero que no constituya una especulación comercial.

Por otra parte, el artículo 2670 del Código de Comercio, manifiesta que en las asociaciones civiles los individuos convienen en reunirse, de manera que no sea enteramente para realizar un fin común, que no esté prohibido por la ley y que no tenga carácter preponderantemente económico.

**4.2.2.2. QUIENES AHORA SE CONSIDERAN PERSONAS
MORALES Y SE ENCUNTRAN DENTRO DEL TITULO II DE LA LEY
DEL ISR.**

Recapitulando se advierte que la modificación realizada al artículo 5o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no sólo abarca la ampliación de conceptos al admitir como personas morales a las sociedades y asociaciones civiles y al cambio de denominación de sociedad mercantil por persona moral; pero que en esencia, la finalidad de este cambio estriba en su base fundamental, constituida por el hecho de admitir dentro de las personas morales a las sociedades y asociaciones civiles y si éstas realizan actividades diferentes a la finalidad para las que fueron creadas y exceden de un cierto margen de ingresos, paguen su impuesto sobre la renta en los términos del Título II de esta ley.

Un gran acierto por parte de las autoridades, ya que, muchas personas se inscribían al rubro de sociedades y asociaciones civiles y amparadas bajo esta denominación, realizaban actividades eminentemente lucrativas y evadían por tanto impuestos.

4.2.2.3. CALCULO DEL COEFICIENTE DE UTILIDAD.

A partir del 1o. de enero de 1987, se estableció en la Ley del Impuesto sobre la Renta, la obligación de determinar dos bases gravables para el pago de este impuesto, la primera denominada "Base Tradicional" y la segunda denominada "Base Nueva". La Base Tradicional comprendió las mismas disposiciones que se encontraban vigentes hasta el 31 de diciembre de 1986 y estuvo comprendida en el Título VII denominado del "Sistema Tradicional del Impuesto sobre la Renta a las Actividades Empresariales" y abarcaba de los artículos 10bis hasta el 67bis para Sociedades Mercantiles. La Base Nueva quedó comprendida en el Título II denominado "De las Sociedades Mercantiles" y comprendía del artículo 10 al 67 del citado ordenamiento, en esta Base Nueva se introducen una serie de cambios principalmente encaminados al reconocimiento del efecto inflacionario (consistente en la determinación del componente inflacionario, señalada por el artículo 7-B de la Ley del ISR).

Posteriormente se vislumbró, que al efectuar un cambio tan brusco podría traer como consecuencia efectos negativos, entonces se eligió un sistema de transición que comprendería cuatro años (de 1987 a 1990), en el cual se pagaría el impuesto de la Base Nueva con una tasa reducida (del 20%) y se alcanzaría el cien por ciento en los cuatro años. Este mecanismo de transición del Impuesto sobre la Renta a las

Actividades Empresariales, estuvo comprendido en el Título VII y los artículos que lo identificaban eran del 801 al 817.

Debido a la gran problemática que implicaba la determinación de la base gravable con los dos sistemas, se da por concluido el sistema de transición a partir de 1989, quedando por tanto derogado también el Título VII.

Coeficiente de Utilidad.

Para tratar de llegar a establecer lo que significa un coeficiente de utilidad, hemos de referirnos al significado de la palabra coeficiente que significa "que con otra causa produce un efecto" y utilidad que significa "provecho", entonces se puede decir que el coeficiente de utilidad, exige que se produzca un efecto de provecho, de alguna ganancia, de algún beneficio etc.

Se llega a esta conclusión ya que la Ley del Impuesto sobre la Renta no proporciona concepto o definición a la cual se pudiera acoger el contribuyente, pero tomando en cuenta que la Base Nueva pretende considerar el efecto inflacionario se deduce por tanto que el concepto al que se ha llegado o que se pretende manifestar, es el correcto.

Con respecto a lo que la Ley del Impuesto sobre la Renta establece, las personas físicas y morales deberán determinar un coeficiente de

utilidad, mismo que será necesario, para el cálculo de sus pagos provisionales.

Las personas físicas y morales efectuarán pagos provisionales a cuenta del impuesto sobre la renta anual, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago (durante el ejercicio de 1992).

Sin un coeficiente de utilidad, no es posible determinar los pagos provisionales de un contribuyente con actividades empresariales de régimen general de ley persona física o moral, es así que dicho coeficiente de utilidad se debe calcular por el último ejercicio de 12 meses por el que se presentó o debiera haberse presentado declaración anual.

El procedimiento para la determinación de este coeficiente es el mismo tanto para las personas físicas como para las morales, sólo que en el caso de las personas físicas para la elaboración de la declaración anual utilizan la tarifa contenida en el artículo 141 de la Ley del ISR, y las personas morales aplican una tasa de porcentaje del 35%, señalada por el artículo 10 del citado ordenamiento.

Para tratar de conocer la manera en que se obtiene un coeficiente de utilidad, primero deberá señalarse la fórmula a través de la cual se

obtiene el citado coeficiente, para que una vez conocida, se expliquen todos y cada uno de los conceptos que la integran.

C.U. = Utilidad fiscal ó

**Pérdida Fiscal + ó - Importe de
la deducción
inmediata**

Tratándose de cooperativas de producción, sociedades y asociaciones civiles que distribuyan anticipos o rendimientos la fórmula sería la siguiente:

C.U. = Utilidad fiscal o pérdida fiscal + ó - Importe de la deducción inmediata art. 51 LISR - Importe de los anticipos y rendimientos distribuidos a sus miembros

Ingresos nominales del mismo ejercicio

Para obtener la **utilidad fiscal** restaremos de la totalidad de ingresos acumulables del ejercicio, las deducciones autorizadas.

La **pérdida fiscal** se obtiene de restar a los ingresos acumulables del ejercicio, las deducciones autorizadas y cuando el monto de éstas últimas sea mayor a los ingresos obtenidos, darán como resultado una pérdida, así lo establece el artículo 59 de la Ley del ISR.

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

Deducción Inmediata.-Las personas físicas y morales durante el desarrollo de sus actividades efectúan inversiones, éstas únicamente se podrán deducir en cada ejercicio con los porcentajes máximos autorizados por la Ley del Impuesto sobre la Renta. Sin embargo el artículo 51 del citado ordenamiento establece una deducción en forma inmediata de las inversiones de bienes nuevos de activo fijo del contribuyente, en lugar de ir depreciando año con año estos bienes. Esta deducción se lleva a cabo en el ejercicio en el cual se efectuó la inversión del bien, en el que se inicie su utilización o en el siguiente. Se diferencia de la otra depreciación, en cuanto a que en esta, se permite deducir el monto total de la inversión del bien de que se trate directamente, y en la ya conocida, en cada ejercicio se aplica un porcentaje por cada año transcurrido durante la utilización del bien.

Es pertinente aclarar que dicha opción no podrá ejercerse tratándose de mobiliario y equipo de oficina, automóviles, camiones de carga, tractocamiones, remolques o aviones.

Además esta deducción sólo podrá ejercerse en bienes que se utilicen permanentemente fuera de las áreas metropolitanas y de influencia del Distrito Federal, Guadalajara y Monterrey; tampoco será aplicable tratándose de inmuebles declarados o catalogados como monumentos arqueológicos, artísticos, históricos o patrimoniales.

Una vez definidos los conceptos que integran las fórmulas anteriores y conociendo sobre qué bienes se puede aplicar la deducción inmediata, se explica a continuación como determinar la **utilidad fiscal**, la cual servirá para la determinación de los pagos provisionales.

U.F. = Coeficiente de U. X Ingresos nominales del período
(calculados desde el
inicio del ejercicio,
hasta el mes al que se
refiere el pago).

Asimismo, las personas morales que distribuyan anticipos o rendimientos a sus miembros, disminuirán de la utilidad fiscal obtenida anteriormente, el importe de estos conceptos en el período correspondiente, y en su caso, si es que hubieran pérdidas fiscales pendientes de aplicar, también podrán restarlas, sin perjuicio de poder disminuir éstas últimas, de la utilidad fiscal del ejercicio correspondiente.

Una vez que se han restado de la **utilidad fiscal** los conceptos anteriores, a ésta utilidad se le aplicará la tasa que establece el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el caso de personas morales y que para los años de 1991 y 1992 es del 35%, en el caso de las personas físicas, aplicarán la tarifa del artículo 141 del citado ordenamiento para el ejercicio de 1991, durante el ejercicio de 1992 las personas físicas deberán también aplicar la tasa establecida por el artículo 10 del multicitado ordenamiento.

A la determinación de la declaración anual o de los pagos provisionales del contribuyente con actividad empresarial de Régimen General de Ley, podrán acreditarles los pagos provisionales efectuados con anterioridad, bajo el rubro de impuesto acreditable.

Tratándose del segundo ejercicio fiscal de actividades, el primer pago provisional comprenderá el primer, el segundo y el tercer mes del ejercicio, aplicando a éstos el coeficiente de utilidad del primer ejercicio, aún cuando éste no hubiera sido de doce meses.

Existen determinadas situaciones en las que el contribuyente persona física y moral no estará obligado a presentar pagos provisionales del Impuesto sobre la Renta, cuando inicie operaciones, cuando hubiera presentado aviso de suspensión de actividades, así como en los

casos en que no tenga impuesto a cargo ni saldo a favor (esta última disposición señalada por el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación a partir del año de 1991)

4.2.2.4. MECANICA PARA LA DETERMINACION DE AJUSTES.

A partir de enero de 1988, se establece en la Ley del Impuesto sobre la Renta la obligación de las personas morales y de las personas físicas con actividades empresariales, de efectuar dos ajustes a los pagos provisionales realizados durante el ejercicio.

La finalidad que se persigue al efectuar dichos ajustes consiste en que, como se había mencionado para calcular los pagos provisionales es necesario la aplicación de un coeficiente de utilidad de un ejercicio anterior de 12 meses ó tratándose del primer, segundo y tercer pago provisional del segundo ejercicio de actividades, estos pagos deberán presentarse de manera conjunta, aplicando el coeficiente de utilidad del ejercicio anterior, esto trae como resultado que se manejen en muchos casos cifras o cantidades no reales; es por esto que al efectuarse durante el ejercicio dos ajustes, si se aplican resultados o cifras verdaderas, es decir se van ajustando los pagos provisionales con fundamento en resultados de períodos que podrían considerarse

miniejercicios, puesto que en estos ajustes se establece la obligación de determinar resultados fiscales con operaciones reales.

