



301  
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA  
DE MEXICO 2EJ

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES  
"ARAGON"

LA RESPONSABILIDAD FISCAL DEL  
ALBACEA EN EL IMPUESTO  
SOBRE LA RENTA

FALLA DE ORIGEN

TESIS PROFESIONAL  
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE  
LICENCIADO EN DERECHO  
P R E S E N T A  
PATRICIA RAMIREZ CAMPOS

San Juan de Aragón, Edo. de Méx.

1995



## **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.

*A la memoria de mi padre  
con todo mi cariño y respeto*

*A mi madre por su apoyo y comprensión; así como a todas mis hermanas, en especial a Mercedes y Lucía ya que sin su ayuda no hubiese sido posible la terminación de mis estudios y la conclusión del presente trabajo. Gracias.*

*A ti Ilse Lucía, mi pequeña que representas en mi vida mi equilibrio*

*A la Escuela Nacional de Estudios  
Profesionales Aragón en la que me  
forme como profesionalista.*

*A mis maestros.*

*A mis amigos.*

## **INDICE**

**Pag.**

### **INTRODUCCIÓN**

**1**

### **CAPITULO PRIMERO**

#### **ASPECTOS GENERALES SOBRE LAS SUCESIONES**

- |   |    |
|---|----|
| 1.- Definición de herencia.   | 2  |
| 2.- Medios de adquirir la propiedad por causa de muerte.  | 8  |
| 3.- Sujetos que intervienen en la sucesión testamentaria y legítima.<br>Su función.                         | 13 |
| 4.- El Albacea como órgano representativo de la sucesión y ejecutor<br>de las disposiciones testamentarias. | 23 |

### **CAPITULO SEGUNDO**

#### **LA ACTIVIDAD IMPOSITIVA DEL ESTADO**

- |   |    |
|---|----|
| 1.- Definición de contribución.                               | 30 |
| 2.- Obligación Constitucional de contribuir al gasto público. | 32 |

3.- Clasificación de las contribuciones.	45
4.- Clasificación de los impuestos.	55
5.- El impuesto sobre la renta en particular: Sujeto. Objeto y Tasa del impuesto.	59

**CAPITULO TERCERO**  
**EL ALBACEA COMO SUJETO PASIVO**  
**DEL ENTERO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

1.- Obligaciones del albacea ante el Registro Federal de Contribuyentes.	66
2.- Ingresos del autor de la sucesión	69
3.- Ingresos de la sucesión.	89
4.- De la declaración anual del impuesto sobre la renta.	92
5.- Terminación de la responsabilidad del albacea en materia del impuesto sobre la renta.	95
CONCLUSIONES	97
BIBLIOGRAFÍA	102

## **INTRODUCCIÓN**

Generalmente al hablar sobre el tema de las sucesiones, se tiene la idea de que las obligaciones y derechos que surgen de dicha institución para las partes que intervienen en ella (herederos, legatarios, albacea, acreedores, etc.), son puramente de carácter civil; sin embargo las sucesiones sean testamentarias o legítimas, derivan una serie de implicaciones fiscales que en determinado momento llegan a repercutir en quienes tengan relación con los bienes que integran la masa hereditaria.

Esa serie de implicaciones que se traducen en obligaciones, son desconocidas para la mayor parte de las personas que se llegan a ubicar en tal situación, por lo cual considero conveniente plasmar en el desarrollo del presente trabajo, en que casos o situaciones se entabla la relación tributaria con el albacea en su carácter de representante legal de la sucesión.

En este aspecto, la responsabilidad del albacea como lo veremos en el transcurso de esta investigación, es muy particular, en virtud de que los beneficiarios de la sucesión son los herederos o legatarios, por lo que estos vendrían a ser los obligados para con el Estado por los ingresos que obtengan, sin embargo, en el lapso que transcurre entre la declaratoria de herederos y la liquidación de la herencia, el albacea adquiere ante el fisco una responsabilidad solidaria, que podríamos decir es por disposición de Ley, dada la naturaleza propia de su cargo.

Conforme a lo antes expresado, este trabajo tiene como objetivo precisar en particular en que rubros de los contemplados en la Ley del Impuesto sobre la Renta, se hace extensiva la responsabilidad del albacea en el desempeño de su cargo y cuales son sus efectos.

Para la realización de dicho objetivo, en el Capítulo Primero trataremos en forma genérica el tema de las sucesiones a fin de ubicar a los



**sujetos que intervienen en las mismas; en el Capítulo Segundo expondremos la actividad impositiva del Estado, para individualizar en el impuesto sobre la renta y por último, en el Capítulo Tercero enlazaremos el aspecto civil que representa el albacea, como órgano representativo de la sucesión, en el aspecto fiscal, por cuanto a las obligaciones que le corresponden a este último, entre ellas el entero del impuesto sobre la renta por los ingresos que obtuvo el autor de la sucesión y por los que se generen de la sucesión misma.**

## **CAPITULO PRIMERO**

### **ASPECTOS GENERALES SOBRE LAS SUCESIONES**

- 1.- Definición de herencia.
- 2.- Medios de adquirir la propiedad por causa de muerte.
- 3.- Sujetos que intervienen en la sucesión testamentaria y legítima.  
Su función.
- 4.- El Albacea como órgano representativo de la sucesión y ejecutor de las disposiciones testamentarias.

## **CAPITULO PRIMERO**

### **ASPECTOS GENERALES SOBRE LAS SUCESIONES**

En el desarrollo del presente Capítulo trataremos la figura jurídica de la herencia o bien sucesión, de una forma genérica, a fin de ubicar en ella a el albacea, personaje central de este tema de tesis, para tal efecto y toda vez que nuestra legislación reconoce como una forma de adquirir la propiedad, la que ocurre por causa de muerte, como se demostrará en el desarrollo de los dos primeros puntos a tratar, procederemos a determinar que personas intervienen o pueden intervenir en una sucesión legítima o testamentaria, así como el papel que desempeñan.

## 1. DEFINICIÓN DE HERENCIA

En nuestro derecho positivo, el artículo 1281 del Código Civil para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia Federal, (en lo sucesivo C. C.), señala que "herencia es la sucesión de todos los bienes del difunto, en todos sus derechos y obligaciones que no se extinguen por la muerte".

Sucesión a su vez significa acción de suceder y en el sentido jurídico, es la sustitución de la titularidad en los derechos y relaciones que admiten sustitución.

En dicho sentido se manifiesta Fernández Aguirre, para quien suceder en su sentido jurídico más amplio quiere decir, colocarse una persona en lugar de otra, desde el punto de vista de un derecho por cualquier título, por ejemplo: el comprador sucede al vendedor en la propiedad de la cosa vendida. "De manera que puede decirse que hay sucesión en todos aquellos casos en que hay un medio derivado de adquirir la propiedad, así como en los que se adquiriera un derecho cualquiera de otra persona".<sup>(1)</sup>

Para José Arce y Cervantes, la expresión "herencia" tiene dos sentidos "un subjetivo y equivale a sucesión hereditaria (en el sentido de transmisión de bienes por causa de muerte) y otro objetivo que es estático: el de la masa o conjunto de bienes y relaciones patrimoniales que se transmiten por causa de muerte y se hace relación al nuevo sujeto que recibe esa masa".<sup>(2)</sup>

Conforme a lo anterior podemos expresar que la definición que contempla el artículo 1281 es restringida en el sentido de que se refiere únicamente a la transmisión de bienes por causa de muerte, por lo que el término sucesión no es precisamente sinónimo de herencia como al parecer se desprende de dicho precepto, y en este aspecto se establece una diferenciación en cuanto a la adquisición de un bien por sucesión o herencia ya que en el primer caso la adquisición de un bien tiene lugar por cualquier medio derivado de adjudicarse la propiedad, en tanto que en el segundo caso se

<sup>(1)</sup> Derecho de las Sucesiones. México, Ed. Porrúa, S.A. de C.V., 1987. p. 353

<sup>(2)</sup> De las Sucesiones. México, Ed. Porrúa, S.A. de C.V., 1983. p. 5

adquiere la propiedad de un bien o un derecho por testamento o por disposición de ley en ausencia de aquél, por lo que podemos determinar que contrariamente a lo que señala el Código Civil, herencia viene a ser sinónimo de sucesión .

Como podrá observarse, al hablar de herencia se ha hecho referencia a los conceptos bienes, derechos y obligaciones, los cuales en conjunto integran lo que se denomina patrimonio, por lo que es conveniente señalar cuáles son los elementos de éste, iniciando por su definición.

Rafael Bielsa señala "el patrimonio es inseparable de la persona; es una entidad que se transmite enteramente por la muerte y parcialmente en vida".<sup>(3)</sup>

Por otra parte Manuel F. Chávez Ascencio en su obra La Familia en el Derecho, señala que el concepto de patrimonio está íntimamente unido al sentido económico así como al jurídico y cita diversas acepciones que sobre el particular se han vertido, tales como que, desde el punto de vista económico se considera al patrimonio como el conjunto de derechos y obligaciones en su apreciación económica atribuidos a un solo titular; y desde el punto de vista jurídico, como el conjunto de relaciones jurídicas, activas y pasivas, que pertenecen a una persona, que tenga utilidad económica y sean susceptibles de estimación pecuniaria.<sup>(4)</sup>

Rojina Villegas, menciona que el patrimonio se ha definido como un conjunto de obligaciones y derechos susceptibles de una valorización pecuniaria, que constituyen una universalidad de derechos y además, por obligaciones y cargas, siendo requisito indispensable que dichos derechos y obligaciones que constituyen al patrimonio sean siempre apreciables en dinero, a efecto de que puedan ser objeto de una valorización pecuniaria. De tal manera que define al patrimonio como "al conjunto de derechos y obligaciones pertenecientes a una persona, apreciables en dinero. Si se quiere expresar su valor con una cifra, es necesario sustraer el pasivo del activo".<sup>(5)</sup>

---

<sup>(3)</sup> Los Conceptos Jurídicos y su Terminología. Buenos Aires, Argentina. Ed. De Palma. 1961. p. 93.

<sup>(4)</sup> Cfr. México, Ed. Porrúa, S.A de C.V., 1984. p. 429.

<sup>(5)</sup> Compendio de Derecho Civil. Tomo II. México, Ed. Porrúa, S.A. de C.V., 1976. p. 7.

De acuerdo con las concepciones expresadas podemos concluir que el patrimonio se encuentra integrado por un conjunto de derechos y obligaciones cuya característica será que sean apreciables en dinero, lo que nos conduce a determinar cuáles son los elementos que lo integran.

Sobre el particular, Ernesto Gutiérrez y González, menciona que "al conjunto de bienes o cosas de una persona se le designa en la ciencia y en la teoría del derecho con el nombre del patrimonio activo y al conjunto de obligaciones, se le designa como patrimonio pasivo. Si se valúan los elementos que forman cada parte o campo del patrimonio y después se verifica una operación aritmética, de resta del patrimonio pasivo con relación al monto o importe del patrimonio activo, se dice que se obtiene el patrimonio líquido".<sup>(6)</sup>

En el mismo sentido que el señalado, se expresa Rojina Villegas al mencionar que "la diferencia entre el activo y el pasivo de una persona arroja su haber patrimonial, a su vez, el haber y el déficit nos permiten determinar los conceptos jurídicos de solvencia e insolvencia, es decir, se dice que hay solvencia, cuando el activo es superior al pasivo y que hay insolvencia en el caso contrario".<sup>(7)</sup>

El artículo 2166 del C.C. en vigor, en el Capítulo I relativo a de los actos celebrados en fraude de los acreedores, nos da a su vez el concepto de insolvencia al establecer que hay insolvencia cuando la suma de los bienes y créditos del deudor, estimados en su justo precio, no iguala al importe de sus deudas. La mala fe en este caso, consiste en el conocimiento de ese déficit.

Conforme a lo antes mencionado, podemos determinar que el patrimonio se integra por dos elementos: el activo y el pasivo, entendiéndose por activo, el conjunto de bienes y derechos apreciables en dinero y por pasivo, el conjunto de obligaciones y cargas, también susceptibles de valorización pecuniaria.

---

<sup>(6)</sup> El Patrimonio: Pecuniario y Moral. Ed. José M. Cajica Jr., S.A. México, 1971, p. 136.

<sup>(7)</sup> Rojina Villegas, Rafael, Compendio de Derecho Civil. Tomo II, México, Ed. Porrúa, S.A de C.V., 1976 p. 8.

Se hace hincapié en el hecho de que sean valorables en dinero porque en el activo y en el pasivo de una persona no se encuentran comprendidas todas las obligaciones ni todos sus derechos, sino únicamente los pecuniarios, de ahí que se les llame patrimoniales.

Respecto de los citados bienes y derechos de carácter patrimonial, estos se traducen en derechos reales y personales.

Ante dicha observación, el activo de una persona quedará constituido por derechos reales y personales; a su vez, el pasivo se constituirá por obligaciones y deudas que son el aspecto pasivo de los derechos personales (vistos desde la posición del deudor), y cargas y obligaciones reales, distintas de las personales que también son objeto de apreciación pecuniaria.

Por lo tanto, la sucesión hereditaria comprende el patrimonio formado por todos los bienes que no se extinguen por la muerte, con las obligaciones que afectan el valor de esos bienes, cuyo conjunto constituye la unidad patrimonial organizada económicamente como universalidad de derecho destinada a la realización de sus propios fines. Entre éstos, se encuentran el pago a los acreedores y la distribución de los bienes entre las personas que expresamente disponga el autor de la sucesión testamentaria, o que se determine por disposición de ley a través de la sucesión legítima.

En consecuencia, hay que determinar cuáles derechos y obligaciones no se extinguen por la muerte y pasan al sucesor como titular de esos derechos, como obligado en las obligaciones y como poseedor de los bienes de los que era poseedor el difunto.

Es ese orden de ideas tenemos que, se transmiten por herencia:

"a) Todos aquellos derechos reales de que era titular el autor, salvo aquellos que nacen de una desmembración de la propiedad que deba cesar a la muerte

(como el usufructo, el uso y la habitación), cuya duración, por ser vitalicia, termina con el fallecimiento de su titular.

"b) Todas las relaciones nacidas del derecho de crédito en su lado activo, (o sea, su carácter de acreedor), y en su lado pasivo (o sea su carácter de deudor), siempre que no se extingan por la muerte. Aquí quedan incluidos los derechos de recibir una prestación y la obligación de pagarla que hubiesen nacido en cabeza y vida del autor de la sucesión y que, a su muerte, hubiesen quedado aún incumplidas. No sería posible la seguridad de la vida social y jurídica si estos derechos y obligaciones por el sólo hecho de la muerte, quedarán extinguidos.

"c) La posesión que tenía el autor. Aunque la posesión es un hecho, da lugar a una relación jurídica entre el poseedor y las demás personas y además, es causa de derechos para el poseedor tales como los interdictos, derecho a los frutos de la cosa, la posibilidad de prescribir, etc. Así como los terceros estaban obligados a respetar esa posesión en vida del poseedor, lo están también con relación al heredero que ocupa su puesto.

Nuestro C.C., establece que el que prescriba puede completar el término necesario para su prescripción reuniendo, al tiempo que haya poseído, el que poseyó la persona que le transmitió la cosa, con tal de que ambas posesiones tengan los requisitos legales (artículo 1149).

Esta transmisión de la posesión por causa de muerte se funda en que el heredero entra en el lugar que tenía el autor y en consecuencia, tendrá la posesión con las mismas cualidades y los mismos vicios con las que la tenía el difunto (de buena o mala fe, pública o no, etc.), y esto aunque el heredero tenga este carácter como sustituto de otro que no hubiese aceptado la herencia.

El C.C., establece en su artículo 1704, que la posesión de los bienes hereditarios se transmite, por ministerio de ley, a los herederos, a los ejecutores y a los ejecutores universales, desde el momento de la muerte del autor de la herencia, salvo los



bienes de la sociedad conyugal que la tendrá el cónyuge que sobreviva (artículo 205 del C.C.).