El primer ajuste comprenderá los seis primeros meses del ejercicio, es decir desde el inicio del ejercicio hasta el último día de la primera mitad del mismo (enero-junio). Y el segundo ajuste comprenderá once meses del ejercicio, desde el inicio del ejercicio hasta el último día del penúltimo mes de dicho ejercicio (enero-noviembre).

Determinación de los Ajustes.

Primer Ajuste:

De la totalidad de ingresos obtenidos, desde el inicio del ejercicio, hasta el último día de la primera mitad del mismo, restarán el monto de las deducciones autorizadas, así como en su caso las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores que todavía no hayan aplicado, asimismo se restará la parte proporcional correspondiente a inversiones de fondos para tecnología y para pensiones y jubilaciones, al resultado de todo lo anterior se le aplicará la tasa establecida en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en el caso de personas morales, las personas físicas aplicarán la tarifa del artículo 80 elevada al período por el que se elabore el ajuste, una vez vez

aplicada la tasa o la tarifa según el tipo de contribuyentes de que se trate, se restarán los pagos provisionales efectivamente enterados con anterioridad.

Segundo Ajuste:

De la totalidad de ingresos obtenidos desde el inicio del ejercicio hasta el último día del penúltimo mes de dicho ejercicio, se restarán también las deducciones autorizadas en este título, igualmente se aplicará la pérdida fiscal que no se haya aplicado y la parte proporcional de las deducciones de fondos para tecnología, jubilaciones y pensiones, también se aplicará la tasa que establece el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en el caso de personas morales, como ya se mencionó las personas físicas habrán de aplicar la tarifa del artículo 80 elevada al período por el cual se calcule el ajuste ya que es conocido que la tarifa del artículo 80 del citado ordenamiento aparece en forma mensual. En este segundo ajuste se restan no solo los pagos provisionales efectivamente enterados desde el inicio del ejercicio hasta la fecha de presentación del ajuste, sino que además se restará también la diferencia de impuesto si es que existió y efectivamente se pagó al presentarse el primer ajuste.

Las diferencias de impuesto que resulten de la determinación de los mencionados ajustes, deberán enterarse junto con el pago provisional, correspondiente a los meses en que se tengan que enterar dichos ajustes.

Si como resultado del primer ajuste se determinan diferencias a favor, éstas podrán acreditarse contra el impuesto resultante de los siguientes pagos provisionales, siempre que se cumpla con los requisitos que establece el artículo 7-G del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Fecha de elaboración y fecha de entero de los ajustes.

A continuación se explica el período que abarcan los ajuste, cuando deberán elaborarse y por último la fecha en que habrán de enterarse.

Período que abarca:

PRIMER AJUSTE: Comprende la totalidad de ingresos obtenidos desde el inicio del ejercicio hasta el último día del mes de junio.

Elaboración:

El primer ajuste se elaborará durante el séptimo mes del ejercicio (julio).

Entero:

El primer ajuste del ejercicio deberá enterarse en el octavo mes del ejercicio (agosto), junto con el pago provisional correspondiente al séptimo mes del ejercicio.

Período que abarca:

SEGUNDO AJUSTE: Comprende la totalidad de ingresos obtenidos desde el inicio del ejercicio, hasta el último día del mes de noviembre de dicho ejercicio.

Elaboración:

El segundo ajuste se elaborará durante el doceavo mes del ejercicio (diciembre).

Entero:

El segundo ajuste deberá enterarse en el primer mes del ejercicio siguiente (enero) junto con el pago provisional correspondiente al mes anterior que en este caso es diciembre.

PERIODO DE LOS AJUSTES.

Ejercicio regular que coincide con el año de calendario:

CONCEPTO:	PRIMER AJUSTE	SEGUNDO AJUSTE
COMPRENDE:	Del 1o. de enero al 30 de junio.	Del 1o. de enero al 30 de nov.
SE CALCULA EN:	En el mes de julio	En el mes de dic.
SE PRESENTA:	El 11 de agosto si es p.m.y el 17 de agosto si es p.física.	El 11 de enero del año sgte. si es p.m. y el 17 de enero si es p. física.

AJUSTES A LOS PAGOS PROVISIONALES EN EJERCICIOS IRREGULARES.

Tratándose de las figuras de fusión o de liquidación, según lo dispone el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación, el ejercicio fiscal terminará anticipadamente en la fecha en que la sociedad entre en liquidación o se fusione. Ahora bien, durante el tiempo en que la sociedad esté en liquidación, se considerará que existe un ejercicio por todo este período. En el caso de fusión, la sociedad que subsista o que se constituya presentará las declaraciones del ejercicio de la o las sociedades que desaparezcan.

Cuando los contribuyentes por fusión o por liquidación anticipen la fecha de terminación de su ejercicio estarán a lo que dispone el artículo 7-E del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- Si la fecha de terminación ocurre a más tardar el séptimo mes del ejercicio, solamente ajustarán el impuesto a los pagos provisionales en el último mes del mismo (julio) excepto si la declaración del ejercicio se presenta a más tardar en la fecha en que se deba presentar la declaración por el ajuste de referencia (como se sabe la fecha de presentación del primer ajuste es en el mes de agosto entonces abarcaría el ajuste, hasta agosto)
- Si la terminación ocurre después del séptimo mes del ejercicio, se ajustará el impuesto en el séptimo mes del ejercicio (julio) y en el último mes del mismo; considerando los ingresos obtenidos y las deducciones autorizadas correspondientes al período comprendido desde el inicio del ejercicio hasta el último día del sexto mes del mismo y hasta el último día del penúltimo mes de dicho ejercicio.

En ejercicios irregulares menores a siete meses, no se efectuarán los ajustes a los pagos provisionales.

En los casos en que el ejercicio fiscal no coincida con el año de calendario (ejemplo que iniciara en 1989 y que terminara en 1990), para poder efectuar el ajuste correspondiente estaremos a lo siguiente:

Si se continúa con el ejemplo anterior, al resultado fiscal de 1989 lo dividiríamos entre el número de meses que comprendiera el mismo.

$$\text{Ajuste} = \frac{\text{Resultado fiscal}}{\text{No. de meses que comprende el ejercicio.}}$$

El resultado que se obtenga de lo anterior, se multiplicará por separado por el número de meses que comprenda de uno y de otro año del ejercicio. Esto viene a ser como la determinación de un coeficiente, que se multiplicará por el número de meses que comprenda de un año (en el ejemplo seis meses de 1989), y el mismo coeficiente por el número de meses que comprenda del siguiente año, para así completar los doce meses del ejercicio.

Una vez obtenida la cantidad anterior, se continuará con el procedimiento ya conocido, y se aplicarán en su caso las tasas de

impuesto correspondientes a cada año, señaladas en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Existe también un procedimiento, a través del cual los contribuyentes, podrán estimar el monto de sus ajustes a sus pagos provisionales, inclusive para sus ejercicios irregulares. Pero si el contribuyente decide tomar esta opción y la estimación del ajuste resulta inferior en más de un 10% de las proporciones de su impuesto, deberá pagar recargos sobre la diferencia. Además deberá cubrir la cantidad no pagada actualizada, desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, como lo señala el artículo 7-F del Reglamento de La Ley del Impuesto sobre la Renta.

Para continuar con la secuencia que se ha llevado durante el desarrollo del presente, primero se señalará la fórmula a través de la cual se llevan a cabo los ajustes, posteriormente se explicarán todos y cada uno de los puntos y conceptos tratados y finalmente se presentará un caso práctico.

AJUSTES Igual a **Ingresos totales obtenidos (del 1er. mes al 6o. mes ó del 1er. mes al 11o. mes del ejercicio** Menos **Deducciones autorizadas** Menos **Otras deducciones Por Tasa del artículo 10 LISR.** Menos **Pagos provisionales efectivamente enterados.**

Ingresos totales obtenidos.

El monto de los ingresos desde el inicio del ejercicio hasta el último día de la primera mitad del mismo, tratándose del primer ajuste, y hasta el último día del penúltimo mes de dicho ejercicio para el caso del segundo ajuste.

Como ingresos podemos considerar los siguientes:

- Ingresos propios de la actividad.
- Ingresos atribuibles a establecimientos ubicados en el extranjero, cuando éstos no paguen el ISR en el extranjero.
- Recuperación de créditos incobrables.
- Ganancia por venta de activos fijos y terrenos.
- Intereses y/o ganancia inflacionaria y/o utilidad cambiaria.
- Otros conceptos.

Deducciones autorizadas.

El artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta contempla a las deducciones en general para las personas morales y son las siguientes:

- Las devoluciones y descuentos así también las bonificaciones que se hagan, aún cuando se efectúen en ejercicios posteriores.
- Las adquisiciones de mercancías.
- Los gastos.
- Las inversiones.
- En el caso de contribuyentes dedicados a la ganadería también deberán considerar la diferencia de inventarios, cuando el inventario inicial fuere mayor que el final.
- Los créditos incobrables y las pérdidas fortuitas.
- Los fondos destinados para tecnología.
- Los fondos destinados para pensiones, jubilaciones y antigüedad.
- Los anticipos a miembros de sociedades y asociaciones civiles.
- Intereses y pérdida inflacionaria.

- Reservas complementarias de activo o de pasivo que sean deducibles, y que se constituyan con cargo a los costos o gastos del ejercicio (en la parte proporcional que les correspondan).
- Deducción de inversiones (también en la parte proporcional que corresponda y conforme a los porcentos máximos autorizados por la ley).

CASO PRACTICO.

La Compañía La Moderna S.A. de C.V. opera con un ejercicio regular, correspondiente al 1o. de enero de 1990 al 30 de diciembre del mismo año.

Se determinará el primer ajuste de 1990.

Ingresos Acumulables:

Obtenidos desde el 1o. de enero hasta el 30 de junio de 1990.

Ingresos propios de la actividad:	\$ 570'000,000.
Ingresos de establecimientos en el extranjero:	40'000,000
Recuperación de créditos incobrables:	10'000,000
Venta de activo fijo y terrenos:	30'000,000
Intereses (Incluye utilidad cambiaria y ganancia inflacionaria acumulable):	<u>40'000,000</u>
	<u>690'000,000</u>

Deducciones del período del Ajuste:

Devoluciones, descuentos y bonificaciones:	\$ 30'000,000
Adquisiciones de mercancías:	80'000,000
Gastos diversos:	50'000,000
Inversiones (parte proporcional correspondiente, después de aplicar al monto de la deducción el valor de la actualización respectiva):	15'000,000
Intereses y pérdida inflacionaria:	10'000,000
Pérdida fiscal de ejercicios anteriores:	<u>30'000,000</u>
	<u>215'000,000</u>

Cálculo del Ajuste de pagos provisionales.

La tasa establecida conforme al artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para el año de 1990 fue del 36% que multiplicada por el resultado que se obtenga de restarle a los ingresos acumulables menos el total de las deducciones del período del ajuste nos darán.

690'000,000

215'000,000

475'000,000

Utilidad Fiscal = 475'000,000

U.F. 475'000,000 x Tasa art.10 LISR 36% = 171'000,000
Monto del primer ajuste.

Pero recordemos que a esta cantidad le podremos restar los pagos provisionales efectivamente enterados:

Enero	25'000,000
Febrero	23'000,000
Marzo	24'000,000
Abril	25'250,000
Mayo	22'000,000
Junio	<u>25'000,000</u>
Suma de pagos provisionales	144'000,000

Se resta (acredita) al resultado anterior, los pagos provisionales efectuados de enero a junio de 1990.

\$	171'000,000
-	
	<u>144'000,000</u>
	27'000,000

Diferencia de impuesto a pagar en el primer ajuste:

\$ 27'000,000

Planteamiento para el Segundo Ajuste:

Ingresos Acumulables:

Obtenidos desde el 1o. de enero hasta el 30 de noviembre de 1990.

Ingresos propios de la actividad:	\$ 650'000,000
Ingresos atribuibles a empresas en el extranjero:	50'000,000
Recuperación de créditos incobrables:	15'000,000
Utilidad en venta de activo fijo y terrenos:	30'000,000
Intereses:	<u>40'000,000</u>
	\$ 785'000,000

Deducciones del Período del Ajuste

<u>Devoluciones, descuentos y bonificaciones:</u>	40'000,000
Adquisición de mercancías:	90'000,000
Gastos Diversos:	65'000,000
Inversiones (parte proporcional):	25'000,000
Intereses y pérdida inflacionaria:	15'000,000
Pérdida fiscal de ejercicios anteriores:	<u>30'000,000</u>
	\$ 265'000,000

Cálculo del Ajuste de pagos provisionales.

La tasa establecida conforme al artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para el año de 1990 fue del 36% que multiplicada por el resultado obtenido de los Ingresos Acumulables menos las deducciones del período del ajuste nos dan como resultado:

785'000,000
-
<u>265'000,000</u>
\$ 520'000,000

Utilidad Fiscal = 520'000,000

U.F. 520'000,000 x Tasa art.10 LISR 36% = 187'200,000 Monto del Segundo Ajuste.

Menos el importe de los pagos provisionales del Impuesto sobre la Renta efectuados a partir de:

Julio	\$ 25'000,000
Agosto	27'000,000
Septiembre	26'000,000
Octubre	27'000,000
Noviembre	<u>26'000,000</u>
Suma de pagos provisionales	<u>\$131'000,000</u>

Se resta (acredita) al resultado anterior, los pagos provisionales efectuados de julio a noviembre de 1990.

\$ 187'000,000

-

131'000,000

56'000,000

Diferencia de impuesto a pagar en el segundo ajuste:

\$ 56'000,000

Este impuesto deberá enterarse, conjuntamente con el pago provisional del mes de diciembre, a más tardar el 11 de enero de 1991.

Cabe comentar que con fecha 20 de julio de 1992, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, la Ley que armoniza diversas disposiciones con el Acuerdo General de Aranceles y Comercio, los Tratados para evitar la doble tributación y para simplificación fiscal, en la cual en su artículo 12-A relativo al Impuesto sobre la Renta se establece que a partir de la publicación de la presente ley, los contribuyentes obligados a efectuar ajustes a sus pagos provisionales sólo deberán realizar el primero, siguiendo el mismo procedimiento que en líneas precedentes quedó explicado.

CAPITULO QUINTO

IMPUESTO AL ACTIVO

5. IMPUESTO AL ACTIVO

La base gravable de este impuesto es el valor del activo de los contribuyentes en el ejercicio de que se trate.

El valor del activo en el ejercicio se calculará sumando los promedios de los siguientes activos y deduciendo el valor promedio de las deudas en moneda nacional de empresas residentes en México excepto las deudas contratadas con el sistema financiero o con su intermediación ejem:

Valor del activo del ejercicio

Sumar promedios de:

1. Activos financieros
2. Activos fijos, gastos y cargos diferidos.
3. Terrenos.
4. Inventarios de materias primas, productos semiterminados o terminados.

Restar:

1. El valor promedio de las deudas, en moneda nacional, con empresas excepto con el sistema financiero.

Resultado:

Base del pago del Impuesto al Activo (65)

Es así que la tasa del impuesto de referencia será del 2%, misma que se aplicará al valor del activo en el ejercicio.

**5.1. QUIENES ESTAN OBLIGADOS AL PAGO DE ESTE IMPUESTO
Y MOMENTO DE CAUSACION DEL MISMO**

El Impuesto al Activo está enfocado principalmente a las actividades empresariales, esto es las que se realizan con una finalidad de obtener una ganancia o un beneficio

Este impuesto va dirigido a las personas morales residentes en el país, como a las residentes en el extranjero que cuenten con un establecimiento en territorio nacional, y en él se realicen actividades empresariales, tratándose de éstas a las que posean inventarios que mantengan en territorio nacional y éstos vayan a ser transformados o que ya hayan sido objeto de una transformación, así como a las

(65) DOMINGUEZ, Orozco Jaime. Pagos Provisionales del ISR. México 1987. Ediciones Contables y Administrativas. pág. 195

personas físicas con actividades empresariales; también a las personas físicas o morales que otorguen el uso o goce temporal de bienes que sean utilizados por otros contribuyentes que tengan o desarrollen alguna actividad empresarial, así lo establece el artículo 1o. del citado ordenamiento.

5.2. COMO SE CALCULA ESTE IMPUESTO

El valor del activo en el ejercicio, con en líneas anteriores se expuso, se calculará sumando los promedios de los activos que a continuación se habrán de mencionar, tal y como lo establece el artículo 42 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- **Activos Financieros.**- Como activos financieros encontramos a las inversiones en títulos de crédito, las acciones emitidas por sociedades de inversión de renta fija, las cuentas y documentos por cobrar (excepto los pagos provisionales, los saldos a favor de contribuciones, y los estímulos fiscales); también se consideran activos financieros los intereses devengados a favor no cobrados..

De estos activos se tomarán los promedios mensuales de los meses del ejercicio, que una vez sumados todos se tendrán que dividir entre el mismo número de meses. El promedio mensual de los activos será el que resulte de dividir entre dos la suma del activo al inicio y al final del mes, excepto las operaciones

contratadas con el sistema financiero mismas que se obtendrán luego de sumar los saldos diarios del mes y posteriormente dividirlos entre el mismo número de días que comprenda dicho mes, así lo establece el artículo 7-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- **Activos fijos, gastos y cargos diferidos.**- Por activos fijos entendemos el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeriten por su uso y por el transcurso del tiempo. La adquisición o fabricación de estos bienes, tendrá siempre como finalidad la utilización de los mismos para el desarrollo de las actividades del contribuyente, y no la de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones.
- **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 actividad de la persona moral.
- **Cargos diferidos.**- También son activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación o mejorar la calidad o aceptación de un producto, pero cuyo beneficio sea por un período ilimitado que dependerá de la duración de la actividad de la persona moral.

Tratándose de los activos fijos, gastos y cargos diferidos, se calculará el promedio de cada bien, actualizando su saldo pendiente de deducir en el Impuesto sobre la Renta al inicio del ejercicio, o el monto original de la inversión tratándose de bienes adquiridos en el mismo (actualización llevada a cabo con índices nacionales de precios al consumidor, así lo establece el artículo 3o. de la Ley del IMPAC) y de aquéllos no deducibles para los efectos de dicho impuesto (Para efectos del ISR) aún cuando para estos efectos no se consideren activos fijos. El saldo actualizado se disminuirá con la mitad de la deducción anual de las inversiones (contempladas en los artículos 41 al 47 de la Ley del ISR), y dividiendo posteriormente el resultado entre doce lo cual nos dará un cociente que multiplicado por el número de meses en los que el bien haya sido utilizado en el ejercicio, por el cual se calcula este impuesto.

Tratándose de activos fijos por los cuales se optó por efectuar la deducción inmediata a que se refiere el artículo 51 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se considerará como saldo por deducir, el que hubiera correspondido de no optar por esta situación; es decir, como si el bien se fuera depreciando poco a poco en cuyo caso una vez actualizados el valor de estos bienes, se les aplicarán los porcentos máximos de deducción establecidos en los artículos 43, 44 y 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de acuerdo al bien del que se trate.

- **Monto Original de la Inversión.-** El monto original de la inversión comprende además del precio del bien, los impuestos efectivamente pagados con motivo de la adquisición o importación del mismo a excepción del Impuesto al Valor Agregado, así como las erogaciones por concepto de fletes, derechos, transportes, acarreos, seguros contra riesgos, manejo, comisiones sobre compras y honorarios de agentes aduanales.

- **Terrenos.-** El monto original de la inversión de cada terreno, actualizado (para el ejercicio de 1990 la actualización se llevaba a cabo a través del factor que establece el Congreso de la Unión publicado para el número de años transcurridos, para los años de 1991 y 1992 la actualización se efectúa mediante índices nacionales de precios al consumidor), una vez actualizado el monto original de la inversión se divide entre doce y el resultado se multiplicará por el número de meses en que el terreno haya sido propiedad del contribuyente, en el ejercicio en que éste mismo determine o esté obligado al pago de este impuesto, de conformidad con el artículo 3o. de la Ley del Impuesto al Activo.