"d) Aquellas cuotas o primas que el autor de la sucesión, en vida hubiese acumulado y que a modo de reintegro o devolución, deban ser entregadas por la persona o institución que las hubiese recibido y cuya devolución o exigibilidad dependa del acontecimiento de la muerte del autor, ya que éstas fueron desembolsadas por el autor sujetas a esa modalidad y ya formaban parte de su patrimonio.

Podrían considerarse incluidas en esta situación las devoluciones de ciertas cajas de ahorro y quizá las que hace el INFONAVIT de las cuotas que el autor (o su patrón en cumplimiento de la ley), había ido pagando a esta institución y que ésta misma se reintegra por no haber proporcionado casa al empleado.

"e) Los bienes que le hubieran correspondido al autor de la sucesión por la disolución de la sociedad conyugal si la hubiese. Como ésta termina con la disolución del matrimonio, en este caso con la muerte, debe liquidarse de modo que, a título de disolución de la sociedad conyugal se aplicará lo que corresponda conforme a las capitulaciones matrimoniales, tanto al cónyuge supérstite como a la sucesión del cónyuge fallecido.

Serán materia de la herencia del cónyuge fallecido, solamente los bienes o porciones de éstos que le hubiese correspondido recibir (y que ahora le corresponden a su sucesión), por disolución de la sociedad conyugal. Los bienes o porciones de los mismos que se aplican al cónyuge supérstite, no los adquiere éste a título de herencia, sino a título de liquidación de la sociedad conyugal.

"Así mismo, no se transmiten por herencia:

"a) Los derechos públicos como los derechos humanos que garantiza la Constitución en su Capítulo de Garantías Individuales, ni el derecho al sufragio.

"b) Los personalísimos ligados al titular por sus cualidades de parentesco, confianza, cargo, como son los cargos, los derechos y deberes familiares (patria potestad, tutela y curatela), el derecho y deber de alimentos, el carácter de mandante y mandatario, el de comodatario y el carácter de asociado de una asociación civil.

"c) Los derechos patrimoniales de duración limitada a la vida de la persona, tales como el usufructo, el uso y la habitación, la pensión o renta vitalicia y la obligación cuyo cumplimiento no es fungible por ser personalísima del obligado.

"d) El importe de las prestaciones (pensiones, indemnizaciones, etc.), que empiecen a causarse precisamente por la muerte del autor de la herencia, porque nacen por primera vez en cabeza del beneficiario y surgen con motivo de la muerte que es el evento que determina su nacimiento. Por tanto, nunca formaron parte del patrimonio del fallecido, por lo que los acreedores hereditarios no tienen derecho sobre ellas".<sup>(8)</sup>

## **2. MEDIOS DE ADQUIRIR LA PROPIEDAD POR CAUSA DE MUERTE**

Nuestro derecho reconoce dos formas de adquisición de la propiedad por causa de muerte:

- a) La que se hace por testamento; y
- b) La que opera por disposición de ley.

Como al respecto lo establece el artículo 1282 del C.C., cuando señala que la herencia se difiere por la voluntad del testador o por disposición de ley.

---

<sup>(8)</sup> Arce y Cervantes, José. Derecho de las Sucesiones. Ed. Porrúa, S.A. de C.V. México, 1983. p.p. 11-14.

**La transmisión de la propiedad por testamento comprende dos formas:**

- a) La adquisición a título universal; y
- b) La adquisición a título particular.

La primera es la que tiene lugar cuando se transmite el patrimonio como universalidad jurídica, esto es, con todos los bienes, derechos y obligaciones que integran el activo y el pasivo del patrimonio del testador.

La segunda es la que se da cuando se transmiten sólo determinados bienes, con los derechos y obligaciones correspondientes, y es lo que se denomina como legado.

La transmisión de la propiedad por disposición de ley o legítima, es la que tiene lugar, cuando no hay testamento o el que se otorgó es nulo o perdió su validez, así como cuando el testador no dispuso de todos sus bienes, sino sólo de parte de los mismos.

El artículo 1599 del C.C., señala además como causas que motivan los casos de herencia legítima, cuando el heredero muere antes del testador, repudia la herencia o es incapaz de heredar, sino se ha nombrado sustituto. No obstante lo anterior, tales situaciones, entendemos que son formas de caducidad de la herencia, las que están comprendidas en el artículo 1497 del C.C.

En la adquisición de bienes por testamento y por disposición de ley, existen diversas diferencias para los herederos por cuanto a los derechos y obligaciones que se derivan para ambos, entre las que se encuentran las siguientes:

En el caso de la sucesión por testamento, es el testador quien precisa a la o las personas que tendrán derechos sobre la masa hereditaria, en tanto que en la sucesión legítima los herederos se determinan por disposición de ley, teniendo derecho a esa masa, de acuerdo con el artículo 1602 del C.C., los siguientes:

- Los descendientes, es decir, si a la muerte de los padres quedaran sólo hijos, la herencia se dividirá entre todos por partes iguales;

- El cónyuge que sobrevive;

- A falta de descendientes y de cónyuge, sucederán el padre y la madre por partes iguales, es decir, los ascendientes:

- Si sólo existen hermanos por ambas líneas, sucederán por partes iguales.

En este último caso, el C.C., señala a los parientes colaterales dentro del cuarto grado y por último la concubina o el concubinatrio, siempre que hayan vivido juntos como si fueran cónyuges durante los últimos cinco años que procedieran a su muerte o que hayan tenido hijos en común y que durante el concubinatio no hubiesen contraído matrimonio, ya que entonces no se configuraría esa institución.

Otra diferencia que existe entre la sucesión testamentaria y la legítima, es que en esta última los herederos adquieren a título universal y se distinguen de los testamentarios en la parte que les corresponde, es decir, mientras que los herederos por testamento adquieren de acuerdo a la voluntad del testador, los herederos por virtud del parentesco, adquieren por disposición de ley, según los grados de parentesco, siguiendo el principio de que los parientes más próximos excluyen a los más lejanos (artículo 1604 del C.C.).

En el caso de la herencia legítima, las porciones de ésta que fijan la parte alicuota del activo y pasivo se determinan en un plano de igualdad, cuando los herederos se encuentran en el mismo grado de parentesco, o en forma proporcional, esto es, equitativa, calculada por ley, cuando los herederos se ubican en distintos grados.

En la sucesión testamentaria, derivado de las disposiciones del testador, puede haber la creación transmisión, modificación o extinción de derechos y

obligaciones, para el heredero, de ahí que de su aceptación tácita o expresa de la herencia, el heredero sólo responderá de las deudas del difunto, hasta donde alcance el valor de los bienes que recibe en herencia. Esta situación también tiene lugar en la sucesión legítima, aunque en menor grado ya que como antes se apuntó, la transmisión de bienes opera por disposición de ley.

La aceptación de la herencia en ningún caso produce la confusión de los bienes del autor de la herencia y de los herederos, porque aún cuando no se exprese, toda herencia se entiende aceptada a beneficio de inventario.

El heredero no puede cubrir sus deudas personales con los bienes de la herencia, antes de liquidar a los acreedores hereditarios para determinar si hay un remanente líquido que pueda apropiárselo, a fin de que ingrese a su patrimonio y responda en unión con sus demás bienes, de sus propias deudas personales.

En consecuencia, al tener lugar una sucesión, el heredero tiene en su haber dos patrimonios integrados por derechos, bienes y obligaciones:

- El personal del heredero, el cual se mantiene en forma autónoma e independiente de la masa hereditaria; y

- El que representa la herencia por sí misma.

Patrimonios que durante todo el trámite del juicio sucesorio, desde la aceptación de la herencia, hasta la liquidación de la misma, se mantienen con autonomía.

De ahí que se deriven las siguientes consecuencias para los acreedores:

"I. Los acreedores de la herencia, no pueden ejecutar sobre los bienes personales del heredero;

"II. Los acreedores personales del heredero no pueden ejecutar sobre los bienes de la herencia;

"III. Los acreedores del heredero, sólo pueden embargar sus derechos hereditarios, sujetos al beneficio de inventario, para que se determine si hay un remanente líquido con valor económico que será materia del secuestro".<sup>(9)</sup>

Como podrá observarse, el llamado beneficio de inventario, permite que el patrimonio personal del heredero se separe y no se confunda con el patrimonio del autor de la herencia, ya que esto implicaría que los acreedores del difunto pudieran cobrar sus créditos de los bienes propios del heredero y los acreedores del heredero, cobrar de los bienes hereditarios, en perjuicio de los herederos. El heredero al invocar este beneficio, no significa que repudie la herencia, si el monto de las deudas del difunto es mayor que los bienes heredados, ya que como antes se mencionó, el heredero sólo responde de las deudas hasta donde alcancen los bienes del de cuius.

Es conveniente mencionar que los herederos adquieren la posesión de los bienes de la herencia, aún cuando no tengan la propiedad, si este derecho real no existe en el patrimonio del difunto, es decir, si el autor de la sucesión no es propietario, sino sólo poseedor de determinados bienes en concepto de dueño, los herederos serán adquirentes de la posesión, de tal manera que ésta no se pierde, ya que pueden llegar a adquirir la propiedad por prescripción, contándose en el tiempo de ésta el plazo transcurrido durante la posesión del autor de la herencia.

Respecto a lo anterior el artículo 1704 del C.C., establece que el derecho a la posesión de los bienes hereditarios se transmite, por ministerio de ley a los herederos y a los ejecutores universales, desde el momento de la muerte del autor de la herencia, salvo lo dispuesto en el artículo 205 del mismo Ordenamiento, el cual señala que muerto uno de los cónyuges, continuará el que sobreviva, en la posesión de los bienes, así como en su administración, con intervención del representante de la sucesión, mientras no se verifique la partición.

---

<sup>(9)</sup> Rojina Villegas, Rafael. Ob. Cit. p.p. 450-451.

Así mismo, el artículo 1288 del C.C., dispone que a la muerte del autor de la sucesión, los herederos adquieren derechos a la masa hereditaria, como a un patrimonio común, mientras que no se hace la división.

Dicho precepto al referirse a la masa hereditaria, como a un patrimonio común, lo hace en el sentido de señalar a los herederos como condueños adquirentes de la propiedad y la posesión sobre la herencia.

No obstante lo antes mencionado, los herederos aún cuando tienen esa propiedad y posesión sobre los bienes que integran la herencia, no pueden disponer de los mismos, hasta el momento en que se liquide esta última, esto es, en virtud de que se reconoce la propiedad y posesión a los herederos, en forma genérica, pero no sobre partes determinadas de la herencia, lo cual tiene lugar hasta el momento de la partición de los bienes.

### **3. SUJETOS QUE INTERVIENEN EN LA SUCESIÓN TESTAMENTARIA Y LEGÍTIMA SU FUNCIÓN**

Hemos señalado, que la sucesión puede establecerse a título universal o a título particular, y que cuando se establece a título universal, el sucesor se denomina heredero; y si se establece a título particular, se llama legatario.

Ambos, heredero y legatario, son sucesores del autor de la herencia, pero su situación jurídica es diferente ya que el heredero lo es, como antes se apuntó, a título universal o parte alícuota y el legatario, lo es a título particular, por cosa individualizada o en especie determinada.

De lo anterior se deriva que entre el heredero y el legatario existen diferencias en lo que se refiere a su obligación de pagar las deudas que tenía el de cuius, ya que en el caso del heredero, como a continuación veremos, es éste el principal obligado.

Como sujetos que intervienen en la sucesión testamentaria y legítima, de acuerdo con las consideraciones expresadas, tenemos a los siguientes:

### **3.1. El autor de la herencia.**

Al referirnos a el autor de la herencia o sucesión a quién también se le conoce con el nombre de testador, causante o de cuius, esto es, persona que hace o ha hecho testamento, (lo cual nos indica que estamos ante la presencia de una sucesión testamentaria), es obvio que su intervención es en vida, ya que como ha quedado establecido, en la sucesión legítima se carece de testamento, de ahí que la función del autor de la herencia es diferente en ambos casos.

En la sucesión legítima, como ya antes se anotó, en virtud de que la persona fallecida no otorgó testamento, la ley suple esa voluntad, designando a los herederos por virtud del parentesco, por lo que el difunto desempeña un papel de referencia para que opere la transmisión de su patrimonio a título universal, extinguiéndose su personalidad con motivo de su muerte, por lo que la transmisión de ese patrimonio no implica la continuidad de la personalidad del difunto en el heredero o su representación jurídica.

En la sucesión testamentaria, sí se refleja la voluntad del testador, en el sentido de que a través de sus disposiciones implícitas en el testamento, se reconoce a los



herederos, así como los bienes que les correspondan, siempre con apego a la ley, es decir, su conducta jurídica se encuentra regulada no solo para dictar válidamente su testamento, sino también para definir hasta donde alcanza el poder de su voluntad por reconocimiento de la norma.

### **3.2. Los Herederos.**

Los artículos 1378 a 1390 del C.C., contienen las reglas sobre la institución de herederos. Conforme a las mismas, tal institución no es esencial para la validez del testamento, de tal manera que éste puede existir aún cuando el heredero no exista, o bien, cuando el heredero instituido no acepte la herencia o sea incapaz de heredar.

En estos dos últimos casos existe una caducidad del derecho del heredero de acuerdo con las fracciones II y III del artículo 1479 del C.C., por lo que para efectos jurídicos equivale a que no se le hubiera instituido como tal. Así mismo, el artículo 1379, señala que en los casos antes citados, se deberán cumplir con las demás disposiciones testamentarias que estuvieran hechas conforme a la ley.

El heredero como adquirente a título universal de los bienes, derechos y obligaciones que integran el patrimonio del difunto, tiene como función la de ser un continuador de ese patrimonio, aunque no en forma absoluta, toda vez que sólo puede ser sujeto activo o pasivo de ciertos derechos reales y personales del difunto, por lo que en ese sentido se garantiza, respecto de terceros, todas aquellas relaciones activas y pasivas que por su interés jurídico, pueden persistir después de la muerte.

### **3.3. Los Legatarios.**

El legado como la herencia tienen dos acepciones, significa tanto el acto de transmisión a título particular de una cosa o derecho, como los objetos transmitidos.

Teniendo en cuenta las disposiciones de los artículos 1285, 1392 y 1394 del C.C., podemos definir al legado como una institución privativa de la sucesión testamentaria, consistente en la transmisión a título particular y gratuita, de un bien concreto y determinado o determinable, o un hecho o servicio en favor del legatario y que puede gravar a la sucesión, a un heredero o a un legatario.

A diferencia del heredero, quién adquiere el activo y el pasivo de la masa hereditaria, el legatario adquiere un bien determinado o determinable, sin responder de las relaciones pasivas patrimoniales del autor de la sucesión.

Por lo que respecta a el momento en que se produce la transmisión de la propiedad y posesión del legado, tenemos que esto opera cuando la cosa objeto del legado está específicamente determinada, transmitiéndose en el momento de la muerte del autor de la herencia, adquiriendo el legatario el dominio y la posesión jurídica de los bienes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 1290 en relación con el artículo 1429 ambos del C.C.

A diferencia del legatario, el heredero para adquirir la propiedad de los bienes particulares de la herencia, requiere de que se lleve a cabo la partición y adjudicación. Necesariamente todas las acciones de la herencia, deben realizarse a través del albacea.

Cuando la cosa es indeterminada al momento de la muerte del sucesor, pero factible de determinarse con posterioridad, el legatario adquiere el dominio y la

posesión hasta el momento en que la cosa sea cierta y determinada con conocimiento del legatario.

Si la cosa objeto del legado es determinada y perece por caso fortuito, se pierde para el legatario, aunque no le haya sido entregada, toda vez que el legatario adquiere el bien en el momento mismo de la muerte del testador; en cambio, si la cosa es indeterminada y perece, es a cargo de la herencia o del heredero gravado con el legado, ya que al no determinarse, no la ha adquirido el legatario.