Ejemplo del artículo 3o. de la Ley del IMPAC para 1991 y 1992.

EL FACTOR DE ACTUALIZACION

ES IGUAL A DIVIDIR

El Índice Nacional de Precios al Consumidor del último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determina el impuesto.

Entre

El índice Nacional de Precios al Consumidor del mes en que se adquirió el terreno o se valuó catastralmente tratándose de fincas rústicas.

- **Inventarios.**- El promedio de inventarios de materias primas productos semiterminados o terminados que el contribuyente utilice en la actividad empresarial, se obtendrá con los saldos que se tengan al inicio y al cierre del ejercicio, valuados conforme al método implantado, se sumarán estas cantidades y el resultado se dividirá entre dos.

DEUDAS:-

Como ya se había mencionado, los contribuyente podrán deducir del activo en el ejercicio, las deudas contratadas con empresas residentes en el país o con establecimientos permanentes ubicados en México de residentes en el extranjero.

Cabe aclarar que no son deducibles las deudas contratadas con el sistema financiero o con su intermediación.

Ahora bien, el valor promedio de las deudas se obtendrá de la siguiente manera:

- Sumarán los promedios mensuales de los pasivos y dividirán el resultado entre el número de meses que comprenda el ejercicio.

Dichos promedios se determinarán sumando los saldos al inicio y al final del mes y dividiendo el resultado entre dos.

Pagos Provisionales.

Los contribuyentes deberán efectuar pagos provisionales mensuales, a cuenta del impuesto del ejercicio.

En el primer ejercicio en que los contribuyentes deban efectuar pagos provisionales, los calcularán considerando el impuesto que les correspondería, si hubieran estado obligados al pago.

Las personas morales y las personas físicas enterarán el impuesto a más tardar el día 11 o el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago.

Para el año de 1992, tanto las personas físicas como morales enterarán sus impuestos a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago.

Para determinar el pago provisional mensual, de un contribuyente que no inicia operaciones, se obtendrá dividiendo entre doce el impuesto actualizado que correspondió al ejercicio inmediato anterior, multiplicando el resultado por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio hasta el mes al que se refiere el pago.

Ahora bien, el impuesto del ejercicio inmediato anterior se actualizará por el período comprendido desde el último mes del penúltimo ejercicio inmediato anterior hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél por el cual se calcule el impuesto.

Las personas obligadas a presentar pagos provisionales de este impuesto también estarán obligadas a presentar una declaración anual del mismo, que deberá presentarse conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre la Renta; y como se indicó las personas morales deberán presentarla dentro del período enero-marzo del siguiente ejercicio al cual se calcula el impuesto, las personas físicas la presentarán durante el período febrero-abril, del siguiente ejercicio, al cual se determine el impuesto.

CAPITULO SEXTO

BREVE ANALISIS DE DIVERSAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS EN EL MUNDO Y COMPARACION DE SUS SISTEMAS IMPOSITIVOS CON EL NUESTRO

6. BREVE ANALISIS DE DIVERSAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS EN EL MUNDO Y COMPARACION DE SUS SISTEMAS IMPOSITIVOS CON EL NUESTRO

Como en el título del presente capítulo se menciona, este será un breve análisis de los sistemas impositivos en el mundo, se limita solamente al estudio de cuatro países porque éstos representan los modelos consumados de sistemas tributarios federales; además atendiendo al criterio que considera a una Federación no sólo desde el punto de vista formal (institucional), sino básicamente como una experiencia política, sociológica y económica, en su origen y desenvolvimiento. En este sentido una Federación presenta aspectos no puramente de descentralización del gobierno, sino más aún de autonomía política y de independencia en las decisiones económicas y sociales. El resultado positivo de esto es la diversidad en la unidad, es decir, la diversidad con que las comunidades geográficas nacen, o que van paulatinamente adquiriendo dada la libre movilidad de las personas para elegir aquella que va de acuerdo con sus preferencias; y la unidad en la coparticipación de un conjunto básico de valores culturales, sociológicos, espirituales, etc. comunes de una nación (66).

(66) ROCHA, Mendoza Ricardo. Federalismo Fiscal Comparado. Revista de Información para el

No sólo se pretende mostrar la estructura final de las relaciones fiscales intergubernamentales, en un sentido estático, sino también la evolución de las mismas y, lo que es más importante, la riqueza de argumentos y contraargumentos que se dan en las discusiones de análisis, juicios y valores presentes en el debate político resultantes de la dinámica del proceso federalista.

Las realidades nacionales pueden ser divergentes, pero existen determinados objetivos o problemas que son comunes a los sistemas federales y de cuyo estudio se pueden extraer valiosas experiencias para la consecución de los objetivos y la solución de los problemas que son propios.

CANADA.

En Canadá las ayudas generales constituyen sólo alrededor de una tercera parte, de los pagos del gobierno central hacia las provincias, y las ayudas específicas importantes, especialmente las que se relacionan con los servicios de salud y educación superior, son en alguna medida un sustituto de las ayudas de participación general en ingresos.

Sin embargo, las ayudas de equilibramiento (de la capacidad fiscal de las provincias), que forman el grueso de las transferencias generales añaden una cantidad neta al ingreso provincial agregado.

Entre 1977 y 1982 el derecho de una provincia a una transferencia en un impuesto dado, se calculaba en general como la diferencia entre:

- 1.- El rendimiento que habría tenido si hubiera establecido, la tasa impositiva nacional promedio (de todo Canadá)
- 2.- El rendimiento que habría tenido si hubiera fijado dicha tasa y si su base impositiva por cabeza hubiera igualado a la base impositiva nacional promedio por cabeza.

En 1982 el esquema se modificó ligeramente. Consistiendo el cambio en que en lugar de referirse a la base impositiva nacional promedio por cabeza, ahora se refiere a una base impositiva estándar por cabeza calculada con referencia a las bases en cinco provincias intermedias.

El esquema ideal canadiense de equilibramiento ha aspirado a igualar las capacidades tributarias al promedio nacional. Hasta 1982 la compensación de equilibrio se basaba en un estándar representativo nacional promedio. Bajo este esquema las provincias que obtenían menos ingresos tributarios que el promedio nacional por cabeza al aplicarse unas "tasas nacionales promedio" de un conjunto

"representativo" de impuestos a sus bases recibirían suficiente compensación para nivelarlas al promedio.

Se consideraba que si este esquema fuera aplicado completamente a todas las fuentes de ingresos, correspondería al ideal.

El **"estándar representativo nacional promedio"** se abandonó en 1982 en favor del **"estándar representativo de cinco provincias"**, bajo este sistema a todas las provincias se les provee de suficiente compensación financiera para elevar su capacidad tributaria a la del promedio de Ontario, Quebec, Manitoba, Saskatchewan y Columbia Británica. En efecto se omite a la provincia rica en recursos naturales de Alberta.

Bajo el sistema prevaleciente de equilibramiento provincial se impide que los pagos compensatorios crezcan más rápidamente que el crecimiento del producto nacional bruto nominal. Este tope se impone esencialmente para evitar que los costos del gobierno federal se disparen.

Si el gobierno federal desea reducir las transferencias en su conjunto para las provincias, o implícitamente incrementar su propio espacio tributario, debe hacerlo a través de transferencias de gasto para otros programas o directamente a través de incrementar su espacio fiscal, en lugar de reducir el programa de equilibramiento.

Una característica interesante de este esquema es la de que cada base impositiva de provincia se debe calcular para cada una de las 33 fuentes de ingresos.

El uso del equilibramiento de la capacidad fiscal a nivel provincial, significa que las percepciones de transferencias de una provincia en lo individual son en principio, independientes de sus propias tasas impositivas. En la práctica, esto no sucede en efecto así, porque sus propias tasas impositivas entran en los cálculos de las tasas impositivas nacionales promedio.

Las provincias manejan una diversidad de esquemas de participación en ingresos y de las denominadas "transferencias de equilibramiento de capacidad fiscal" para las autoridades municipales en sus áreas. Sin embargo, todos los denominados esquemas de equilibramiento importan gruesos desembolsos para las provincias en cuestión, elevando con ello los ingresos agregados de la autoridad municipal.

Los esquemas de participación en ingresos generalmente distribuyen fondos sobre una base por cabeza. Los esquemas de equilibramiento de capacidad fiscal se interesan principalmente por resarcir las disparidades en recursos entre las autoridades municipales.

La mayoría de los esquemas implican transferencias de suma global (cantidad absoluta), pero los esquemas en Quebec y Saskatchewan

implican factores de esfuerzo tributario. En todos estos casos cada transferencia es claramente proporcional al esfuerzo tributario del receptor, por lo que se concluye que estos dos esquemas estén relacionados con los esquemas de equilibramiento del potencial fiscal.

ESTADOS UNIDOS DE AMERICA.

El esquema de participación general en ingresos en los Estados Unidos, ha eludido tomar en cuenta el esfuerzo tributario.

Los gobiernos federales de los Estados Unidos han estado relativamente despreocupados por el equilibramiento interestatal. El intento más sistemático de un esquema que comprendiera principios de equilibramiento de la capacidad fiscal fue el esquema general de participación en ingresos introducido en 1972 para beneficio tanto de autoridades estatales y municipales, que subsistió a partir de 1980 en beneficio sólo de las autoridades municipales y que fue definitivamente abandonado en 1983.

Los convenios de participación en ingresos para los estados fueron en cierta forma complicados por el hecho de que se emplearon dos fórmulas diferentes:

- La Fórmula del Senado.

- La Fórmula de la Cámara de Representantes.

Fórmula del Senado.- Consiste en que las transferencias por cabeza pagadas a los Estados en lo individual, varían en proporción inversa a sus recursos y en proporción directa a sus esfuerzos tributarios; no se hizo ninguna referencia a las necesidades.