Respecto de la entrega de la cosa, materia del legado, esta debe entregarse con todos sus accesorios, siendo a cargo del legatario, los gastos de la entrega, a menos que el testador hubiese dispuesto lo contrario.

Igualmente son a cargo del legatario las contribuciones de la cosa y los gravámenes hipotecarios o prendarios, en los que en el primer caso, la cosa se deberá transmitir sin el gravamen, es decir, deberá liberarse la prenda cubriendo el albacea o el heredero, la obligación que garantice y entregarse al legatario, libre de gravamen.

En caso de que el heredero o el albacea, no lo hicieran, el legatario podrá pagar la deuda a fin de evitar el remate de la prenda, subrogándose en este caso, en todos los derechos del acreedor para hacerlos valer en contra del heredero gravado o de la masa hereditaria, si no se ha señalado heredero responsable.

En el caso de la hipoteca, el procedimiento a seguir es el mismo, ya que el legatario debe recibir el bien sin el gravamen hipotecario.

Existen diversas clasificaciones acerca de los legados, sin embargo, el C.C., en su Capítulo VII, comprende los siguientes:

**3.3.1. Legados alternativos, recibe esta denominación la disposición testamentaria en que se designan diversas cosas para que por elección, del heredero, alguna de ellas sea entregada al legatario. Si el legatario, tiene derecho a escoger, se**

denomina de opción. A falta de disposición expresa del testador, corresponde al heredero elegir la cosa que deba entregar, siguiendo la regla general de las obligaciones alternativas.

Cuando el legatario también es heredero, tiene la facultad de elegir, optando por ser heredero o legatario.

La facultad de elección a que antes se hizo referencia, no operará, si forman parte del legado dos bienes y uno de ellos tiene un gravamen, por lo que deberán aceptarse ambos, ya que no se permite recibir uno y repudiar el otro, igualmente tampoco puede el legatario aceptar parcialmente un legado.

**3.3.2. Legados remuneratorios, se denominan a aquellos que establece el testador para cumplir con algún deber en compensación de algún servicio prestado por el legatario, que el testador no estuviere obligado a pagar.**

**3.3.3. Legados por su objeto, se clasifican a su vez en legados de cosa o de servicio, consistiendo los primeros en la disposición testamentaria de transmitir a una persona un bien, sea mueble o inmueble ( un automóvil, una cantidad de dinero, una casa, etc.); este tipo de legado puede ser de cosa individualmente determinada, de un genero o especie, los cuáles a su vez tienen diversos tratamientos:**

**3.3.3.1. De cosa del testador.-** En este legado nos encontramos ante la disposición normal por testamento a título singular, es decir, cuando el testador lega algo concreto de su patrimonio presente. Si en este caso la cosa se encuentra entre los bienes de la herencia, el legado es válido, pero si el testador dispuso de ella en vida o se pierde, destruye o es motivo de evicción, el legatario no adquiere ningún derecho.

**3.3.3.2. De cosa ajena.-** Consiste en la disposición testamentaria que deja al legatario una cosa que al testar o morir el testador, no era de su patrimonio.

En este caso pueden tener lugar, las siguientes situaciones:

- Si la cosa materia del legado era ajena y el testador lo sabía, el heredero debe adquirirla para entregarla al legatario y en el caso de que no la pudiese adquirir, dará su equivalente en dinero.

- Si el testador ignoraba que la cosa fuera ajena y la creyera propia, el legado no tendrá validez.

- Si el testador adquiere luego de testar lo que no sabía que era ajeno, el legado es válido.

- Si el propietario de la cosa legada es del heredero o de otro legatario, el legado es válido.

- Si la cosa es propia en parte y ajena en el resto para el testador, sólo se extiende el legado a lo propio del difunto, salvo disposición expresa en contrario.

- Si el legatario adquirió la cosa después de hecho el testamento, se entiendo legado el precio.

Por cuanto al legado de servicio, éste implica una prestación o servicio que debe realizar el heredero o el legatario gravado con ella o bien que dicha prestación o servicio deba ser realizada por un tercero. En ambos casos, "el legado debe valorizarse en dinero para los efectos del beneficio de inventario y el monto de la garantía que tenga que otorgar el obligado".<sup>(10)</sup>

**3.3.4. Legado de género.-** Es aquel que se encuentra compuesto por bienes muebles o inmuebles que no se determinan específicamente, sino sólo por el género a que pertenecen.

---

<sup>(10)</sup> Baqueiro Rojas, Edgar y Buenrostro Báez, Rosalva. Derecho de Familia y Sucesiones. México. Harla. S.A., 1990. p. 326.

**3.3.5. Legado de usufructo, uso y habitación.-** Consiste en la disposición testamentaria que concede al legatario el uso y goce y no el dominio de la cosa legada. Por lo general, este tipo de legados son vitalicios, salvo que el testador establezca un plazo, caso en el cual, si el legatario muriese antes del plazo, sus herederos no tendrán ningún derecho sobre el legado, ya que no es transmisible.

**3.3.6. Legados de prestación o de servicio.-** En esta clase de legados, el testador establece que se conceda al legatario el derecho a percibir alguna cosa o servicio como dinero, comida, habitación, educación, etc., en forma periódica y por un cierto tiempo.

Estos legados son de pensión, que es el que otorga al legatario el derecho a percibir un pago periódico en dinero y cantidad determinada por el testador y por un plazo que puede ser de por vida; de alimentos o bien de educación, a través del cual se costea al legatario sus estudios por un determinado tiempo o bien hasta que se establezca para ejercer un oficio o una profesión. El C.C., señala a la llegada de la mayoría de edad o antes si adquiere medios de subsistencia o bien si contrae nupcias.

**3.3.7. Legados de crédito y deuda.-** En este caso, cuando el autor de la herencia es titular de un crédito, dispone en su testamento que se transmita a determinada persona, caso en el cual el heredero entregará al legatario los títulos y documentos respectivos, salvo disposición expresa en contrario. El crédito lleva como accesorios los intereses, desde la muerte del testador.

Así mismo el legado de deuda, constituye la disposición testamentaria, por la cual se libera al deudor de una deuda que tenía pendiente con el autor de la sucesión, por ejemplo, en el caso de una hipoteca o de una prenda, se libera la garantía real, sin embargo subsiste la deuda, por lo que debe devolverse al deudor el bien dado en prenda o cancelarse la hipoteca.

**Es necesario hacer una marcada distinción entre los conceptos heredero y legatario, ya que si bien ambos son sucesores del de cuius o autor de la herencia, su situación jurídica es diferente.**

El heredero lo es a título universal, ya que como lo hemos mencionado, hereda toda la masa hereditaria o una parte, y consecuentemente hereda el pasivo en la misma proporción.

Por el contrario, el legatario que es sucesor a título particular (por cosa individualizada o especie determinada), normalmente sólo responde de la carga que expresamente le señala el testador, salvo que toda la herencia se distribuya en legados, o los bienes no alcancen para pagar las deudas, los legatarios responden subsidiariamente con los herederos, por lo que en tal situación se les considera como herederos y responderán del pasivo en proporción al valor de su legado.

Para evitar defraudar a los acreedores del autor de la sucesión, la ley ha establecido una obligación subsidiaria consistente en que los legatarios respondan en proporción al valor del legado.

### **3.4. El Albacea.**

El albacea es el órgano representativo de la comunidad hereditaria para proceder a su administración, liquidación y división de la herencia.

Es una institución que nace de la necesidad que tiene el testador, de la existencia de una persona de su confianza que se encargue de que se cumpla su voluntad después de su fallecimiento.

De ahí que el albacea sea la persona designada por el testador, los herederos o el juez, según sea el caso, para dar cumplimiento a las disposiciones testamentarias, representar a los herederos y a la masa de bienes, administrar éstos y liquidar el patrimonio del difunto.

Conforme a lo señalado, tenemos que cuando el albacea es designado por testamento, se le denomina albacea testamentario, el cual se encarga de dar cumplimiento a las disposiciones establecidas en el testamento, por el testador o de cuius, así como representar a la sucesión.

No obstante, cuando no existe testamento, o cuando habiéndolo el testador no designó al albacea, éste puede ser nombrado por los herederos, o en determinados casos por el juez, caso en el cual se le denomina albacea legítimo y sólo representa a la herencia.

En los dos casos mencionados, el albacea tiene el carácter de albacea universal, es decir, es el encargado de realizar todas las funciones de su cargo.

Resulta conveniente mencionar que el albacea testamentario de acuerdo con el C.C., puede ser universal o especial, sucesivo o mancomunado.

El albacea especial, como su nombre lo indica, tiene como objetivo el dar cumplimiento a un encargo especial del testador, por ejemplo hacer la entrega de un bien a un legatario. Esta clase de albacea, sólo puede ser designado por testamento, es decir, es propio de la sucesión testamentaria; en tanto que en el caso de una sucesión intestamentaria, puede ser nombrado por el juez o por los herederos, teniendo en éste caso el carácter de universal.

Los albaceas mancomunados, también son designados por el testador o por los herederos, a efecto de que obren de común acuerdo, por lo que no pueden actuar en forma separada o independiente, siendo en consecuencia necesario el consentimiento



de la mayoría, para que se lleve a cabo la ejecución de los actos de dominio o administración.

Los albaceas sucesivos, igualmente son designados por el testador y reciben éste nombre cuando son varios los albaceas nombrados, siendo ejercido el albaceazgo en forma individual y sucesiva, en atención al orden en el que fueron nombrados, ya sea por que se de la muerte de alguno de ellos, por renuncia o remoción del cargo.

Para concluir con este punto, es importante resaltar que la representación que ejerce el albacea, no debe entenderse como un mandato, ya que éste como contrato que es, implica un acuerdo de voluntades y en el caso del albacea, existe una representación de intereses en favor de la herencia, que tiene lugar después de la muerte del testador.

#### **4. EL ALBACEA COMO ÓRGANO REPRESENTATIVO DE LA SUCESIÓN Y EJECUTOR DE LAS DISPOSICIONES TESTAMENTARIAS**

No obstante que los herederos son los continuadores del patrimonio del de cuius, corresponde a el albacea ejercitar las acciones hereditarias.

Lo anterior en virtud de la función representativa que le otorga la ley, ya que es él quién "en representación de todos los herederos y legatarios, en su caso, actúa como órgano de la copropiedad hereditaria, por la comunidad de intereses, debiéndose considerar como si comparecieren los herederos y legatarios a través de su representante común".<sup>(11)</sup>

---

<sup>(11)</sup> Rojina Villegas. Rafael. Ob. Cit. p. 334.

**Respecto de las obligaciones del albacea el C.C., señala una serie de facultades y deberes a éste para estar en condiciones de cumplir con su cargo.**

Las primeras se establecen en atención a sus funciones, es decir, el albacea nombrado por el testador tiene como principal obligación la de cumplir con las disposiciones del testamento. Siendo obligaciones de todo albacea, cualquiera que sea su origen:

- Asegurar los bienes de la herencia;
- Formular los inventarios y avalúo;
- Tramitar el juicio sucesorio, presentando el testamento, si lo tiene; representar a la herencia en todos los juicios relativos a los bienes hereditarios, defender la validez del testamento y contestar las peticiones de herencia;
- Administrar la herencia y rendir cuentas de su gestión. Dentro de éstas facultades se encuentra la de pagar las deudas mortuorias, hereditarias y testamentarias, distribuir los productos de los bienes mientras se realiza la partición.
- Efectuar la partición y adjudicación de los bienes entre los herederos y legatarios.
- Caucionar su manejo por fianza, prenda o hipoteca. El testador no puede eximirlo de esta obligación, pero pueden hacerlo los herederos. En el caso de que el albacea sea heredero o legatario, su porción o legado servirán de garantía.

**Dentro de las prohibiciones establecidas por el C.C., para el albacea se encuentran las siguientes:**

- **Gravar o enajenar los bienes de la herencia.** Si para cumplir con las obligaciones hereditarias se necesita vender algún bien, se requiere del acuerdo de todos los herederos o de autorización judicial. También podrán venderse los bienes sucesorios cuando puedan deteriorarse los mismos y sea difícil su conservación.

- **Dar en arrendamiento los bienes sucesorios por más de un año.**

- **Transigir y comprometer en árbitros, los negocios de la herencia.**

- **Renunciar a la prescripción que corra a favor de la herencia.**

El plazo para cumplir con el encargo del albacea se cuenta desde el momento de su aceptación o desde que terminaron los litigios sobre la validez o nulidad del testamento. Es a partir de ese momento cuando puede iniciarse la liquidación de la herencia.

Por cuanto al plazo para que el albacea definitivo cumpla con su encargo, el mismo es de un año, sin embargo los herederos pueden prorrogarlo hasta por otro año.

Es conveniente señalar que pueden ser albaceas, las personas físicas, las personas morales, las instituciones fiduciarias y los notarios.

- **El cargo de albacea termina por haberse cumplido con el encargo, o sea hasta la partición y adjudicación de la herencia.**

- **Por la muerte del albacea, ya que el puesto no se transmite a sus herederos, los que sí tendrán obligación de rendir cuentas y entregar los bienes de la herencia al nuevo albacea.**

- **Por incapacidad legal declarada en forma.**

- Por excusa que el juez califique de legítima (en los casos de empleados y funcionarios públicos, militares en servicio, los que no sepan leer ni escribir, los encargados de otro albaceazgo)

- Por revocación hecha por los herederos, cuando éstos lo hayan nombrado, si es sin causa justificada el albacea podrá cobrar la parte proporcional de honorarios que le corresponda por el tiempo y función desempeñada.

- Por remoción en los casos de incumplimiento de sus obligaciones.

- Por la extinción del plazo y su prórroga. Este sería un caso de remoción por incumplimiento del cargo, con las consecuencias consiguientes de no poder cobrar y perder los honorarios o lo asignado por el desempeño del cargo.

El albacea a su vez es "vigilado" por así decirlo por un interventor, que es la institución creada por la ley para cuidar que se respeten los derechos de determinados interesados en la sucesión. Los interventores no son nombrados por el testador y su función es la de vigilar al albacea y como tal no puede tener la posesión de los bienes hereditarios.

Es necesario mencionar que fallecido el autor de una sucesión, su patrimonio pasa, de pleno derecho a pertenecer a sus herederos, los cuales son llamados a aceptar o repudiar la herencia. Si el llamado acepta la herencia, se le tiene por heredero con todos los derechos y cargas a partir del momento mismo de la muerte del autor, lo que significa que la aceptación tiene efectos retroactivos. La no aceptación de la herencia indica que el llamado a la sucesión la está repudiando, es decir, que renuncia a ella lo cual se debe formular siempre por escrito, ya que a diferencia de la aceptación, esta puede hacerse de forma expresa, oral o escrita.

Una vez que han sido llamados los herederos y reconocidos como tales y aceptado el cargo el albacea nombrado, ya sea por sucesión testamentaria o por sucesión

legítima, debe procederse a la liquidación del patrimonio del autor de la sucesión, para lo cual es necesario saber cuál es el activo: bienes y derechos que lo forman, y a cuánto asciende el pasivo: deudas y obligaciones. Para tales efectos se formula una relación de tales bienes y obligaciones y conocer sus valores apreciables en dinero; las operaciones que ello implica se conocen como inventario y avalúo.

Es decir, por inventario se entiende la lista de los bienes pertenecientes al autor de la sucesión, así como de las obligaciones que sobre él recaen; y por avalúo se entiende el dictamen hecho por los peritos sobre el valor de los bienes y deudas del inventario que forman la masa hereditaria.

Respecto a la liquidación de la herencia, se procede a esta una vez que ha sido conocido el monto del patrimonio hereditario.

La liquidación de la herencia se lleva a cabo pagando en primer lugar las deudas, para que el saldo sea materia de la participación y adjudicación a los legatarios y herederos, ya que sólo será materia de la sucesión, el saldo que resulte después de pagar a los acreedores del autor de la herencia.

Reafirmando el orden en que deben pagarse las deudas, tenemos el siguiente, de acuerdo con el C.C.

En primer lugar deben pagarse las deudas mortuorias,

En segundo lugar, deben pagarse los gastos de conservación y administración y las deudas por alimentos, las que también pueden ser pagadas antes de los inventarios. Dentro de las cuáles se consideran los honorarios del albacea, del interventor, en su caso, abogado, peritos, así como las rentas, impuestos fiscales y primas de seguros, además de los otros gastos normales.

**Y por último, las deudas hereditarias, que son las contraídas en vida por el autor, independientemente de su testamento y de las que, como cualquier deudor, responde con todos sus bienes.**

**Una vez que han sido efectuados éstos pagos, el remanente pasa a ser materia de la participación y adjudicación.**

**CAPITULO SEGUNDO**  
**LA ACTIVIDAD IMPOSITIVA DEL ESTADO**

- 1.- Definición de contribución.
- 2.- Obligación Constitucional de contribuir al gasto público.
- 3.- Clasificación de las contribuciones.
- 4.- Clasificación de los impuestos.
- 5.- El impuesto sobre la renta en particular:  
    **Sujeto, Objeto y Tasa del impuesto.**

## **CAPITULO SEGUNDO**

### **LA ACTIVIDAD IMPOSITIVA DEL ESTADO**

Para que el Estado se encuentre en posibilidad de satisfacer las necesidades de la colectividad, debe procurar que las contribuciones se determinen en forma proporcional y equitativa de acuerdo con lo establecido por la fracción IV del artículo 31 constitucional. Por lo que, respecto de dichas contribuciones, en el presente Capítulo, centraremos nuestra atención en el impuesto sobre la renta, a efecto de determinar en que casos se es sujeto del impuesto, así como cual es el objeto y la base gravable.



## 1. DEFINICIÓN DE CONTRIBUCIÓN

Son diversas las definiciones que pueden ofrecerse sobre el término contribución, dependiendo del punto de vista desde el cual se haga el análisis.

Así tenemos que Héctor J. Rivera, con el propósito de informar sobre la etimología, así como el significado de los conceptos contribución o impuestos anota en su obra inédita "Introducción a la Hacienda Pública" lo siguiente:

"La voz tributo tiene su origen en tribu. El Tributo era el impuesto que satisfacían las tribus del pueblo romano como pago a cambio de reconocimiento político.

"El término impuesto se origina en "impositum", participio pasivo del verbo "imposinere", que significa imponer. Ese infinitivo implica dominio, superioridad, la obligación de pagar las imposiciones. Estas, elevadas a condición de régimen o sistema, se designan, contribuciones."

"La palabra exacción viene del acto derivado del latín "agere", hacer, obrar, significa exigencia, exactitud. Lo que antiguamente se llamaba exacción, no era otra cosa que la puntualidad y apremio con que el exactor de impuestos iba de puerta en puerta, pidiendo las cuotas que correspondían a cada vecino. Más tarde por exacción paso a entenderse impuestos".<sup>(12)</sup>

---

(12) Cit. Pos. Meléndez Carrucini, Genevevo. Revista Jurídica de la Universidad Interamericana de Puerto Rico. Enero-Abril. 1981. p. 37.

Bajo ese orden de ideas, Samuel Ramírez Moreno, establece que existe una estrecha relación de los conceptos "contribución", "ingreso" y "crédito fiscal" teniendo en cuenta que la voz "contribución" en español significa la cuota o cantidad que se paga para algún fin y principalmente la que se impone como carga por el Estado, por lo que al concluir señala que la contribución es, jurídicamente hablando, el pago de una cuota o cantidad al fisco, sea cual fuere su naturaleza; mencionando al respecto que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido al fisco diciendo: "Por fisco debe entenderse lo perteneciente al fisco y fisco significa entre otras cosas, la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones, impuestos y derechos, siendo autoridades fiscales las que intervienen en la cuestación por mandato legal, dándose el caso de que haya autoridades hacendarias que no son autoridades fiscales, pues aún cuando tengan facultad de resolución en materia de Hacienda, carecen de esa actividad en la cuestación, que es la característica de las autoridades fiscales, viendo a ser el carácter de autoridad hacendaria el género y de autoridad fiscal la especie" .<sup>(13)</sup>

De la anterior tesis se concluye que el fisco es sólo una parte de la hacienda pública, o sea la que se forma con la materia fiscal como es en tratándose de contribuciones, impuestos y derechos, como cuando se interviene en la imposición de una contribución por mandato legal.

Rosas Figueroa al citar a E.R.A., Seligman, señala que un impuesto es una contribución forzada de una persona para el Gobierno, para costear los gastos realizados en intereses comunes sin referencia a los beneficios especiales prestados, así mismo menciona que Luigi Cossa, indica que el impuesto es una parte proporcional de la riqueza de los particulares deducido por la autoridad pública, a fin de proveer aquella parte de los gastos de utilidad general que no cubren las rentas patrimoniales. <sup>(14)</sup>

---

(13) Citado por Sánchez León, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano México. Cárdenas Editores. 1980. p. 52.

(14) Cfr. Teoría General de las finanzas Públicas. México. UNAM. 1962. p. 79.

De los conceptos que sobre el particular se han citado, podemos determinar que el término contribución se utiliza como sinónimo de impuesto o bien, tributo, encontrándose en ellos elementos comunes tales como el que los impuestos son coercitivos, fijados unilateralmente por el Estado, y que se destinan sin especificación concreta a cubrir el gasto público. Nuestra Constitución Política, al referirse a los recursos del Estado, no ha hecho uso de precisión técnica. Al hablar de la distribución del poder impositivo emplea la voz "contribuciones" en tanto que al mencionar los principios jurídicos que han de regirlos hace referencia a "impuestos", lo cual analizaremos en el siguiente punto.

## **2. OBLIGACIÓN CONSTITUCIONAL DE CONTRIBUIR AL GASTO PUBLICO**

La fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece en su Capítulo II que son obligaciones de los mexicanos, entre otras: "Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

De la anterior transcripción, podemos desprender los siguientes principios constitucionales en materia de impuestos.

El primero "generalidad", es decir, que atañe a todos los mexicanos; el segundo "de contribuir al gasto público", esto es, que en materia de impuestos, éstos sólo pueden destinarse a ese gasto; el tercero "de legalidad", por el que deben ser establecidos por el poder legislativo y el cuarto "de proporcionalidad y equidad", requisito sin el cual toda contribución será inconstitucional, principios que a continuación analizaremos.

## 2.1 PRINCIPIO DE GENERALIDAD:

Al respecto Ernesto Flores Zavala, en su obra "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", nos dice:

"El principio de generalidad significa que todos deben pagar impuestos, o en términos negativos, que nadie debe estar exento de la obligación de pagar impuestos.

Sin embargo, no debe entenderse en términos tan absolutos esta obligación, sino limitado por el concepto de capacidad contributiva, es decir, todos los que tengan capacidad contributiva, estarán obligados a pagar impuestos: nadie que tenga capacidad contributiva debe estar exento de la obligación de pagarlos.

Tampoco debe entenderse esta regla en el sentido de que todos deben pagar todos los impuestos, habrá impuestos que sólo deben pagar ciertas personas y otros que serán a cargo de otras, lo que se debe procurar es que el sistema de impuestos afecte a todos en tal forma, que nadie con capacidad contributiva deje de pagar algún impuesto".<sup>(15)</sup>

A este respecto y de acuerdo con el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación en vigor, están obligados a contribuir para los gastos públicos, conforme a las leyes fiscales respectivas:

- Las personas físicas y las personas morales, residentes en el país.
- La Federación, cuando las leyes lo señalen expresamente, y
- Las entidades o agencias pertenecientes a los estados extranjeros.

Acerca de esta obligación, el artículo 9º del propio Código Fiscal de la Federación, considera residentes en territorio nacional a las siguientes personas físicas:

---

(15) Flores Zavala, Ernesto. Ed. Porrúa, S.A., México. 1980. p. 23.

- Las que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en el año de calendario, permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no, y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país;

- Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aún cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado anteriormente, y

- Las personas morales que hayan establecido en México la administración principal de un negocio.

Asimismo este precepto establece que, salvo prueba en contrario se presume que las personas físicas o morales, de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.

Los artículos citados comprenden a quienes tienen obligación de contribuir a los gastos públicos en la República Mexicana, incluyendo como ya se dijo, a la Federación cuando las leyes lo señalen expresamente y a las entidades o agencias pertenecientes a estados extranjeros.

El principio de generalidad no estriba en que todos paguemos el mismo impuesto o todos los impuestos, sino que según la capacidad contributiva, cada quien pague lo que le corresponda a su actividad, por sus ingresos como empresa industrial, comercial o de transporte, etcétera, o como persona física, trabajador o profesionista, por la propiedad o el capital o por la realización de una erogación o pago, siempre que su situación coincida con aquella que señalen las leyes fiscales y a condición de que éstas graven a todos aquéllos que desarrollen dichas actividades, o que tengan patrimonio o capital o que realicen erogaciones o pagos.

## 2.2 PRINCIPIO DE CONTRIBUCIÓN AL GASTO PUBLICO

Gabino Fraga, señala sobre el particular, que entre los caracteres constitucionales "de los impuestos", se encuentra el de que deben establecerse para cubrir los gastos públicos y menciona que "al precisar la Constitución esta finalidad, descarta todas las teorías que pretenden considerar al impuesto como una contraprestación de los servicios que el particular recibe del Estado. Para la ley no existe ni debe existir ningún vínculo entre los beneficios de que goza el particular y la aportación de parte de la riqueza de éste. Estos beneficios los reciben aún los que no pagan impuestos, de tal modo que si económicamente es falso el concepto del impuesto como contraprestación, legalmente también es insostenible esa idea. Pero el impuesto, sin dejar de tener esa finalidad fiscal, la de estar destinado a cubrir los gastos públicos, es usado con frecuencia con un propósito de carácter social o económico, como ocurre con las tarifas proteccionistas, con los impuestos que tienden a una nivelación de la fortuna o a restringir el consumo de determinados artículos. Existe cierta dificultad para precisar en términos definidos lo que deba entenderse por gastos públicos, pues aunque ellos se encuentran señalados en el presupuesto de egresos, la formulación de éstos supone que previamente ha sido resuelto el problema.

"Creemos que por gastos públicos deben entenderse los que se destinan a la satisfacción, atribuida al estado de una necesidad colectiva, quedando, por tanto, excluidos de su comprensión los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual". (16)

Dentro del sistema de nuestra legislación, los impuestos tienen la afectación general a los gastos públicos estando prohibido afectar un impuesto a un fin especial, aunque este fin contribuya a un gasto público que el Estado tenga que realizar.

---

(16) Fraga, Gabino. Derecho Administrativo. México. Porrúa. S.A., 1979. p. 25

A este respecto, el actual Código Fiscal de la Federación establece en la parte final del primer párrafo del referido artículo 1º, que sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico. De esta forma tenemos que "la Suprema Corte de Justicia de la Nación en jurisprudencia definida, señala que no hay violación al artículo 31, fracción IV, cuando desde su origen por disposición de la legislatura se destine a cubrir un gasto especial siempre que sea en beneficio de la colectividad, pues la prohibición constitucional no es otra, que la de que los impuestos se destinen a fines diferentes del gasto público".<sup>(17)</sup>

Conforme a lo anterior y de acuerdo al texto constitucional, la obligación es contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado y Municipio en que residan, por lo que independientemente de las facultades en materia de impuestos de estas tres autoridades, podemos concluir que un impuesto será constitucional cuando se establezca para cubrir los gastos públicos de la entidad en que resida el contribuyente.

### **2.3 PRINCIPIO DE LEGALIDAD**

Constitucionalmente, se establece la obligación general a los mexicanos, de contribuir a los gastos públicos, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, es decir que tal obligación debe derivar de una disposición legal, entendiéndose por tal, toda disposición que emane del Congreso de la Unión, de conformidad con los artículos 65, fracción II y 73 fracción VII, de nuestra Carta Magna.

---

<sup>(17)</sup> Díaz Olivares, Armando.- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. 3ª Época, Año III, marzo. México, 1980. p. 15.

El principio de legalidad se encuentra reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley de Ingresos de la Federación, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el periodo que la misma abarca.

#### **2.4. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD**

Respecto de este principio, mencionaremos que, la proporcionalidad de un impuesto, radica en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, y por lo que respecta a la equidad, ésta se da en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, debiendo únicamente variar las tasas tributarias aplicadas de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente.

Para determinar la capacidad contributiva de los ciudadanos, existen tres categorías impositivas; así el Estado, al establecer las contribuciones:

- 1) Grava la riqueza que detentan los particulares, la que puede manifestarse a través de la obtención de ingresos;
- 2) La propiedad de un patrimonio o capital; o
- 3) La realización de gastos o erogaciones destinados a adquirir bienes o servicios.



- La imposición sobre los ingresos se origina en el momento en que se forma la riqueza. En el caso de las personas físicas, se da cuando éstas obtienen ingresos, ya sea en efectivo, bienes o crédito; en tanto que en el caso de las personas morales constituidas con fines lucrativos, la imposición sobre los ingresos, tienen lugar cuando éstas obtienen utilidades.

- La imposición sobre el patrimonio o capital grava la riqueza ya adquirida por los contribuyentes, como ejemplos de estos son: el impuesto predial y el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.

- La imposición al gasto o erogaciones se produce en forma diferente, pues esta acontece una vez que las personas obtienen y poseen la riqueza y hacen uso de ella para adquirir los bienes y los servicios que le son necesarios para su subsistencia y pleno desarrollo como personas físicas, o en su caso, utilizarlos como satisfactores que requieren para producir nuevos bienes y servicios, para el caso de las personas morales.

En las tres categorías de impuestos antes mencionadas encontramos como elementos indispensables para su existencia el sujeto, el objeto, la base, la tasa o tarifa, elementos que a continuación analizaremos en forma breve:

### **- SUJETO:**

En términos generales por persona se entiende todo ser físico, ya sea hombre o mujer, o ente moral capaz de ser susceptible de derechos y obligaciones, por lo que aún cuando no existe un concepto acerca de lo que debe entenderse por sujeto, conforme al Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal, encontramos que el sujeto puede ser una persona física o una persona moral, de acuerdo con los artículos 22 a 25 de ese Ordenamiento, estableciéndose en este último precepto que son personas morales, la Nación, los Estados y los Municipios; las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley; las sociedades civiles o mercantiles; los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal; las sociedades cooperativas y mutualistas; las asociaciones distintas de las enunciadas que se propongan para fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquiera otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidos por la ley.

Como en toda relación jurídica ésta se da entre personas, una de las cuáles es el sujeto acreedor y la otra el sujeto deudor, en el caso de la relación tributaria dichos sujetos son conocidos como sujeto activo y sujeto pasivo, respectivamente.

De acuerdo con lo anterior y con base en el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, en el Estado Mexicano la figura del **sujeto activo** está representada por la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios.

Es importante mencionar que de acuerdo con lo establecido en el artículo 115 fracción IV constitucional, sólo la Federación y los Estados tienen plena libertad jurídica para establecer los impuestos necesarios para cubrir los gastos públicos, a diferencia de los Municipios que sólo tienen la facultad de administrar libremente su hacienda, la cual se integra por las contribuciones que expresamente les señalen las Legislaturas de los Estados.

Por cuanto al **sujeto pasivo**, Flores Zavala lo define como la persona que la ley señala obligada a pagar el impuesto.<sup>(18)</sup>

Sobre el particular los artículos 1 y 2 en su fracción I, del Código Fiscal de la Federación, éste último al conceptuar el término impuesto, señalan el primero de ellos como sujetos obligados a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas a las personas físicas y morales que se coloquen en la situación jurídica o de hecho prevista por la ley, de acuerdo con el segundo de ellos.