Fórmula de la Cámara de Representantes.- En esta fórmula un 17% de la transferencia se pagó a los Estados en proporción a sus esfuerzos tributarios, un 17% más se pagó en proporción a la recaudación propia del impuesto sobre la renta de los Estados y el restante 66% se pagó sobre la base de una cantidad absoluta que favoreció a los Estados des bajos recursos y áreas urbanizadas; siendo este factor la única referencia hecha por la fórmula de las necesidades.

No obstante que los Estados más pobres podían esperar recibir más que los más prósperos, las sumas implicadas fueron siempre muy pequeñas para lograr mucho impacto en reducir la brecha entre ellos.

El proceso de distribución de las transferencias involucraba dos etapas. Primero cada Estado calculaba su participación sobre la base de cada fórmula y se le otorgaba la mayor de estas dos cantidades, sujeta a alguna reducción porcentual uniforme que pudiera ser necesaria para reducir el pago total de ayudas a la suma autorizada para el año en cuestión.

La participación de la autoridad municipal se distribuía primero entre áreas de condado sobre los principios incorporados en la **fórmula del senado** (esfuerzo tributario). Luego, dentro de cada condado, se dividían los fondos entre el gobierno del condado por una parte y las municipalidades por la otra, en proporción a sus ingresos impositivos. Finalmente, la distribución entre las municipalidades se hacía sobre la base de los principios de la **fórmula del senado**.

Por tanto, las municipalidades tenían percepciones que eran en principio proporcionales a sus esfuerzos tributarios, resultado que indicaba cierta similitud entre este esquema y los esquemas que persiguen equilibrar el potencial fiscal.

Los acuerdos de transferencias estatales a las autoridades municipales varían de Estado a Estado. Las transferencias específicas forman cerca de un 90% del total. Y muchas de ellas se relacionan con la educación.

Todos los Estados provienen de algunas transferencias generales y alrededor de la mitad de estas transferencias generales se presenta bajo la forma de "**convenios de participación en impuestos**", y la otra mitad bajo la forma de "**transferencias de participación en ingresos, distribuidos sobre una base por cabeza**". Consecuentemente, la asistencia por transferencias generales típicamente ignora las variaciones en necesidad y esfuerzo

tributario, pero con frecuencia, también ignora las variaciones en recursos.

Muchos analistas cuidadosos han expresado su preocupación porque el principio del "**Federalismo Cooperativo**" en los Estados Unidos ha constituido una licencia para un gasto federal incontrolado, dando por resultado un crecimiento sin propósito del sector público. Sostiene que el "interés nacional" es un concepto poco profundo sobre el cual se justifica el involucramiento federal en funciones que de otro modo serían responsabilidad de los gobiernos estatales y municipales. Que es clara la necesidad de simplificar y racionalizar el muy complicado sistema federal de transferencias de asistencia y que puede ser el momento para una realineación de las responsabilidades federales contra las estatales y municipales.

Las administraciones recientes han tratado de controlar el tamaño del gobierno federal y el Presidente Ronald Reagan hizo una propuesta formal de reforma intergubernamental que denominó el "Nuevo Federalismo" y los elementos claves fueron:

- 1.- Una bien marcada **reducción** en el nivel agregado de financiación para las transferencias de asistencia.
- 2.- La consolidación de muchas transferencias "categóricas en transferencias en "bloque".

- 3.- Un intercambio intergubernamental de programas específicos de gasto público.
- 4.- La devolución a los Estados de fuentes determinadas de ingresos, asociados al financiamiento de los programas de gasto intercambiados

SUIZA

Las Haciendas Públicas de la Confederación y de los cantones en Suiza son completamente distintas. La Confederación tiene sus propios impuestos: impuestos directos e impuestos indirectos, y no recibe contribuciones de los cantones.

Los impuestos federales están sujetos a referéndum. Por lo tanto, sólo en épocas de crisis, resulta difícil aumentar un impuesto federal o introducir uno nuevo, dada la fuerte resistencia de los contribuyentes y de los cantones.

Los cantones tienen sus propios impuestos, sobre todo impuestos directos y estos impuestos están igualmente sujetos a referéndum. Existe una concurrencia práctica entre el impuesto federal directo y los impuestos directos cantonales. Su suma no puede rebasar una cierta medida, por encima de la cual, los contribuyentes se sustraen al impuesto.

Los cantones reciben contribuciones de la Confederación, como son participar en los ingresos de algunos impuestos federales y algunas transferencias. Pero estas sumas que por estos conceptos reciben no representan más que del 20 al 25% de los recursos de los cantones y solamente del 10 al 15% de los recursos conjuntos de cantones y municipios.

Los municipios también tienen sus propios impuestos. No obstante su autonomía está estrictamente limitada por el derecho cantonal que persiste en la mayoría de los cantones.

El impuesto directo sobre la renta, es el único impuesto que los contribuyentes pagan en los tres niveles: confederal, cantonal y municipal. El impuesto cantonal es por lo general el más oneroso, después pagarán el impuesto municipal y por último el impuesto federal (que será el más leve).

La libertad casi total de que gozan los cantones en la fijación de la tarifa de su impuesto directo, combinada con el margen de que disponen los municipios dentro de los límites del derecho cantonal, es causa de que la carga fiscal varíe notablemente en Suiza de un cantón a otro. Esta desigualdad es la contra partida de un federalismo muy sólido.

El ajuste con respecto a las deficiencias en la percepción de ingresos de los cantones se provee en parte a través de la participación en ingresos, pero principalmente a través de transferencias condicionales.

La fortaleza financiera relativa se mide por un indicador de "capacidad impositiva" calculado sobre la base del rendimiento cantonal por cabeza del impuesto federal directo.

Los principales programas de transferencias condicionales se han diseñado con dos objetivos primordiales:

- 1.- El logro de niveles nacionales mínimos de ciertos servicios públicos.
- 2.- El equilibramiento, a través de las jurisdicciones, del esfuerzo fiscal requerido para proveer estos niveles mínimos de programa.

La idea ha sido la de asegurar que todo individuo tenga acceso a un sólido programa de servicios públicos en el sitio de su elección, a un costo similar con lo que pagaría en cualquier otra parte.

Para el logro de estos objetivos las fórmulas de las transferencias para la mayoría de los programas se han estructurado para que reflejen tanto la necesidad como la capacidad fiscal. Esta política de

combinar estándares mínimos y objetivos de equilibramiento se ha traducido en el pago de transferencias federales cuyas tasas se relacionan inversamente con la "capacidad financiera" de los cantones. Esta capacidad financiera se ha concebido como una medida cuantitativa que intenta reflejar los recursos que puede gravar una jurisdicción para percibir ingresos para los servicios públicos. No es una medida que cuantifique el potencial de ingresos que un gobierno podría percibir, sino más bien, la bolsa sobre la que éste retira fondos a través del establecimiento de impuestos.

La distribución de los fondos se basa en una medida de capacidad impositiva fundada en el rendimiento por cabeza promedio del impuesto federal directo en los cantones (IFD).

Del fondo del impuesto federal directo (IFD), se separa un 5% para fines de equilibramiento financiero, del que a su vez una cuarta parte se distribuye entre los cantones de acuerdo con el número de residentes, y las otras 3/4 partes se distribuyen solamente entre aquellos cantones cuyo rendimiento promedio por cabeza derivado del impuesto federal directo esté por debajo del promedio nacional.

En resumen cada cantón recibe una participación básica del 25% del rendimiento cantonal, sobre la base del "retorno al origen". A esta cantidad se le aumenta un componente de equilibramiento basado en

el 5% del rendimiento total del impuesto federal directo y como ya se vio la distribución se efectúa de la manera siguiente:

- 1/4 De acuerdo a la población, es decir, conforme al número de residentes.
- 3/4 Inversamente a la capacidad, pero sólo cuando la capacidad impositiva de un cantón, es menor que la capacidad impositiva nacional promedio.

Esta última diferencia es, además considerada de acuerdo a los índices de capacidad financiera. La fórmula es completamente calculada sobre una base por cabeza.

AUSTRALIA.

En el federalismo fiscal australiano, pueden identificarse seis cuestiones principales que son:

- 1.- La cuestión del acceso de los Estados a los ingresos del Impuesto sobre la Renta.
- 2.- El grado en el que las restricciones constitucionales limitan a la imposición estatal indirecta.
- 3.- La distribución de las transferencias generales de ingresos entre los Estados.

- 4.- La extensión de los poderes del gobierno federal a través de transferencias de propósito específico.
- 5.- La distribución de los fondos de crédito entre Estados y autoridades municipales y semigubernamentales.
- 6.- La viabilidad financiera de las unidades municipales de gobierno.

Para la solución de estas cuestiones, se han considerado las siguientes directrices de política, que han constituido criterios para evaluar las relaciones financieras federales:

- I. El gobierno federal, debe tener un control efectivo sobre la política económica nacional, en el campo del desarrollo económico, la estabilización fiscal y la distribución interpersonal de la renta y la riqueza, dejando a los Estados la responsabilidad de asegurar un uso eficiente de los recursos en aprovisionamiento de los servicios públicos, dentro del marco de la política nacional.
- II. Los poderes impositivos o el mecanismo de las transferencias deben proveer adecuadamente a las necesidades base de cada nivel de gobierno, dejando a los gobiernos en lo individual la responsabilidad y los medios para financiar incrementos marginales en el gasto, de acuerdo con sus propias valoraciones de las necesidades cambiantes.

- III. La responsabilidad de las decisiones de financiamiento y de gasto, deben descansar en la autoridad que esté en la mejor posición, teniendo en consideración sus fuentes de información. Un nivel de gobierno no debe apropiarse del derecho de tomar decisiones en un área donde otro nivel de gobierno puede administrar con mayor efectividad, ya sea porque este último tiene acceso a mejores fuentes de información o porque toma en cuenta los efectos externos o efectos de derrame, que es probable que una jurisdicción menos extensa ignore.

Este criterio implica una división de responsabilidad en áreas de política de significación nacional, regional y municipal, cuyas fronteras deben reflejar tanto las fuentes de información como los efectos externos.

- IV. No obstante los pagos de propósito específico, hechos por un nivel superior a uno inferior de gobierno se pueden justificar como medios para estimular el gasto en áreas donde ocurren efectos de derrame o donde el nivel inferior de gobierno esté desatendiendo sus responsabilidades, los pagos no deben distorsionar el patrón de asignación de los recursos económicos induciendo efectos de sustitución ingreso-gasto no deseados.

- V. Generalmente, los pagos de propósito específico requieren justificarse por: referencia a la ventaja económica, la necesidad social, o la viabilidad administrativa.
- VI. Criterios similares a los anteriores deben regir a la asignación de fondos de crédito; puede esperarse que factores tales como el tamaño y la densidad de la población, la estructura de edades, la tasa de desarrollo económico, la tasa de crecimiento de la población tengan relación con el problema de obtener distribuciones equitativas y eficientes del crédito.
- VII. La distribución de transferencias generales de ingresos de un nivel superior a uno inferior de gobierno, debe reflejar las diferencias entre estos últimos con respecto a su capacidad para percibir ingresos por una parte y los costos relativos de proveer los servicios, por la otra. De esta manera es posible aproximarse a las condiciones de un Estado Unitario, al permitir a todos los gobiernos de jurisdicción inferior el proveer de servicios a un estándar comparable, sin imponer cargas tributarias desproporcionadas.

En su conjunto, los criterios indican que los objetivos de los convenios financieros en la Federación requieren estar relacionados con el **equilibrio fiscal vertical** entre los diferentes niveles de gobierno (**criterios 1, 2 y 3**), y el **equilibrio fiscal horizontal** y la equidad entre

las diferentes unidades de gobierno dentro de un mismo nivel **(criterios 5, 6 y 7)**.

Quizás los criterios descritos no enfatizan suficientemente la necesidad que se percibe en Australia, de que un sistema federal facilite la capacidad de respuesta de los gobiernos a las preferencias de sus ciudadanos. Aquí se estima que es precisamente la mayor capacidad de respuesta de las Federaciones lo que, junto con su capacidad para conciliar la diversidad y la igualdad en una forma que no es posible en los sistemas unitarios de gobierno, les da su peculiar fortaleza. Debe aclararse que cuando en Australia se refieren a las fuentes de información **(criterio 3)** se entiende la información acerca de las preferencias de los ciudadanos con respecto a las decisiones de tributación y gasto, así como la información acerca de decisiones de política, criterios de decisión, recopilación y requerimientos de información y de los efectos de las políticas de gobierno.

Por lo que se refiere al **equilibramiento fiscal horizontal**, el modelo de distribución adoptado por Australia ha sido denominado el **"modelo del déficit estandarizado"**

En virtud de este mecanismo la participación por cabeza de cada Estado en el total de las participaciones estatales depende del exceso de su gasto estandarizado por cabeza, sobre la suma de su ingreso

estandarizado por cabeza y sus transferencias estandarizadas de propósitos específicos por cabeza y el resultado presupuestal estandarizado por cabeza.

Ejemplo:

Gasto estandarizado por cabeza

Suma de ingreso estandarizado por cabeza y transferencias estandarizadas de propósitos específicos.

Como se aprecia en este ejemplo no hubo exceso de gasto.

Gasto estandarizado por cabeza.

Suma de ingreso estandarizado por cabeza y transferencias estandarizadas de propósitos específicos

Resultado presupuestal estandarizado por cabeza

Como se puede apreciar en este segundo ejemplo la suma del gasto estandarizado por cabeza excede, de los otros conceptos.

En consecuencia, debe equilibrarse a cada Estado hasta el nivel del resultado presupuestal estándar que es igual al promedio de seis Estados.

ANEXOS

EN QUE CONSISTE UNA REFORMA PARA EL DERECHO CONSTITUCIONAL

En que consiste una reforma para el Derecho Constitucional.

Para poder comprender lo que significa una reforma para el Derecho Constitucional, primero habremos de referirnos a lo que significa el poder constituyente y el poder constituido. Ahora bien partiremos más aún desde el significado liso y llano de la palabra "constituyente", entendiéndose por esto, como la acción de constituir, se observa que se revierte al principio de crear algo. En el caso de la materia jurídica su única referencia es que constituye o establece un ordenamiento legal en el que se origina una serie de normas que han de regir la vida jurídica de una comunidad, o de una Nación.

Gracias a las investigaciones histórico-jurídicas, además de las interpretaciones ideológicas manifiestas, se puede decir que desde la antigüedad hasta nuestros días el acto de "constituir" implica una voluntad general de quienes se ven afectados por el mismo.

La teoría del poder constituyente se vincula estrechamente con el concepto de soberanía, el cual reside única y exclusivamente en el

pueblo, el que en todos los casos es el único que puede determinar su propia forma de organización a través de un poder constituyente.(67)

Para el tratadista Nicolás Pérez Serrano, el poder constituyente consiste en establecer o en reformar la Constitución de un Estado; es decir, la cuestión se refiere al concepto de Constitución, la cual un pueblo puede ir elaborando día a día o bien surgir a causa de un suceso que irrumpa en la vida de la comunidad. Existen pues --señala el tratadista--, según el concepto de Constitución que se prefiera, dos conceptos de poder constituyente: uno el que se refiere a la Constitución entrañable, no improvisada, esencial y arraigada de un pueblo, cuya unidad política ha ido creando la estructura adecuada para su desenvolvimiento orgánico; otro, el que alude a transformaciones instantáneas, convulsionadas y racionalistas, que con una fuerza vigorosa, plasman por obra del imperativo legal una nueva realidad en la Nación.(68)

El poder Constituyente es la voluntad política que decide adoptar una serie de medidas tocantes a la manera en que habrá de articularse o estructurarse una comunidad. El poder constituyente es sinónimo de

(67) CALZADA, Padrón Feliciano. Derecho Constitucional. México 1990. Ed. Harla. pág 155.

(68) Cit. por Feliciano Calzada Padrón. Ob. cit. pág. 155.

soberanía y de pueblo. En una teoría democrática el poder constituyente sólo puede ser el pueblo. Ya que es el quien decide sobre la forma de organización jurídica y quien se da su propia Constitución. En lo que respecta a la titularidad de la soberanía, a partir de la Revolución Francesa es el pueblo quien la ostenta, y no el rey. En la misma medida en que la soberanía se concibe como parte inherente del pueblo, el poder constituyente también corresponde, única y exclusivamente al pueblo. Felipe Tena Ramírez señala lo siguiente: "El pueblo, a su vez, titular originario de la soberanía, subsumió en la Constitución su propio poder soberano. Mientras la Constitución exista, ella vincula jurídicamente, no sólo a los órganos, sino también al poder que los creó. La potestad misma de alterar la Constitución (facultad latente de la soberanía), sólo cabe ejercerla por cauces jurídicos. (69)

Así, el poder constituyente es el llamado a establecer la Carta Magna que un pueblo decide darse a sí mismo para encaruzar los actos jurídicos de su existencia como Nación, lo que implica también el reconocimiento de que es en ésta donde descansa la soberanía.

Finalmente concluiremos que el poder constituyente es de absoluta pertenencia del pueblo; es el resultado de la expresión soberana de

(69) Cit. por Feliciano Calzada Padrón. Ob. cit. pág. 159

una Nación, traducida en la elección de una asamblea encargada de redactar y promulgar una Constitución.

Como resultado del trabajo encomendado a dicha asamblea, sus deliberaciones se concretan en el establecimiento de los poderes constituidos que, inscritos en el texto constitucional o Carta Magna, son generalmente tres: ejecutivo, legislativo y judicial.

Entre las principales diferencias que encontramos entre estos dos poderes podemos anotar las siguientes:

PODER CONSTITUYENTE	PODER CONSTITUIDO
1. Es un poder originario.	1. Son poderes derivados.
2. Creador de todo orden jco.	2. Creados por el constituyente
3. No gobierna	3. Se crearon precisamente para gobernar.

Ahora bien tocante a las reformas que se efectúan a la Constitución Mexicana, el título octavo de la misma, en su artículo 135, determina la forma y el procedimiento para la reforma de la Ley Fundamental:

ARTICULO 135.- La presente Constitución puede ser adicionada o reformada. Para que las adiciones o reformas lleguen a ser parte de la misma, se requiere que el Congreso de la Unión, por el voto de las dos terceras partes de los individuos presentes, acuerde las reformas o adiciones y que éstas sean aprobadas por la mayoría de las Legislaturas de los Estados. El Congreso de la Unión o la Comisión Permanente, en su caso, harán el cómputo de los votos de las Legislaturas, y la declaración de haber sido aprobadas las adiciones o reformas.

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

A partir del desarrollo del presente, se ha decidido exponer las conclusiones por tema establecido de conformidad con el índice presentado, para posteriormente comentar de forma global, el tema sustentado. Luego entonces se tiene:

PRIMERA.- Que el Derecho Fiscal forma parte del Derecho Financiero, ya que éste comprende las normas relativas a la obtención, manejo y aplicación de los recursos del Estado. Ahora bien cuando se habla de la obtención de recursos se habla entonces del Derecho Fiscal.

SEGUNDA.- Que el Derecho Fiscal es el sistema de normas jurídicas que, de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes (definición del maestro Raúl Rodríguez Lobato).

TERCERA.- Que en México, la única fuente formal del Derecho Fiscal es la Ley, como se desprende del contenido del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, misma que dispone: Que son obligaciones de los mexicanos, 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.

CUARTA.- No obstante lo anterior, no se puede dejar de reconocer la existencia y la importancia de otras fuentes formales del Derecho en materia tributaria, útiles para la debida interpretación y aplicación del mismo. Así se tiene al Decreto Ley, al Decreto Delegado, al Reglamento, a las Circulares, a la Jurisprudencia, a la Doctrina, a la Costumbre, así como también a los Tratados Internacionales.

QUINTA.- Se concluye en primer término, el no estar de acuerdo con la definición de impuesto propuesta por nuestro Código Fiscal de la Federación:

"Artículo 2o.- ...

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas o morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo".

Ya que la misma en si, no dice lo que es un impuesto, se considera adecuada la definición proporcionada por el maestro Raúl Rodríguez Lobato:

"El impuesto es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial directo o inmediato".