Con objeto de precisar aún más quienes son sujetos pasivos, a continuación enunciamos algunos:

- Las personas físicas.
- La Federación, los Estados y los Municipios, cuando actúan en su carácter de derecho privado.
- Las sociedades mercantiles.
- Las asociaciones o sociedades civiles.
- Las Naciones extranjeras cuando en ellas se grave al Estado mexicano.

Por último, en lo que respecta al sujeto pasivo, existe el caso del responsable solidario, el cual adquiere responsabilidad ante el Estado, obligándolo al pago de la contribución, así como al cumplimiento de las demás obligaciones fiscales, aún cuando ésta persona no haya realizado el hecho generador que obliga al pago del impuesto.

Este tercero, adquiere una responsabilidad solidaria de tal forma que el Estado puede reclamar en forma indistinta al contribuyente o al tercero, el cumplimiento de la obligación fiscal.

---

(18) Cfr. Flores Zavala, Ernesto.- Ob. Cit. p.54.

En el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, se emplea el término de responsables solidarios con los contribuyentes, comprendiendo como tales a los siguientes:

- Los retenedores y recaudadores, hasta por el monto de la contribución que deben retener o recaudar.

- Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente hasta por el monto de estos pagos.

- Los representantes de los residentes en el extranjero, hasta por el monto de las contribuciones que deban pagar sus representados.

- Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela por las contribuciones a cargo de su representado.

- Los legatarios y donatarios por las obligaciones fiscales en relación a los bienes legados o donados hasta por el monto de su valor.

- Quienes asuman voluntariamente la responsabilidad solidaria.

- Los socios o accionistas por las obligaciones fiscales de la sociedad.

- Las sociedades que inscriban a personas físicas que no comprueben haber retenido y enterado, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de las acciones.

- Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y capital transmitidos por la escidente.

El artículo termina señalando que la responsabilidad solidaria se extiende a los accesorios de las contribuciones, a excepción de las multas, sin que este hecho signifique que los responsables solidarios puedan ser sancionados por actos u omisiones propios.

## **- OBJETO**

Podemos considerar a el objeto, como el acto o hecho que al ser realizado hace coincidir al contribuyente en la situación o circunstancia que la ley señala como la que dará origen al crédito tributario.

Varios autores coinciden en señalar que generalmente el objeto es el que da nombre al impuesto; sin embargo, el nombre del impuesto en ocasiones no permite identificar al objeto.

El objeto a su vez se encuentra integrado por los siguientes elementos:

### **- Elemento objetivo:**

Consiste en la descripción objetiva del hecho concreto que el destinatario legal tributario realiza o la situación en que se haya o a cuyo respecto se produce. Este elemento siempre presupone una acción que puede ser la de hacer, dar, entregar, recibir, ser, estar o permanecer.

### **- Elemento subjetivo:**

Este elemento hace referencia a los sujetos de la relación tributaria, ya que la relación entre sujeto activo y pasivo se realiza a través del hecho generador. Por medio de este elemento se busca en el hecho generador la identificación del sujeto pasivo, es decir, la atribución del hecho a un sujeto, determina los distintos tipos de sujeto pasivo, en su caso, responsable solidario.

### **- Elemento espacial:**

Nos indica el lugar en que el sujeto pasivo realiza el hecho o el lugar en el cual la ley tiene por realizado el mismo.

### **- Elemento Temporal:**

Determina el exacto momento en que se configura o el legislador estima que debe tenerse por configurada la descripción del comportamiento objetivo contenido por el hecho imponible.

Este elemento a su vez nos indica que los hechos generadores pueden ser instantáneos y periódicos.

Se consideran instantáneos si ocurren en determinados momentos de tiempo dando lugar a una obligación tributaria autónoma cada vez que se producen, esto es, se agotan en cierto período de tiempo y no tienden a reproducirse.

Serán periódicos cuando sus ciclos de formación se completan en determinado período de tiempo y consisten en un conjunto de hechos o circunstancias globalmente considerados, tendiendo a repetirse aunque el lapso entre los períodos sea muy breve.

Dentro de los aspectos fundamentales del objeto, tenemos que determina el momento de nacimiento de la obligación tributaria; identifica al sujeto; explica los conceptos de incidencia, no coincidencia y exención; clasifica los impuestos; determina los casos de evasión fiscal; define la competencia impositiva y determina los supuestos de múltiple imposición.

#### **- BASE**

La base es el elemento cuantitativo que la ley fiscal señala para calcular el débito tributario, existiendo dos tipos de base: la imponible y la gravable.

La base imponible se encuentra constituida por una suma de dinero o por un bien valorable en términos monetarios; en tanto que la base gravable es el monto o valor que se ve afectado por un elemento que los disminuye y sobre el cual en forma real se aplicará la tasa o la tarifa para determinar el impuesto a cargo del sujeto pasivo.

El elemento que afecta la base imponible para convertirla en base gravable es la deducción, la cual tiene como finalidad tomar en consideración la situación particular del contribuyente, disminuyendo la base imponible en una suma determinada, obteniendo de esta forma la base gravable.

#### **- TASA O TARIFA**

Una de las formas en que se calcula el impuesto es mediante la aplicación de una tasa, esta consiste en el establecimiento de un porcentaje específico sobre el importe global del hecho generador de la obligación fiscal.

La tasa se encuentra expresada de forma invariable en porcentaje y se aplica a unidades monetarias que representan la base gravable.

Otra forma en que se determina el impuesto es aplicando una tarifa, la cual tiene por objeto establecer tasas diferenciales cuyo impacto económico se va acrecentando en la medida en que el monto del hecho generador es mayor, decreciendo por el contrario, cuando dicho monto resulta menor.

La tarifa resulta ser la estructuración escalonada de diversos tipos impositivos que corresponden cada uno de ellos, a los diversos rangos en que se ubica la base gravable.

De acuerdo con lo antes expuesto y retomando las tres categorías de impuestos a la que se hizo referencia en el inicio de este punto, tenemos que en la primera categoría de impuestos, es decir, la que grava la riqueza, el objeto es el hecho o acto consistente en obtener ingresos en dinero o en especie que perciben las personas físicas o morales; la base son los ingresos percibidos menos las deducciones permitidas por la ley; y el sujeto pasivo lo constituyen las personas que obtienen dichos ingresos.

Respecto de los impuestos al patrimonio, la segunda categoría, el objeto lo constituye la circunstancia de ser poseedor o propietario de bienes muebles o inmuebles; la base es el valor que tiene el patrimonio; y el sujeto pasivo, son las personas poseedoras o propietarias de tales bienes.

Por último, tratándose de la categoría que grava la imposición al gasto, el objeto, es la realización de erogaciones; la base, se conforma por la totalidad de los gastos; y el sujeto pasivo, es la persona que efectúa dichos gastos y erogaciones.

Las anteriores consideraciones, obedecen al hecho de que no es lo mismo gravar los ingresos o la propiedad de un patrimonio o capital, o los gastos o erogaciones de los particulares, por virtud de los diversos elementos tributarios propios de cada forma de imposición.

En suma, un gravamen es proporcional y equitativo cuando afecta por igual, atendiendo a su capacidad contributiva, a todos aquellos ciudadanos que se encuentren en una determinada situación establecida por la ley, es decir, que en condiciones análogas, las leyes deben imponer gravámenes idénticos a los contribuyentes, y por tanto, si se reúnen tales requisitos de proporcionalidad y equidad, un impuesto no será privativo, ruinoso, exorbitante o desproporcionado para los obligados a su pago.

### **3. CLASIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES**

Tal como lo mencionamos al inicio de este Capítulo, el Estado para encontrarse en posibilidad de satisfacer las necesidades de la colectividad debe allegarse de los medios suficientes para la ejecución de tales fines.



Existen diversas clasificaciones sobre los distintos ingresos que obtiene el Estado, de las únicamente citaremos a la que distingue los ingresos en tributarios y no tributarios y en ordinarios y extraordinarios.

Los ingresos tributarios son aquellos ingresos que derivan del poder impositivo que tiene el Estado de exigir a los particulares el cumplimiento de la obligación de contribuir a los gastos públicos, esto en base al ya citado artículo 31 fracción IV constitucional. En este tipo de ingresos están comprendidos los impuestos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos.

Los ingresos no tributarios son aquellos que se derivan de la explotación de los recursos con que cuenta el Estado, o de los financiamientos que por diferentes vías se procura a fin de complementar su presupuesto. Dentro de estos ingresos encontramos los aprovechamientos, los productos y en general aquellos que obtenga el Estado por la administración de su riqueza o a través de financiamientos.

Por otra parte, los ingresos ordinarios distinguen a aquellos que son percibidos en forma regular por el Estado en cada ejercicio fiscal y que tienen como característica el ser establecidos dentro de un presupuesto; mientras que los ingresos extraordinarios sólo son percibidos por situaciones imprevistas como en caso de guerra, epidemias, terremotos, etcétera.

Es conveniente mencionar que el Estado, a través de la Ley de Ingresos de la Federación, esta facultado para recaudar los ingresos provenientes de los conceptos que en la misma se enumeran.

Dicha Ley es emitida en forma anual por el Poder Legislativo de acuerdo a las facultades que tiene conferidas por medio de los artículos 65, 73 fracción VII y 74 fracción IV constitucionales, en ella se contemplan ingresos tributarios, no tributarios y ordinarios, ya que como antes se menciono los ingresos extraordinarios sólo pueden ser impuestos por situaciones imprevistas.

Entre los ingresos que la referida Ley establece se encuentran las contribuciones que de acuerdo al artículo 2 del Código Fiscal de la Federación se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, y los define de la siguiente manera:

- **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 dicho artículo. Sobre el particular, en el punto siguiente se abordará este tema.

- **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 a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social, proporcionados por el mismo Estado.

De la definición anterior se desprende que esta clase de contribuciones deben ser pagadas por aquellas personas que con motivo de una relación laboral, están obligadas a proporcionar a otras, prestaciones o servicios de seguridad social, además de cumplir con lo establecido en el artículo 123 constitucional, cumpliendo la obligación a través del Estado, quien sustituye a la persona directamente obligada, o bien, por aquellas personas que en forma específica reciben el servicio de seguridad social. Dentro de este concepto quedan comprendidas las cuotas obrero patronales, los recargos y los capitales constituidos a favor del Instituto Mexicano del Seguro Social, los que tienen el carácter de créditos fiscales, de acuerdo con lo establecido en el artículo 267 de la Ley del Seguro Social.

- **Contribuciones de mejoras** son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas o morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

Este tipo de contribuciones deben ser pagadas por aquellos contribuyentes que son propietarios o poseedores de bienes inmuebles que al ser beneficiados por la realización de alguna obra pública obtienen una ventaja económica al incrementarse el valor de sus inmuebles con motivo de la obra.

- **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, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados, cuando en este último caso se trate de contraprestaciones que no se encuentran previstas en la Ley Federal de Derechos. Así mismo indica que, también son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados, por prestar servicios exclusivos del Estado.

En esta clase de contribuciones se presentan tres supuestos por los que el Estado puede obtener el ingreso:

- Recibir una contraprestación al conceder el uso o aprovechamiento de sus bienes de dominio público de la Nación, como sería el caso de los museos, parques o carreteras de cuota, en que la persona que asiste o utiliza el servicio otorga a cambio una suma de dinero.

- Percibir el ingreso por la prestación de sus servicios de derecho público como la expedición de autorizaciones relacionadas con servicios migratorios, expedición de pasaportes y documentos de identidad y viaje, servicios consulares y servicios aduaneros.

- Obtener la contribución a través de organismos públicos descentralizados que presten servicios exclusivos del Estado, como ejemplo de estos organismos podemos citar a Telecomunicaciones de México, el Servicio Postal Mexicano y Ferrocarriles Nacionales de México.

Este tipo de contribución se caracteriza por que a diferencia de otras contribuciones, el pago se realiza en forma previa a la prestación del servicio, toda vez que de no efectuarse en tal forma el servicio no será proporcionado; cuando en algunos casos el pago pueda efectuarse posteriormente a dicha prestación o se trate de servicios que sean de utilización obligatoria, según lo establezca la Ley Federal de Derechos, si este no se efectúa, la prestación del servicio será suspendida.

También señala que cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II (aportaciones de seguridad social) las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

El mencionado artículo 2 señala en su último párrafo que los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se hace referencia en el séptimo párrafo del artículo 21 del propio Código Fiscal, (relativa a los cheques recibidos por las autoridades fiscales que sean presentados en tiempo y no sean pagados, dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización del 20% del valor de este), son accesorios de las contribuciones, por lo que no podrán ser consideradas como contribuciones, aún cuando también son ingresos que percibe el Estado, pero como accesorios de las contribuciones.

Asimismo en el artículo 3 del Código Fiscal de la Federación, se habla sobre los conceptos de **aprovechamientos** y **productos** señalando a los primeros como los ingresos que percibe el estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal; y sobre los segundos menciona que 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.

Dentro del concepto se encuentran dos supuestos:

1. Que el Estado perciba ingresos por los servicios que presta en sus funciones de derecho privado.

En este caso, el Estado no actúa como sujeto activo de la relación tributaria y el ingreso que obtiene no es resultado de la aplicación de una ley fiscal; es decir, actúa como simple particular y por tanto sus relaciones con los demás particulares se regirán por las normas de derecho privado.

2. Que el Estado perciba ingresos al otorgar el uso o aprovechamiento de sus bienes de dominio privado o bien por enajenarlos.

En este aspecto, el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio privado es otorgado por la Secretaría de Estado a la cual están afectos los bienes, ella será la encargada de concesionar, permitir o autorizar tal uso o aprovechamiento.

En esta relación con los particulares, el cumplimiento o rescisión de la concesión la llevará a cabo la Secretaría de Estado que corresponda, sin que deba intervenir el fisco.

Es conveniente mencionar que conforme a lo indicado en el artículo 11 de la Ley de Ingresos de la Federación, los productos obtenidos deberán destinarse a las dependencias que enajenen los bienes, otorguen el uso o goce o presten los servicios, a fin de que estén en posibilidad de cubrir sus gastos de operación, conservación, mantenimiento e inversión.

Por lo que respecta a los aprovechamientos, la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1995, hace un listado de los conceptos que se consideran aprovechamientos, entre los que se pueden citar a las multas, participaciones en los ingresos derivados de la aplicación de leyes locales sobre donaciones, participaciones señaladas por la Ley Federal de Juegos y Sorteos, regalías provenientes de fondos y explotaciones mineras, participaciones por la explotación de obras del dominio público señaladas por la Ley Federal de Derechos de Autor y recuperaciones de capital

Toda vez que en este punto estamos tratando sobre las contribuciones, es conveniente hablar acerca de lo que se denomina "crédito fiscal".

El artículo 4 del Código Fiscal de la Federación, señala que son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquéllos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

Sánchez Piña, José de Jesús señala "crédito fiscal es la obligación fiscal determinada en cantidad líquida y debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas".<sup>(19)</sup>

Como podrá apreciarse, la anterior definición coincide con el criterio asumido por el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 4 antes citado.

La definición señalada nos manifiesta que un crédito fiscal es una obligación, la cual podemos denominar como obligación tributaria para diferenciarla de la obligación de derecho privado, de ahí que la persona sometida a la soberanía del Estado debe cumplir con la misma, aún en contra de su voluntad, toda vez que así lo señala una ley.

Al respecto es conveniente mencionar las principales diferencias que existen entre ambos tipos de obligaciones.

a) La obligación tributaria tiene su fuente sólo en la ley, en tanto que la obligación de derecho privado puede emanar de un contrato, de la propia ley, de un acto jurídico unilateral de la voluntad, etcétera.

---

(19) Sánchez Piña, José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal Mexicano. Ed. Pac, S.A. de C.V., 1990 p. 66

Toda vez que en este punto estamos tratando sobre las contribuciones, es conveniente hablar acerca de lo que se denomina "crédito fiscal".

El artículo 4 del Código Fiscal de la Federación, señala que son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquéllos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

Sánchez Piña, José de Jesús señala "crédito fiscal es la obligación fiscal determinada en cantidad líquida y debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas". (19)

Como podrá apreciarse, la anterior definición coincide con el criterio asumido por el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 4 antes citado.

La definición señalada nos manifiesta que un crédito fiscal es una obligación, la cual podemos denominar como obligación tributaria para diferenciarla de la obligación de derecho privado, de ahí que la persona sometida a la soberanía del Estado debe cumplir con la misma, aún en contra de su voluntad, toda vez que así lo señala una ley.

Al respecto es conveniente mencionar las principales diferencias que existen entre ambos tipos de obligaciones.

a) La obligación tributaria tiene su fuente sólo en la ley, en tanto que la obligación de derecho privado puede emanar de un contrato, de la propia ley, de un acto jurídico unilateral de la voluntad, etcétera.

---

(19) Sánchez Piña, José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal Mexicano. Ed. Pac, S.A. de C.V., 1990 p. 66

b) En la obligación tributaria el sujeto activo o acreedor siempre será el Estado; en la obligación de derecho privado el acreedor puede ser un particular o bien una entidad.

c) Por cuanto al objeto, en la obligación tributaria siempre consiste en dar; en tanto que la obligación del derecho privado el objeto puede ser de dar, de hacer y de no hacer.

d) La obligación tributaria, siendo de dar, siempre se satisfecerá en efectivo y excepcionalmente en especie; en la obligación de dar para el derecho privado, la prestación puede satisfacerse en dinero, en especie o en servicios.

e) La obligación tributaria tiene como finalidad recabar las cantidades necesarias para sufragar los gastos públicos; en la obligación de derecho privado, no se da tal situación.

f) La obligación tributaria sólo surge con la realización de hechos o actos jurídicos imputables al sujeto pasivo directo; la obligación del derecho privado puede surgir por la realización de hechos o actos jurídicos imputables a las dos partes, acreedor y deudor, como en un contrato, o bien, sólo al deudor, como en el acto jurídico unilateral; o bien, de la ley, como la patria potestad o la tutela legítima.

g) La obligación tributaria responsabiliza al tercero que interviene en la creación de hechos imponibles, sea como representante o mandatario del sujeto pasivo directo; en la obligación del derecho privado, dicho tercero no adquiere para sí responsabilidad alguna en el caso de que su representado no cumpla la obligación.



De acuerdo con las diferencias mencionadas, en adhesión a la definición que señala Emilio Margáin Manautou, podemos señalar que la obligación tributaria es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie. <sup>(20)</sup>

Ahora bien, el crédito fiscal nace en el momento en que la persona o contribuyente se ubica en el supuesto previsto en ley, es decir, cuando se efectúa un acto que prevé la hipótesis tributaria, deberá cumplir con la obligación a que se refiere la ley. De ahí que el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación disponga que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

El mencionado artículo establece la forma de cumplir con la determinación del crédito fiscal, destacando que las contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, sin embargo señala, que les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

El penúltimo párrafo del artículo 6 indica que sólo se reconocerá el pago cuando el contribuyente obtenga de la autoridad el recibo correspondiente al pago efectuado y el cual deberá estar protegido por la máquina registradora de la oficina autorizada, todo esto como medida del nuevo sistema de computación que está llevando a cabo la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

---

(20) Margáin Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. México, Ed. Porrúa, S.A. 1993. p. 246.

Resulta conveniente señalar la diferencia que existe entre el momento de nacimiento del crédito fiscal y el momento de la exigibilidad del mismo. El primero se da cuando se crea un vínculo entre el acreedor y el deudor; en tanto que la exigibilidad del crédito fiscal, tiene lugar cuando el titular de ese crédito, o sea, el Estado en su carácter administrativo, está legalmente facultado para exigir al deudor el pago de la prestación. A mayor abundamiento, la exigibilidad del crédito nace prácticamente cuando ha transcurrido el plazo para que el contribuyente efectuara el pago respectivo sin la intervención de la autoridad. A partir del momento en que concluye el plazo para el cumplimiento de la obligación, la autoridad está legitimada para requerir al deudor la prestación incumplida.

Existen diversas formas de extinción del crédito fiscal entre las cuales encontramos las siguientes:

- El **pago**, el cual podemos definir como el entero de la cantidad debida, esto es, la realización de la prestación en que consiste la obligación tributaria, el cual deberá realizarse ante la autoridad correspondiente al domicilio fiscal del contribuyente, dentro del plazo en el que se deba satisfacer la obligación fiscal, ya sea mensual, bimestral, anual; es decir, conforme a lo establecido en ley. Por cuanto a la forma del pago, el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, señala que deberá ser en moneda nacional y si los pagos son efectuados en el extranjero, se podrán realizar en la moneda del país de que se trate, por lo que el pago en especie queda descartado.

Cuando el contribuyente no cumple con el pago de contribuciones en el plazo señalado para ello, estará obligado a pagar recargos, debiendo calcularse éstos sobre el total del crédito fiscal, en los términos del artículo 21 del Código Fiscal.

- La **compensación** es otra de las formas que reconoce nuestra legislación para extinguir un crédito fiscal, dándose ésta cuando el contribuyente obligado a pagar mediante declaración, opta por compensar las cantidades que tenga a su favor contra las que esté obligado a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios.

- La **condonación**, es aplicada principalmente en el caso de multas y puede ser total o parcial. La primera se presenta en los casos en que las autoridades mediante pruebas fehacientes detectan que la persona no cometió la infracción de la que supuestamente deriva la multa; la segunda resulta de una facultad discrecional de la autoridad quien evaluando las causas que originaron la infracción de la que deriva la multa, hacen una reducción del monto original señalado a la infracción.

- La **cancelación del crédito fiscal**, la cual puede generarse por insolvencia del deudor o bien por incosteabilidad del cobro, esta se da cuando la autoridad tuviera que invertir mayor cantidad de recursos que el valor de la prestación que se pretende hacer efectiva.

- La **prescripción**, la cual tiene lugar cuando la autoridad fiscal no ejerce su acción de exigibilidad, dentro de los cinco años contados a partir de la fecha en que el pago pudo ser exigido.

#### **4. CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS**

La mayoría de los estudiosos en la materia, coinciden en señalar al impuesto como la contribución más importante ya que representa la principal fuente de ingresos que percibe el Estado.

En nuestro sistema fiscal mexicano, es posible encontrar una gran división en cuanto a la naturaleza de los impuestos que se establecen a nivel federal, estatal y municipal, como a continuación se indica.

### **Impuestos Directos e Indirectos:**

**Al respecto Jaime Ross en su curso de Derecho Tributario distingue al menos tres criterios a saber:**

"a) Siguiendo un criterio administrativo se dice que tienen el carácter de directos aquellos impuestos que se cobran mediante registros por conocerse de antemano los contribuyentes, mientras que tendrán el carácter de indirectos aquellos que se causan y se recaudan una vez que se actualice el presupuesto de hecho de la norma.

"b) Atendiendo al fenómeno de la traslación, se dice que impuestos directos son aquellos en que el contribuyente jurídico, aquél cuya situación coincide con el supuesto normativo, no puede trasladar a otra economía la incidencia o impacto del gravamen o bien que la intención del legislador haya sido su no traslación; generalmente se propone como ejemplo el impuesto sobre la renta. Impuesto indirecto será aquel susceptible de ser trasladado en su impacto económico; por ejemplo los impuestos sobre el consumo y específicamente el impuesto al valor agregado.

"c) También se llega a la anterior clasificación diciendo que son impuestos directos los que gravan la renta percibida, mientras que serán indirectos los que gravan la renta consumida." (21)

Para Sánchez Piña los impuestos también se pueden clasificar en directos e indirectos y menciona que:

"Son impuestos directos aquellos que no permiten que el sujeto pasivo pueda trasladar a terceras personas la carga tributaria, trayendo como consecuencia que no se vea afectado en su patrimonio." (22)

(21) Citado por Jiménez González, Antonio. *Lecciones de Derecho Tributario*. Ed. ECASA. México, 1985. p. 66.

(22) Sánchez Piña, José de Jesús. *Nociones de Derecho Fiscal*. México, Ed. Pac., p. 87.

### **Impuestos Reales y Personales:**

Otra clasificación que ha tomado fuerza en nuestro país, es la que divide los impuestos en reales y personales. Los impuestos reales son los que se desatienden de las personas y exclusivamente se preocupan por los bienes o las cosas que gravan; en cambio, en los impuestos personales se atienden a las personas, a los contribuyentes, como los pagadores de los mismos.

De acuerdo con lo anterior, tenemos que el impuesto al valor agregado es un impuesto real, por cuanto a que lo que atiende es a las cuatro actividades que está gravando, (enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes e importación de bienes o servicios), indistintamente de quien las celebre. En cambio, los impuestos personales, son aquellos que atienden a los pagadores de los mismos, o sea, a los contribuyentes.

### **Impuestos Específicos y Ad-Valorem:**

El maestro Margáin Manautou, señala además a los impuestos específicos e impuestos "ad valorem", entendiéndose por el primero a aquel que atiende al peso, medida, calidad o cantidad del bien gravado; en tanto que el segundo atiende al valor del producto, y ejemplifica el mismo con la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de acuerdo con la cual quien adquiere una cajetilla de cigarros sin filtro paga menos que quien compra otro tipo de cajetillas de cigarros, toda vez que es un gravamen que atiende al precio.

### **Impuestos Generales y Especiales:**

Menciona también a los impuestos que se clasifican en generales y especiales, "el impuesto general es el que grava actividades distintas, pero que tienen de común que son de la misma naturaleza. En cambio, el impuesto especial es el que grava a determinada actividad. El impuesto al valor agregado es un impuesto general y el impuesto sobre automóviles nuevos, es un impuesto especial." (23)

Al respecto es conveniente hacer la observación de que el impuesto al valor agregado grava actos tanto de naturaleza civil, como mercantil.

La Ley de Ingresos de la Federación, consigna la siguiente clasificación de los impuestos:

- I. Impuesto sobre la renta.
- II. Impuesto al activo.
- III. Impuesto al valor agregado.
- IV. Impuesto por la prestación de servicios telefónicos.
- V. Impuesto sobre las erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón. (24)
- VI. Impuesto sobre adquisición de inmuebles.
- VII. Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.
- VIII. Impuesto especial sobre producción y servicios.
- IX. Impuesto sobre automóviles nuevos.
- X. Impuestos al comercio exterior:
  - A. Importación,
  - B. Exportación.

---

(23) Cfr. Ob. Cit. p. 92.

(24) Derogada a partir del 1º de agosto de 1993.

## **5. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN PARTICULAR. SUJETO, OBJETO Y TASA DEL IMPUESTO**

El impuesto sobre la renta es una de las contribuciones más representativas dentro de los ingresos de la Federación, por su fuerza recaudadora se distingue como la figura tributaria por excelencia.

Antes de continuar, es conveniente conocer un poco acerca de los antecedentes históricos del impuesto sobre la renta. Este impuesto se creó en Inglaterra, para obtener los ingresos o los recursos necesarios para combatir la Revolución Francesa y a Napoleón. Tenía una tasa del 10% sobre los ingresos totales que obtuviesen los ingleses, cualquiera que fuera la fuente que los produjera. El impuesto fracasó en principio, pero se restableció cuatro años después, para obtener los recursos indispensables para combatir nuevamente contra Napoleón.

Ante la experiencia obtenida en el primer año de ese impuesto, Inglaterra lo estableció con el sistema cedular, como nosotros lo teníamos hasta 1967.

Al efectuar un rápido estudio de los diferentes ordenamientos que antecedieron al impuesto sobre la renta actual, sabemos que en sus 43 años de vida como impuesto cedular se emitieron las siguientes legislaciones:

- Ley del Centenario (1921).
- Ley para la Recaudación de los impuestos establecidos en la Ley de Ingresos (1924).
- Ley del Impuesto sobre la Renta (1925).
- Ley del Impuesto sobre la Renta sobre el Superprovecho (1939).
- Ley del Impuesto sobre la Renta (1941).
- Ley del Impuesto sobre la Renta (1953), Vigente 11 años.

A partir de 1965 se inicia la época moderna del impuesto sobre la renta, al abandonarse los diversos sistemas rudimentarios para la determinación y pago del impuesto que contemplaban los anteriores ordenamientos. En ese año se estableció el impuesto sobre la renta al ingreso global de las empresas, cuyo objetivo principal era el de gravar la modificación patrimonial de las empresas durante cada ejercicio; entendiéndose como "empresa" para fines de este impuesto tanto las sociedades mercantiles como a las personas físicas.

Una característica fundamental en este impuesto era que las empresas pagaban el impuesto en base a una tarifa progresiva, misma que representa uno de los antecedentes más precisos de nuestra actual Ley del Impuesto sobre la Renta, dado que gravaba con porcentajes mayores a los sujetos que obtenían utilidades elevadas y reduciéndose la tasa a medida que eran menores esas utilidades.

En los últimos 20 años, aquella Ley del Impuesto sobre la Renta que entró en vigor en 1965, sufrió cambios en su estructura, pero no es sino hasta el 31 de diciembre de 1986 cuando se publicaron las reformas de mayor trascendencia a esta Ley.

Lo anterior obedeció al grave proceso de inflación, que a principios de la última década empezó a manifestarse en el país y que afectó a todos los sectores del mismo, consecuentemente al sistema fiscal y específicamente el impuesto sobre la renta, que amenazaba con dejar de ser el pilar fundamental que había sido en el Sistema Impositivo Mexicano.

El impacto inflacionario incidió en una reducción considerable de la base gravable de los contribuyentes, debido a que el esquema tributario en ese entonces vigente, no fue diseñado para operar en circunstancias inflacionarias, por lo que en las Reformas Fiscales de 1987, en la Ley del Impuesto sobre la Renta, se introdujeron nuevas formas para su determinación, con el objeto de evitar que el efecto inflacionario siguiera deteriorando esa base gravable en perjuicio del erario federal.



De esta manera se implementan en la Ley del Impuesto sobre la Renta dos procedimientos para calcular la base gravable conocidos como "base tradicional" que mantenía las mismas disposiciones vigentes en la Ley hasta el 31 de diciembre de 1986 y "base nueva" que pretendía ajustar el sistema del impuesto sobre la renta a una economía inflacionaria, reconociendo los efectos de la misma para la determinación de su base gravable.

Paralelamente a las reformas fiscales y con el propósito de que las medidas anteriores no afectaran en forma inmediata a las empresas fuertemente endeudadas y a consecuencia de ello, pudiesen presentar graves problemas de liquidez que afectaran el empleo, se estableció un Sistema de Transición, de cuatro años para la aplicación integral del nuevo esquema.

Su objetivo era regular la coexistencia de los dos sistemas vigentes a partir de 1987, es decir, el "Sistema Tradicional" y "Sistema Nuevo".

Inicialmente las reformas consideraban que los sistemas "Nuevo" y "Tradicional" contenidos dentro de la estructura de la Ley en los Títulos II y VII respectivamente, tendrían una vigencia de cuatro años, es decir, de 1987 a 1990 y consecuentemente en 1991 únicamente sería aplicable el Título II o "Base Nueva". Sin embargo el 31 de diciembre de 1988 es derogado el "Sistema Tradicional", (Título VII), debido a la complejidad que implicaba la determinación de la Base Gravable de las empresas mediante un sistema dual, y considerando los planteamientos de diversos sectores de contribuyentes, también se dio por concluido el Período de Transición, quedando como único procedimiento hasta la fecha para calcular la base gravable de las personas morales, la Base Nueva (Título II).