SIXTA.- Que al hablar de las Aportaciones de Seguridad Social, se está hablando de una situación de parafiscalidad, es decir la actividad financiera que desarrollan ciertos organismos distintos del Estado, paralelamente a la actividad financiera de éste, conforme a normas de Derecho Público.

Definición de Aportaciones de Seguridad Social, proporcionada por el Código Fiscal:

"Artículo 2o.- ...

II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

SEPTIMA.- Que en la Contribución de Mejoras, el contribuyente paga este gravamen, por el beneficio particular que recibe cuando se realiza una actividad estatal de interés general ejemplo pavimentación de colonias, instalación del servicio de alumbrado público, etc.

Definición proporcionada por el Código Fiscal:

"Artículo 2o.- ...

III. Las contribuciones de mejoras son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

OCTAVA.- Que se considera a los Derechos, como la segunda figura tributaria como fuente de ingresos para el Estado. Se le conoce también en otros países con el nombre de tasa.

Definición proporcionada por el Código Fiscal:

"Artículo 2o.- ...

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público.

Algunas de las características de los Derechos consisten en que el beneficio que recibe el contribuyente deberá ser individual y no colectivo; y el servicio deberá prestarlo la Administración Activa o Centralizada.

NOVENA.- Por Aprovechamientos se entiende los ingresos que percibe el Estado distintos de las demás contribuciones, un ejemplo de aprovechamientos, se encuentra en, las multas impuestas a los particulares por la omisión o por el incumplimiento a alguna disposición. El Estado percibe estos ingresos como Aprovechamientos.

Definición proporcionada por el Código Fiscal:

"Artículo 3o.- Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintas de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamiento y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

DECIMA.- Se considera que los ingresos que percibe el Estado por actividades que no son propias de sus funciones de derecho público, ingresan al Estado bajo el rubro de productos.

Definición proporcionada por el Código Fiscal:

"Artículo 3o.- ...

....

Son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de Derecho Privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.

Un ejemplo de productos se encuentra, en la compraventa de un inmueble realizada entre un particular y el Estado.

DECIMA PRIMERA.- Que los elementos principales de un impuesto son cuatro, siendo éstos: el sujeto, el objeto, la base y la tasa o tarifa.

DECIMA SEGUNDA.- Que la Ley del Impuesto sobre la Renta grava los ingresos que perciben las personas físicas y morales residentes en México, y las residentes en el extranjero cuando la fuente de riqueza de los ingresos mencionados, se encuentran en territorio nacional.

DECIMA TERCERA.- El objeto de la Ley del Impuesto sobre la Renta, consiste en gravar las modificaciones patrimoniales, que beneficien al sujeto pasivo del impuesto.

DECIMA CUARTA.- Que la base sobre la cual se calcula el Impuesto sobre la Renta, la constituye la utilidad de una empresa.

DECIMA QUINTA.- Que la tasa del Impuesto sobre la Renta es la que se encuentra señalada en el Artículo 10 del citado ordenamiento, y que para el año de 1990 fue del 36% y para los años de 1991 y 1992 es del 35%. Que dicha tasa es fijada anualmente por el Congreso de la Unión.

DECIMA SEXTA.- Que la Ley del Impuesto al Valor Agregado, grava el valor que un ente, generalmente una Empresa, añade

en el curso de sus operaciones a los bienes que adquiere de otra empresa, para después enajenarlos.

DECIMA SEPTIMA.-Que el objeto del Impuesto al Valor Agregado, es la realización de los actos o actividades citados anteriormente .

DECIMA OCTAVA.-Que para calcular el Impuesto al Valor Agregado, se habrá de considerar el valor de la contraprestación pactada.

DECIMA NOVENA.-Que la tasa general de este impuesto para el año de 1992 es del 10%.

VIGESIMA .- Que la creación del Impuesto al Activo, es un poco reciente pues es a partir del año de 1989, en que aparece.

VIGESIMA PRIMERA.-Que el Impuesto al Activo, es un impuesto complementario al Impuesto sobre la Renta, que tiene por objeto gravar con una tasa del 2% el valor anual del activo afecto a la realización de actividades empresariales.

VIGESIMA SEGUNDA.-Que la determinación del Impuesto al Activo, se obtiene de los cálculos necesarios para obtener el Impuesto sobre la Renta a cargo del contribuyente.

VIGESIMA TERCERA.-Que se encuentra como antecedente original de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a la Ley del Centenario emitida en el año de 1921 durante el mandato del General Alvaro Obregón.

VIGESIMA CUARTA.-Que la Ley del Impuesto sobre la Renta que actualmente se encuentra vigente, es la del año de 1980 y que entró en vigor a partir del 1o. de enero de 1981. Misma que ha sufrido diversas modificaciones desde esa fecha hasta nuestros días.

VIGESIMA QUINTA.-Que una de las reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta efectuada para el año de 1987, y sin duda una de las más importantes es el reconocimiento del efecto inflacionario.

VIGESIMA SEXTA.-Que sin duda alguna, una de las más importantes reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta, es la del año de 1990, con la aparición del Régimen Simplificado, ya que la misma motivó el desarrollo del presente estudio.

VIGESIMA SEPTIMA.-Que a partir de la Reforma Fiscal de 1990, las llamadas Bases Especiales de Tributación quedan derogadas.

VIGESIMA OCTAVA.-Que lo que se tenía previsto para Contribuyentes Menores cambia durante todo el transcurso de 1990. Muchos de estos contribuyentes que en el pasado fueron denominados Contribuyentes Menores, dejan de serlo para ser denominados Contribuyentes Ex-Menores y durante el año de 1991 y 1992 son ahora denominados Contribuyentes del Régimen Simplificado.

VIGESIMA NOVENA.-Que en la Reforma de 1990, se establece que si las sociedades y asociaciones civiles enajenan bienes o prestan servicios a personas distintas de sus miembros, y que si por estos conceptos obtienen más del 5%, de los ingresos totales de este tipo de contribuyentes, deberán determinar su impuesto conforme al Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es decir como personas morales.

TRIGESIMA .-Que a partir de 1990, la tasa de recargos se vuelve fija (3% para éste año), pero ahora se actualizan las

contribuciones (Artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación).

TRIGESIMA PRIMERA.-Que la Ley del Impuesto sobre la Renta, se vuelve a reformar a partir del año de 1991. Y tal vez una de las principales reformas para este año sea la creación, de la Resolución que otorga facilidades administrativas a los sectores de contribuyentes que en la misma se señalan, publicada en el Diario Oficial de la Federación de fechas 4 de febrero, 20 de mayo y 19 de julio de 1991. Que dichas facilidades otorgan mayores beneficios para el cumplimiento de obligaciones en materia fiscal, que las contenidas en los ordenamientos tributarios.

TRIGESIMA SEGUNDA.-Que a partir del año 1991, se crea también un Régimen Simplificado para Personas Morales, y que los contribuyentes dedicados a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras, silvícolas, así como el autotransporte terrestre de carga y de pasajeros deberán tributar en el Régimen Simplificado de manera obligatoria, conforme a lo establecido por los artículos del 67 al 67-I de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

TRIGESIMA TERCERA.-Que en la Reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta para el año de 1992 se encuentra la unificación del plazo para la presentación de los pagos provisionales tanto de las personas morales como de las personas físicas, siendo a más tardar el día 17 del mes siguiente al inmediato posterior al que corresponda el pago (Excepto los contribuyentes del Régimen Simplificado, que pagan trimestralmente).

TRIGESIMA CUARTA.-También en esta Reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta para el año de 1992, se establece la limitante a la deducción de automóviles precisándose que solo serán deducibles los utilitarios, hasta por un monto de 60'000,000 y se precisan las características que deberán reunir dichos automóviles, se hace la excepción de las arrendadoras de automóviles, siempre y cuando estos los destinen exclusivamente a su actividad.

TRIGESIMA QUINTA.-En cuanto al Régimen Simplificado, para el año de 1992, en los conceptos de salidas, se excluyen los reembolsos o aportaciones de capital.

TRIGESIMA SEXTA.-Que el Código Fiscal de la Federación, es un ordenamiento de aplicación supletoria, es decir que

debe atenderse a lo que dispone, solamente cuando no exista una norma aplicable en la ley fiscal especial, como podrían ser las Leyes del Impuesto sobre la Renta o las del Impuesto al Valor Agregado.

TRIGESIMA SEPTIMA.-Que la Ley del Impuesto al Valor Agregado en México fue aprobada por el Congreso de la Unión en diciembre de 1978 y entró en vigor el 1o. de enero de 1980 sustituyendo a la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles que era el gravamen general sobre las ventas.

TRIGESIMA OCTAVA.-Que con el Impuesto al Valor Agregado, no se grava el valor total del producto en cada transacción, ni su valor en una sola etapa de la que es objeto su negociación, sino lo que se denomina plusvalía o valor agregado, que el producto adquiere como consecuencia de cada una de las transacciones de que es objeto desde su primera fabricación hasta su venta al consumidor..

TRIGESIMA NOVENA.-Que una de las principales reformas a este impuesto que aparece para el año de 1992. Sin duda alguna es el hecho de haberse reducido la tasa general de este impuesto del 15% al 10%.

CUADRAGESIMA .-Que dentro de la Ley del Impuesto al Valor Agregado para el año de 1992, se elimina el trato preferencial que las zonas libres o franjas fronterizas tenían, en donde la tasa de IVA establecida era la del 6%, asimismo la tasa suñuaria que existía para determinados artículos (20%), desaparece para quedar solamente la tasa general del 10%.

CUADRAGESIMA PRIMERA.-Que también en materia del Impuesto al Valor Agregado, se unifica el plazo para la presentación de los pagos de este impuesto, a más tardar el día 17 para personas morales y personas físicas (excepto el Régimen Simplificado que paga trimestralmente).

CUADRAGESIMA SEGUNDA.-Que finalmente los requisitos que deben satisfacer los contribuyentes para poder ser considerados como Menores son: que sean locatarios de mercados, o tianguistas y los vendedores ambulantes en la vía pública con puestos fijos y semifijos.