En el año de 1981, la Ley del Impuesto sobre la Renta sufrió un importante cambio al considerar los conceptos de Residencia y de Fuente de Riqueza, para determinar los ingresos gravables, ya que anteriormente solo se atendía al criterio de nacionalidad.

El artículo 1º de dicha Ley, disposición establece quienes son los sujetos y cual es el objeto del impuesto.

Respecto al sujeto de ese impuesto se señalan a las personas físicas y morales residentes en México, los mexicanos residentes en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en el país por los ingresos atribuibles a los mismos y los residentes en el extranjero por los ingresos procedentes de fuente de riqueza situadas en el país, aún cuando teniéndolos los ingresos no provengan de los mismos.

El objeto que grava son las utilidades que perciban las personas físicas o morales.

La base está determinada por el monto de ingresos, disminuida, en su caso, por las deducciones que establezca la propia Ley del Impuesto sobre la Renta.

Las personas morales en el cálculo de sus pagos provisionales y del ejercicio aplican la tasa del 34%, no así las personas físicas que en su mayoría calculan su impuesto aplicando una tarifa y en algunos casos, como en ingresos por actividades empresariales, ingresos por adquisición de bienes, ingresos por intereses, ingresos por dividendos e ingresos por la obtención de premios, el impuesto sobre la renta se calcula mediante la aplicación de una tasa.

Como se observa, son dos aspectos que se toman en cuenta para precisar quienes son los sujetos y cual es el objeto del impuesto sobre la renta: la residencia y la fuente de riqueza.

En el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación, se señala quienes se consideran residentes en territorio nacional, como sigue:

a) Las personas físicas que hayan establecido su casa habitación en territorio nacional, a menos que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y acredite haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.

b) Las personas físicas de nacionalidad mexicana que sean funcionarios de Estado o trabajadores del mismo, aún cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por más de 183 días.

c) Las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio.

Salvo prueba en contrario se presume que son residentes en México, las personas físicas y las personas morales de nacionalidad mexicana.

Analizando lo anterior observamos que la residencia o territorialidad, es el domicilio permanente de una persona física o moral, y es otro elemento que define a los sujetos de este impuesto; este elemento lo considera la Ley del Impuesto sobre la Renta al señalar como sujetos del impuesto a los extranjeros residentes en México, quienes deben cumplir con las mismas obligaciones establecidas por dicha Ley para los nacionales y cubrir gravámenes al Estado.

Al respecto el artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que los residentes en México, podrán acreditar contra el impuesto que conforme a dicha Ley les corresponda pagar, el impuesto sobre la renta que hayan pagado en el extranjero, por los ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero, siempre que se trate de ingresos por los que se esté obligado al pago del impuesto en los términos de la propia Ley del Impuesto sobre la Renta.

Señala que las personas físicas residentes en México que estén sujetas al pago del impuesto en el extranjero en virtud de su nacionalidad o ciudadanía, podrán efectuar el acreditamiento a que se ha hecho referencia, hasta por una cantidad equivalente al impuesto que hubieran pagado en el extranjero de no haber tenido dicha condición.

Así mismo menciona que los contribuyentes que hayan pagado en el extranjero impuesto sobre la renta en un monto que exceda al previsto en el tratado para evitar la doble tributación que, en su caso, sea aplicable al ingreso de que se trate, solo podrán acreditar el excedente en los términos que establece el propio artículo 6 una vez agotado el procedimiento de resolución de controversias contenido en el propio tratado.

Lo señalado quiere decir que una persona o empresa extranjera que radique en México, acreditará contra el impuesto sobre la renta que le corresponda pagar el impuesto sobre la renta que haya pagado en el extranjero por los ingresos que obtenga por operaciones que realice fuera del territorio nacional.

La fuente de riqueza es el tercer elemento que reconoce la Ley del Impuesto sobre la Renta, para definir la calidad de sujeto, la fuente de riqueza es el lugar de donde se obtiene el ingreso objeto del impuesto, independientemente de la nacionalidad o de la residencia del sujeto; es por esto por lo que la Ley citada, menciona como sujetos a los extranjeros residentes en el extranjero cuando obtengan ingresos de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional.

Es decir, que un francés radicado en Argentina, causa el impuesto sobre la renta, mexicano si el ingreso que percibe encuentra su fuente de riqueza en México, el impuesto lo causa independientemente de su nacionalidad (francesa) y del lugar de residencia (Argentina).

Finalmente comentaremos que para que los ingresos sean objeto del impuesto, es requisito indispensable que esas situaciones jurídicas estén consignadas expresamente en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

### **CAPITULO TERCERO**

#### **EL ALBACEA COMO SUJETO PASIVO DEL ENTERO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

- 1.- Obligaciones del albacea ante el Registro Federal de Contribuyentes.
- 2.- Ingresos del autor de la sucesión
- 3.- Ingresos de la sucesión.
- 4.- De la declaración anual del impuesto sobre la renta.
- 5.- Terminación de la responsabilidad de la albacea en materia del impuesto sobre la renta.

**CAPITULO III**  
**EL ALBACEA COMO SUJETO PASIVO**  
**DEL ENTERO DEL IMPUESTO SOBRE**  
**LA RENTA**

Las obligaciones y derechos que en materia civil corresponden al albacea, como representante de la sucesión en términos generales y en casos específicos como ejecutor de las disposiciones testamentarias, mismas que fueron comentadas en el punto 4 del Capítulo I del presente trabajo, tienen repercusión en materia fiscal, pero sólo en aquellos casos en que el autor de la sucesión fue en vida sujeto pasivo del impuesto sobre la renta, respecto de los ingresos que percibió.

En el desarrollo de este Capítulo haremos mención de las diversas disposiciones fiscales en las que de manera expresa se establece que el representante legal de la sucesión (el albacea), es el obligado para con el Estado en su función recaudadora.

Para una mejor comprensión de lo señalado, es conveniente, antes de entrar en materia, mencionar como está estructurada la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la que se divide, de acuerdo con lo señalado en el apartado anterior, en seis Títulos de la siguiente forma:

- Título I. De las Disposiciones Generales.**
- Título II. De las Personas Morales.**
- Título III. De las Personas Morales no Contribuyentes.**
- Título IV. De las Personas Físicas.**
- Título V. De los Residentes en el Extranjero con Ingresos  
Provenientes de Fuente de Riqueza Ubicada en Territorio  
Nacional.**
- Título VI. De los Estímulos Fiscales.**

Como podrá observarse, el Título IV se refiere a las Personas Físicas y en él se encuentran comprendidos, entre otros conceptos, los diversos tipos de ingresos afectos al impuesto sobre la renta, como a continuación se indica.

- Capítulo I. De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.**
- Capítulo II. De los ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente.**
- Capítulo III. De los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles.**
- Capítulo IV. De los ingresos por enajenación de bienes.**
- Capítulo V. De los ingresos por adquisición de bienes.**
- Capítulo VI. De los ingresos por actividades empresariales.**
  - Sección I. Régimen General de actividades empresariales.**
  - Sección II. Régimen Opcional de actividades empresariales.**
- Capítulo VII. De los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales.**
- Capítulo VIII. De los ingresos por intereses.**
- Capítulo IX. De los ingresos por obtención de premios.**
- Capítulo X. De los demás ingresos que obtengan las personas físicas, (distintos a los antes mencionados).**

## **I. OBLIGACIONES DEL ALBACEA ANTE EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES**

Previo al inicio del desarrollo de este punto, es conveniente recordar que el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 27 establece la obligación de solicitar la inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes al señalar que las personas morales, así como las personas físicas, que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, deberán solicitar su inscripción en el Registro mencionado, de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y en general sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el Reglamento de dicho Código.

Respecto de lo anterior, cabe resaltar la importancia que el Registro Federal de Contribuyentes tiene para el propio contribuyente como para el Estado; para el primero, su importancia radica en el hecho de que toda persona física o moral, consciente de sus obligaciones fiscales, debe solicitar su inscripción en dicho Registro, debiendo presentar la clave correspondiente a dicho Registro, en todas las declaraciones periódicas a que estén obligadas, así como dar los avisos de que se hizo mención.

Así mismo, a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, le es importante el que todos los contribuyentes estén registrados para su mejor control, por lo que exige que en todos los casos relacionados con ella, se mencione el registro federal de contribuyentes, existiendo entre otras obligaciones, la de conservar la documentación comprobatoria en el domicilio fiscal del contribuyente, por un plazo de diez años como lo establece el mencionado Código Federal en el artículo 30.

Ahora bien, en tratándose de sucesiones, el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, en el artículo 14 fracción IV establece, entre otras obligaciones, tanto para las personas físicas como para las morales, la de presentar, en su caso, el aviso de apertura de sucesión, en el caso de que una persona obligada a presentar declaraciones periódicas fallezca. Dicho aviso deberá ser presentado por el representante legal de la sucesión, dentro del mes siguiente al día en que acepte el cargo, ante la misma autoridad ante la cual el autor



de la sucesión venía presentando sus declaraciones periódicas, de conformidad con el artículo 22 del Reglamento del Código mencionado.

Es importante mencionar que en la parte final de la disposición citada en último término, se establece que el albacea o representante legal de la sucesión, no tendrá la obligación de presentar el aviso de apertura de sucesión cuando la persona que fallezca hubiera estado obligada a presentar declaraciones periódicas únicamente por servicios personales, es decir, cuando el difunto hubiera percibido ingresos solamente por concepto de salarios u honorarios. Caso en el cual sólo se presentara el aviso de cancelación del Registro Federal de Contribuyentes por cualquier tercer interesado.

En el caso de que la persona fallecida hubiera obtenido otros ingresos además de los mencionados, por los que tuvo la obligación de presentar declaraciones periódicas, el aviso de cancelación del Registro Federal de Contribuyentes, del autor de la sucesión, el albacea deberá presentarlo dentro del mes siguiente al día en que se de por finalizada la liquidación de la sucesión, a la autoridad ante la cual el autor de la sucesión venía presentando declaraciones periódicas.

Ahora bien, las personas físicas que obtengan ingresos en un año de calendario, exceptuando aquellos por los cuales no están obligados al pago del impuesto sobre la renta, por disposición de Ley, es decir, ingresos exentos y aquellos por los cuales haya pagado impuesto definitivo, están obligados a pagar el impuesto anual mediante declaración que presentarán durante el periodo comprendido entre los meses de febrero y abril del año siguiente, ante las autoridades competentes.

Para que el albacea continúe con el cumplimiento de dicha obligación, deberá analizar siempre el supuesto de la obligación o no que hubiese tenido el autor de la sucesión de presentar declaración anual, para lo cual deberá examinar la fuente y clase de ingresos obtenidos, hasta el momento de su muerte.

Cuando del análisis de ingresos concluya el albacea, que el autor de la sucesión solo percibió ingresos en un año de calendario en que ocurra su muerte, ya sean

**exentos o ingresos por los que se haya pagado impuesto definitivo, la obligación de presentar declaración no existirá y por consiguiente no deberá determinarse pago anual alguno.**

No debemos olvidar que se considerará el año de calendario como **ejercicio fiscal** de las personas físicas por lo que el periodo de revisión y calificación de ingresos, se efectuará siempre a partir del primero de enero de cada año, hasta el día en que ocurra el fallecimiento del autor de la sucesión.

En el caso de fallecimiento de personas obligadas a presentar declaración anual, el albacea dentro de los 90 días siguientes contados a partir de la fecha en que quede discernido su cargo, deberá en términos de lo establecido en el artículo 156 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, presentar la declaración por los ingresos acumulables a que se refiere el Título IV de la Ley, relacionados con anterioridad, que hubiese percibido el autor de la sucesión hasta el momento de su muerte, a efecto de cubrir el impuesto correspondiente; siendo en este momento cuando el albacea se convierte en sujeto pasivo del entero del impuesto sobre la renta, por virtud de la naturaleza de su cargo.

Con el objeto de presentar correctamente las declaraciones y pago de impuesto que corresponda, el albacea deberá de distinguir los ingresos percibidos por el autor de la sucesión hasta el momento de su muerte, y los que se perciban en su caso, por la propia sucesión, a partir de la muerte del autor de la herencia.

El mencionado artículo 156, señala que los ingresos a que se refiere el Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, devengados hasta el momento de la muerte del autor de la sucesión que no hubiesen sido percibidos efectivamente en vida, se sujetarán a las siguientes reglas:

a) Los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, los ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente y los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles, estarán exceptuados del pago del impuesto para los herederos o legatarios por considerarse comprendidos en lo dispuesto en la fracción XXIII

del artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual señala que no se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de ingresos que se reciban por herencia o legado.

b) Los ingresos por enajenación de bienes, los ingresos por adquisición de bienes, los ingresos por actividades empresariales, los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales, los ingresos por intereses, los ingresos por obtención de premios y los demás ingresos que obtengan las personas físicas, podrán considerarse como ingresos percibidos por el autor de la sucesión y declararse, (excepto los ingresos por obtención de premios, ya que en este caso se considera como ingreso percibido por la sucesión que no se encuentra exento), o bien tienen la opción los herederos de acumularlos a sus demás ingresos conforme a lo dispuesto por el artículo 74 del Reglamento mencionado, al que haremos referencia en el apartado siguiente.

## **2. INGRESOS DEL AUTOR DE LA SUCESIÓN**

Respecto de los ingresos del autor de la sucesión, como lo mencionamos al inicio de este Capítulo, estos pueden ser por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado; por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente; por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles; por enajenación de bienes; por adquisición de bienes; por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales; por intereses; por obtención de premios; así como de los demás ingresos que obtengan las personas físicas distintos de los ingresos mencionados. Por lo cual, a continuación analizaremos dichos ingresos en atención al orden mencionado, con el objeto de determinar cuales son afectos al impuesto sobre la renta y cuales están exentos.

## **2.1 INGRESOS POR SALARIOS Y EN GENERAL POR LA PRESTACIÓN DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO**

La Ley del Impuesto sobre la Renta, en su Capítulo I del Título IV regula los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, y en su artículo 78 señala que se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral.

A dichos ingresos se asimilan las remuneraciones y demás prestaciones obtenidas por los funcionarios y trabajadores de la Federación, las entidades federativas y los municipios, los rendimientos y anticipos que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que reciban los miembros de sociedades y asociaciones civiles, los honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, administradores, comisarios, gerentes, honorarios a personas que presten servicios preponderantemente a un prestatario, honorarios que perciban las personas físicas de personas morales a las que presten servicios personales independientes, cuando comuniquen por escrito al prestatario que optan por pagar el impuesto en los términos del Capítulo I del título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Dichos ingresos los obtiene en su totalidad quién presta el trabajo.

Cuando el autor de la sucesión hubiese percibido ingresos de los antes mencionados, deberán analizarse los diversos supuestos que permitan determinar con precisión a quién corresponde la obligación de presentar la declaración anual y pago del impuesto sobre la renta que corresponda.

Así tenemos que conforme al artículo 80 de la Ley en comento quienes hagan pagos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, es decir, los patrones, están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual. Dicha retención no se

efectuará a las personas que únicamente perciban salario mínimo general correspondiente a área geográfica del contribuyente.

El cálculo del impuesto anual de cada persona que hubiese prestado servicios personales subordinados, de acuerdo con el artículo 81 de la Ley invocada, el patrón lo determinará cada año aplicando a la totalidad de ingresos obtenidos en un año de calendario, la tarifa del artículo 141 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El impuesto que resulte a cargo del contribuyente se disminuirá con el subsidio que, en su caso, resulte aplicable en los términos del artículo 141-A de dicha Ley, así como con el crédito al salario anual que se obtenga de aplicar la tabla que se contiene en el artículo 81 mencionado.

Como ya se mencionó, los ingresos por salarios, se consideran percibidos siempre por el autor de la sucesión; sin embargo, la presentación de la declaración que corresponda no siempre quedará bajo la responsabilidad del albacea, toda vez que la Ley de la materia, establece algunos casos de excepción que comentaremos en seguida.