CUADRAGESIMA TERACERA.-Que las personas que dejaron de ser contribuyentes menores, ahora pagarán sus impuestos conforme a lo previsto por el Régimen Simplificado, ya

sea el establecido por los ordenamientos fiscales, o por medio de las Facilidades Administrativas.

CUADRAGESIMA CUARTA.-Que en el Régimen Simplificado o también llamado Sistema de Flujo de Efectivo, los contribuyentes pagan sus impuestos pero solo por la diferencia que resulte de restarle al total de entradas a que se refiere el período de pago, el total de salidas erogadas durante el mismo período; es decir, por lo que realmente perciba el contribuyente.

CUADRAGESIMA QUINTA.-Que en el Sistema del Régimen Simplificado las entradas que marque el contribuyente podrán ser cualesquiera, no así en el caso de las salidas, ya que estas son señaladas de manera limitativa, y se pueden deducir sólo las dispuestas por la Ley del Impuesto sobre la Renta, o por el capítulo específico, de Facilidades Administrativas.

CUADRAGESIMA SEXTA.-Que en el Régimen Simplificado propiamente en los tratamientos de Facilidades Administrativas, existen muchos contribuyentes que debido al monto de sus ingresos percibidos trimestralmente, se encuentran exentos del pago de los

siguientes impuestos: Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto al Activo.

CUADRAGESIMA SEPTIMA.-Que en el Régimen Simplificado, el entero de contribuciones se efectúa de manera trimestral incluyendo el Impuesto sobre Productos del Trabajo y el 1% sobre Erogaciones (Para el año de 1992, el entero de aportaciones al INFONAVIT se efectúa en forma bimestral).

CUADRAGESIMA OCTAVA.-Que los tratamientos de facilidades administrativas, recogen todos y cada uno de los supuestos contemplados en los ordenamientos fiscales que benefician al contribuyente, y que aún más otros sin embargo establecen facilidades adicionales a las señaladas por las leyes.

CUADRAGESIMA NOVENA.-Que a partir del año de 1990 la Ley del Impuesto sobre la Renta, cambia la denominación que tenía de sociedades mercantiles, para ahora llamarse solamente personas morales y comprender así a todo tipo de personas, incluyendo a las sociedades y asociaciones civiles, cuando estas cubran determinados requisitos.

QUINCOAGESIMA .- Que la obtención del coeficiente de utilidad se utiliza para la determinación de los pagos provisionales de las personas morales y de las personas físicas que realicen una actividad empresarial de Régimen General de Ley. Todo esto a partir del año de 1987, a fin de reconocer el efecto inflacionario.

QUINCOAGESIMA PRIMERA.-Que a partir del año de 1988 se establece por primera vez en la Ley del Impuesto sobre la Renta la obligación que tienen las personas físicas y morales que realicen actividades empresariales de realizar dos ajustes a los pagos provisionales que efectúen durante su ejercicio. Estos ajustes vienen a ser *vasi*, como *miniejercicios*, ya que como se comentó al utilizar el coeficiente de utilidad para la determinación de los pagos provisionales muchas veces no se utilizan cantidades reales, es sin embargo, con los ajustes con lo que se partiría de cifras reales, para la determinación del Impuesto sobre la Renta.

QUINCOAGESIMA SEGUNDA.-Se considera adecuada la forma en que se provee de compensación financiera a las provincias de Canadá tomando en cuenta el "estándar representativo de cinco provincias".

QUINCOAGESIMA TERCERA.-Se concluye finalmente, opinando que parece muy adecuado que en Suiza, la implantación de impuestos federales, esté sujeta a referendum o votación, es así que la implantación de un nuevo impuesto en cualquier época o circunstancia del año es muy difícil y si se aplica, éste debe ser conforme al consenso popular. Se considera que tal vez en un futuro en nuestro país se puedan entender y comprender nuestros ordenamientos fiscales y quizás se tenga la oportunidad de que la implantación de las contribuciones se sujete a votación popular para saber si las mismas son implantadas o no.

BIBLIOGRAFIA

BIBLIOGRAFIA

ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. Derecho Fiscal. 4a. ed. Ed. Themis. México 1988.

CALZADA PADRON, Feliciano. Derecho Constitucional. Ed. Harla. México 1990. 559 págs.

CALVO NICOLAU, Enrique y Enrique Vargas Aguilar. Nuevos Reglamentos Fiscales y Resolución Miscelánea 1990. Ed. Themis. México 1990.

CASAR María Amparo y Pérez Wilson. El Estado Empresario en México Agotamiento o Renovación. Editorial Siglo 21. México 1988.

CERVANTES AHUMADA, Raúl. Derecho Mercantil. 2a. ed. Ed. Herrero. México 1978.

DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. 2a. ed. Editorial PAC. México 1986.

DOMINGUEZ MOTA, Enrique y Enrique Calvo. Impuestos. Obra para Cátedra Universitaria. México 1977.

DOMINGUEZ OROZCO, Jaime. Pagos Provisionales del Impuesto sobre la Renta. 4a. ed. Editorial ISEF. México 1989. 235 págs.

FRAGA, Gabino. Derecho Administrativo. 30a. ed. Ed. Porrúa. México 1991. 506 p.

FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. 27a. ed. Editorial Porrúa. México 1986. 525 p.

GARCIA MAYNES, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. 35a. ed. Editorial Porrúa. México 1984. 427 p.

GARZA, Sergio Francisco (de la). Derecho Financiero Mexicano. 16a. ed. Editorial Porrúa. México 1990. 1025 p.

MARGAIN MANATOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 7a. ed. Editorial Universitaria Potosina. México 1983. 359 p.

MARTINEZ LOPEZ, Luis. Derecho Fiscal Mexicano. 4a. ed. Ediciones Contables y Administrativas. México 1973.

PORRAS Y LOPEZ, Armando. Derecho Fiscal. Aspectos Jurídicos y Contables. 6a. ed. Editorial Porrúa. México 1977.

RETCHKIMAN K, Benjamín. Teoría de las Finanzas Públicas. Tomo I. Ed. UNAM. México 1987.

RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. 2a. ed. Editorial Harla. México 1986.

SANCHEZ PIÑA, José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal. 5a. ed.

Editorial PAC. México 1991. 132 págs.

SANDOVAL LOPEZ, Gustavo. El Impuesto sobre la Renta. México

1965.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Sistema de Derecho Financiero I.

Vol 2.

TESIS

TENA CASILLAS, Luis Ignacio. Estudio General del Impuesto sobre la

Renta a cargo de Personas Morales residentes en México. Tesis

para obtener el Título de Licenciatura en Contaduría. Universidad

Nuevo Mundo. Escuela de Contaduría. México 1990. 58 págs.

ECONOGRAFIA

México, Leyes, estatutos, etc. Constitución Política de los Estados

Unidos Mexicanos. Editorial Porrúa. México 1990.

México, Leyes, estatutos, etc. Ley del Impuesto sobre la Renta.

Gráficas Hacienda. México 1989. 539 p.

México, Leyes, estatutos, etc. Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Gráficas Hacienda. México 1989. 150 p.

México, Leyes, estatutos, etc. Ley del Impuesto al Activo de las Empresas. Gráficas Hacienda. México 1989. 35 p.

México, Leyes, estatutos, etc. Código Fiscal de la Federación. Gráficas Hacienda. México 1989. 175 p.

México, Leyes, estatutos, etc. Ley del Impuesto sobre la Renta. Gráficas Hacienda. México 1990. 394 p.

México, Leyes, estatutos, etc. Ley del Impuesto al Valor Agregado. Gráficas Hacienda. México 1990. 125 p.

México, Leyes, estatutos, etc. Ley del Impuesto al Activo. Gráficas Hacienda. México 1990.

México, Leyes, estatutos, etc. Código Fiscal de la Federación. Gráficas Hacienda México 1990. 150 p.

México, Leyes, estatutos, etc. Compilación Fiscal para el año de 1991. Editorial DOFISCAL. México 1991.

México, Leyes, estatutos, etc. Compilación Fiscal para el año de 1992. Editorial THEMIS. México 1992.

México, Leyes, estatutos, etc. Diario Oficial de la Federación de fecha 28 de diciembre de 1989. S.H. y C.P.

México, Leyes, estatutos, etc. Diario Oficial de la Federación de fecha 26 de febrero de 1990. S. H. y C.P.

México, Leyes, estatutos, etc. Diario Oficial de la Federación de fechas 10 y 15 de abril de 1990. S. H. y C.P.

México, Leyes, estatutos, etc. Diario Oficial de la Federación de fecha 10 de octubre de 1990. S. H. y C.P.

México, Leyes, estatutos, etc. Diario Oficial de la Federación de fecha 26 de diciembre de 1990, S. H. y C.P.

México, Leyes, estatutos, etc. Diario Oficial de la Federación de fecha 4 de febrero de 1991. S. H. y C.P.

México, Leyes, estatutos, etc. Diario Oficial de la Federación de fecha 20 de mayo de 1991. S. H. y C.P.

México, Leyes, estatutos, etc. Diario Oficial de la Federación de fecha 19 de julio de 1991. S. H. y C.P.

México, Leyes, estatutos, etc. Diario Oficial de la Federación de fecha 20 de diciembre de 1991. S. H. y C.P.

México, Leyes, estatutos, etc. Diario Oficial de la Federación de fecha 30 de diciembre de 1991. S. H. y C.P.

México, Leyes, estatutos, etc. Diario Oficial de la Federación de fechas 31 de marzo y 1o. de julio de 1992. S. H. y C.P.

México, Leyes, estatutos, etc. Diario Oficial de la Federación de fecha 20 de julio de 1992.

México, Leyes, estatutos, etc. Diario Oficial de la Federación de fecha 30 de marzo de 1993.

Diccionario Enciclopédico SALVAT. Editorial SALVAT. Barcelona España 1978. 10 tomos.

Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. México 1989 4 tomos.

Diccionario SOPENA. México 1976.

ROCHA MENDOZA, Ricardo. Federalismo Fiscal Comparado. Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas. No. 64. México 1990.

Diario Excélsior. Lunes 26 de marzo de 1990. pag. 17

Ajustes de Pagos Provisionales de las Personas Morales. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. México 1990.

Audiovisual. Reforma Fiscal para el año de 1992. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. México 1992.