De acuerdo con el artículo 83 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, quienes hagan pagos por salarios, (patrones), tendrán la obligación de calcular el impuesto anual de las personas que les hubieren prestado servicios personales subordinados, salvo cuando se trate de contribuyentes que hayan dejado de prestar servicios antes del primero de diciembre del año de que se trate; aún cuando dicha disposición señala simplemente como requisito, el dejar de prestar servicios antes de la fecha indicada, la muerte de un trabajador que ocurriera antes de misma, traería como consecuencia, por razón natural, dejar de prestar servicios y, por lo tanto, deja de existir la obligación del patrón para presentar su declaración anual; cuando se trate de contribuyentes que únicamente hayan devengado un salario mínimo general así como cuando el contribuyente comunique por escrito al patrón que presentará declaración anual.

Por otra parte, existen otros supuestos en que independientemente de los casos de excepción señalados para el patrón, correspondería a el albacea por cuenta del

propio contribuyente, en este caso el autor de la herencia, el cumplir de acuerdo con el artículo 82 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con las siguientes obligaciones:

- Presentar la declaración anual por la percepción de salarios, en los siguientes casos:

- Cuando el "de cujus", haya obtenido ingresos acumulables distintos a los ingresos por salarios:

    Cuando hubiese comunicado por escrito al retenedor que presentaría declaración anual.

    Cuando haya dejado de prestar servicios a mas tardar el 31 de diciembre del año de que se trate, o cuando a dicha fecha se presten servicios a dos o mas empleadores.

    Cuando haya percibido ingresos por salarios provenientes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, o provenientes de personas no obligadas a efectuar las retenciones del artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a que antes se hizo mención.

Por lo anterior, se concluye que el albacea será quién realice el cálculo del impuesto y presente la declaración correspondiente en los términos citados, siempre que el patrón no tuviere la obligación de presentar la declaración y hubiese correspondido al contribuyente el efectuarla.

## **2.2. INGRESOS POR HONORARIOS Y EN GENERAL POR LA PRESTACIÓN DE UN SERVICIO PERSONAL INDEPENDIENTE**

En este aspecto, la Ley del Impuesto sobre la Renta en su Capítulo II del Título IV relativo a los ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente en el artículo 84 dispone que se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal independiente, las remuneraciones que deriven de servicios cuyos ingresos no están considerados en los mencionados en el punto 2.1. anterior, es decir ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, entendiéndose que dichos ingresos los obtiene en su totalidad quién presta el servicio, por lo que una vez fallecido el receptor de dichos ingresos, el albacea únicamente tendrá la obligación de presentar el aviso de cancelación del Registro Federal de Contribuyentes.

## **2.3. INGRESOS POR ARRENDAMIENTO Y EN GENERAL POR OTORGAR EL USO O GOCE TEMPORAL DE INMUEBLES**

Al respecto, el Capítulo III del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta regula los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles, y establece en el artículo 89 que se consideran ingresos por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles los provenientes del arrendamiento o subarrendamiento y en general por otorgar a título oneroso el uso o goce temporal de inmuebles, en cualquier otra forma; así como los rendimientos de certificados de participación inmobiliaria no amortizables y la ganancia inflacionaria derivada de las deudas relacionadas con esta actividad, de otorgar el uso o goce temporal de inmuebles.

Los ingresos por honorarios y por arrendamiento de inmuebles, devengados hasta la fecha de la muerte del autor de la herencia (aun cuando no se hubieren

cobrado en vida), deberán considerarse como obtenidos por la persona fallecida y formar parte de la declaración a que está obligado a presentar el albacea.

Por lo que respecta a los ingresos por honorarios, por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles, los ingresos en crédito, se declararán y se calculará el impuesto que les corresponda hasta el año de calendario en que sean cobrados.

Cuando las sucesiones perciban ingresos por otorgar el uso o goce de inmuebles, deberán observarse y atender a las disposiciones establecidas en el Capítulo III del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que se refiere a la percepción de dichos ingresos, de igual forma en que se aplican para el caso de personas físicas que perciban ingresos por los mismos conceptos.

La mecánica y opciones con que opera el régimen fiscal para las personas físicas cuando obtienen ingresos por otorgar el uso o goce de inmuebles, no es materia del presente trabajo de investigación, sin embargo, debemos comentar algunas reglas que permiten el pago adecuado del impuesto, en los casos en que estos ingresos son percibidos a través de sucesiones.

En los casos en que se perciban ingresos por otorgar el uso o goce de inmuebles a través de sucesiones, aún cuando en la Ley del Impuesto sobre la Renta no se establece expresamente, se entiende que la obligación de registrar los ingresos y las deducciones previstas en dicha Ley (deducción del impuesto predial correspondiente al año de calendario sobre el inmueble, así como las contribuciones locales de mejoras, de planificación o de cooperación para obras públicas que afecten al mismo, gastos de mantenimiento que no impliquen adiciones o mejoras del inmueble y por consumo de agua siempre que no los paguen quienes usen o gocen de este último, intereses pagados por préstamos utilizados para la compra, construcción o mejoras del bien inmueble, los salarios, comisiones y honorarios pagados, así como los impuestos, cuotas o contribuciones que conforme a la Ley les corresponda cubrir sobre dichos salarios, el importe de primas de seguros que ampare el bien inmueble y las inversiones en construcciones, incluyendo adiciones y mejoras), corresponde al albacea, igualmente le corresponderá la obligación de



guardar comprobantes fiscales, declaraciones y demás documentos que comprueben en su caso el adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Al respecto es conveniente mencionar que, por regla general la Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 76 señala que cuando los ingresos de las personas físicas deriven de bienes en copropiedad, deberá designarse a uno de los copropietarios como representante común, el tendrá como encomienda la de llevar los libros, expedir y recabar la documentación que se establezca en dicha Ley, así como cumplir con las obligaciones que en materia de retención de impuestos señala la misma.

No obstante lo anterior, en el antes mencionado artículo 76 se establece que para el caso específico de sucesiones, el representante legal de la sucesión pagará en cada año de calendario el impuesto sobre la renta por cuenta de los herederos o legatarios, considerando el ingreso en forma conjunta; subsistiendo dicha obligación hasta el día en que se dé por finalizada la liquidación de la sucesión.

El pago efectuado en dicha forma se considerará como definitivo, a menos que los herederos o legatarios opten por acumular los ingresos respectivos que les correspondan, por lo que en tal caso podrán acreditar la parte proporcional del impuesto pagado.

En concordancia con lo anterior, el artículo 74 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, indica que el albacea efectuará los pagos provisionales del impuesto sobre la renta así como también presentará la declaración anual correspondiente, para lo cual considerará los ingresos y deducciones en forma conjunta. Dicha disposición establece para los herederos y legatarios la opción de acumular a sus demás ingresos del ejercicio, que no correspondan a los obtenidos por virtud de la sucesión, los que les correspondan precisamente de la sucesión. Por lo que podrán acreditar el impuesto pagado por el albacea o representante legal de esta última, en igual proporción que la que les corresponda de los ingresos derivados de la sucesión.

Para el caso en que los herederos o legatarios o en su caso el albacea, no hayan ejercido la opción antes comentada, una vez efectuada la liquidación de la sucesión, podrán presentar declaración complementaria por los cinco ejercicios anteriores a aquél en

que se efectuó la misma, por lo que de tener ingresos, acumularán a éstos la parte proporcional de ingresos que les haya correspondido de la sucesión por los ejercicios mencionados. En esta situación, podrán acreditar la parte proporcional del impuesto sobre la renta pagado en cada ejercicio por el representante de la sucesión.

En consecuencia de lo anterior, los ingresos que se acumulen provenientes de la sucesión, se considera que provienen de los conceptos de los cuales los obtuvo la sucesión.

#### **2.4. INGRESOS POR ENAJENACIÓN DE BIENES**

Esta clase de ingresos se encuentran regulados en el Capítulo IV del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta estableciendo en el artículo 95 de la propia Ley, que se consideran ingresos por enajenación de bienes, los que se deriven de toda transmisión de propiedad de bienes; sin embargo cuando dicha transmisión tenga lugar por causa de muerte, autor de la sucesión ese acto no se considerará como ingreso por enajenación a favor de los herederos o legatarios, por lo que se encuentra exento del pago del impuesto sobre la renta, de acuerdo con el último párrafo del artículo citado.

En este aspecto podemos observar como la Ley del Impuesto sobre la Renta, se adhiere al criterio que el propio Código Civil para el Distrito Federal, contempla en sus artículos 1288 y 1704, en el sentido de que dicha Ley acepta la postura establecida en la que en el momento mismo del fallecimiento del autor de la sucesión, ocurre la transmisión de la herencia y por consiguiente, la adquisición de la misma a favor de los herederos o legatarios, quedando exceptuado del gravamen como ingreso gravable conforme al Capítulo IV del Título IV antes mencionado.

De acuerdo con lo anterior parecería ser que tanto el artículo 77 en su fracción XXIII y el artículo 95 ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya comentados, son repetitivos por lo que se hace necesario efectuar la siguiente distinción:

El artículo 77 en su fracción XXIII establece que cualquier ingreso que se reciba por herencia o legado, no pagará impuesto, es decir, se exenta el ingreso que por esta vía recibe el beneficiario (heredero o legatario); mientras que el artículo 95 dispone una excepción al objeto del impuesto por la transmisión o enajenación de los bienes que ocurren por causa de muerte, en este caso es específico y en el anterior genérico.

Cabe recordar que la sucesión, a través del albacea, podrá en su caso realizar la enajenación de los bienes que forman parte de la misma, previo el consentimiento de los herederos o legatarios; sin que necesariamente tenga que ocurrir la aplicación o adjudicación de los bienes a favor de aquellos, ya sea para el pago de una deuda u otro gasto urgente, por ejemplo, una deuda mortuoria, gastos de conservación y administración de la herencia, o bien créditos alimenticios.

También podrá suceder que sin haber repudiado la herencia por parte de alguno de los integrantes de la sucesión, se efectúe la cesión de los derechos hereditarios que correspondan en su caso a alguno de los herederos o legatarios a favor de los otros, o bien que se hubiese llevado a cabo el convenio de participación o adjudicación de los bienes a favor de los herederos o legatarios.

En los casos antes mencionados, así como cuando se enajenen bienes que se hayan recibido por herencia o legado, o que formen parte de la masa hereditaria, se generará en su caso el impuesto sobre la renta, debiendo los enajenantes sujetarse a las reglas que establece el artículo 100 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual contiene el criterio general respecto de la determinación del costo de adquisición. Al respecto y recordando que el impuesto sobre la renta grava los ingresos que obtengan los contribuyentes por diversos conceptos, para los efectos de la determinación de la ganancia o pérdida, en la enajenación de dichos bienes, los herederos o legatarios considerarán como costo de adquisición de los bienes adquiridos por herencia o legado, la contra prestación que haya

pagado el autor de la sucesión y como fecha de adquisición aquélla en que la haya adquirido este último.

Por regla general se establece que tratándose de bienes adquiridos por herencia o legado, se considerará como costo de adquisición el que haya pagado el propio autor de la sucesión al haber adquirido el o los bienes heredados o legados. Cuando a su vez el autor de la sucesión hubiera adquirido a título gratuito, ya sea por herencia o donación, se aplica la misma regla.

Ahora bien, el artículo 123 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece que tratándose de la enajenación de inmuebles cuyo dominio pertenezca proindiviso a varias personas físicas, cada copropietario determinará la ganancia conforme al Capítulo IV del Título IV relativo a los ingresos por enajenación de bienes de las personas físicas que contiene dicha Ley; de acuerdo a la ganancia obtenida por cada copropietario, estos calcularán el impuesto sobre la renta anual y podrán efectuar las deducciones que contempla el artículo 97 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Aún cuando dicha disposición reglamentaria se refiere a los casos de copropiedad, consideramos que es aplicable para los casos en que una sucesión lleve a cabo la enajenación de bienes adquiridos por herencia o legado, ya que como se ha comentado, la sucesión representa una copropiedad hereditaria en tanto ésta no se liquide, prevaleciendo en estos casos los derechos que se tienen en la masa hereditaria.

Por lo que respecta al renglón de las deducciones, en los casos en que no puedan identificarse las que correspondan a cada copropietario (en este caso a los herederos o legatarios), las deducciones se harán en forma proporcional, según el porcentaje que les corresponda en los derechos de copropiedad en la sucesión.

## 2.5. INGRESOS POR ADQUISICIÓN DE BIENES.

En este renglón, el Capítulo V del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta en el artículo 104, señala que se consideran ingresos por adquisición de bienes los siguientes:

- a) La donación (cuando el donatario deba pagar el impuesto sobre la renta).
- b) Los tesoros.
- c) La adquisición por prescripción.
- d) La diferencia que resulte entre la contra prestación pactada por la enajenación y el avalúo del bien objeto de venta, cuando este exceda en más del 10% del precio, (la diferencia que resulta se considera ingreso del adquirente).
- e) Las construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en inmuebles que de acuerdo con los contratos por el o los que se otorgó el uso o goce, queden a beneficio del propietario. En este supuesto se entiende que el ingreso se obtiene al término del contrato y en el monto que a esa fecha tengan las inversiones conforme al avalúo.

En todos los casos mencionados, el avalúo es practicado por persona autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, determinándose así el monto del ingreso.

Respecto de este tipo de ingresos, para el caso de sucesiones la Ley del Impuesto sobre la Renta, no contempla disposición alguna que le sea aplicable, sin embargo, establece (artículo 129 del reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta), que para el caso de copropiedad, el cálculo del impuesto anual, así como los pagos provisionales a cuenta de éste último, deberá efectuarse por cada uno de los copropietarios en la parte de ingresos que les corresponda.

Así mismo señala que en el caso del cálculo del impuesto anual, las deducciones se efectuarán en forma proporcional a los ingresos obtenidos por la adquisición de bienes.

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

De acuerdo con lo anterior, podemos determinar que, las obligaciones a que se hizo referencia, corren a cargo de los herederos o legatarios, lo cual en cierto sentido parecería ser contradictorio a lo establecido por el artículo 76 de la Ley del Impuesto sobre la Renta ya comentado, por cuanto a que el obligado al pago del impuesto anual es el albacea, sin embargo en este caso, para efectos de la determinación de los pagos provisionales, es el adquirente quien debe cubrir un 20% del monto del ingreso percibido, sin deducción alguna, teniendo en este caso la calidad de adquirentes, los herederos o legatarios, en su caso.

## **2.6. INGRESOS POR ACTIVIDADES EMPRESARIALES.**

La Ley del Impuesto sobre la Renta en su Capítulo VI del Título IV regula los ingresos por actividades empresariales y se integra por dos secciones la primera comprende el régimen general a las actividades empresariales; en tanto que la segunda se refiere al régimen simplificado a las actividades empresariales.

De esta forma tenemos que en el artículo 107 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se establece que se consideran ingresos por actividades empresariales, los que provengan de la realización de las siguientes actividades: comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas; y sobre el particular, en este punto solo vamos a concretarnos a comentar algunas de las normas contenidas en dicha Ley, que tienen una relación directa al abrirse una sucesión.

Por ejemplo, el artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, señala que cuando los ingresos por actividades empresariales obtenidos en el ejercicio sean menores a las deducciones autorizadas en el Capítulo VI del Título IV relativo a los ingresos por actividades empresariales tales como las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan; las adquisiciones de mercancías, así como de materias primas,

productos semiterminados o terminados que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos; los gastos; las inversiones; la diferencia entre los inventarios final e inicial; los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos a los antes mencionados; aportaciones para constituir fondos destinados a la investigación y desarrollo de tecnología; la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones de personal; intereses y pérdida inflacionaria; la diferencia será la pérdida fiscal y al respecto establece las reglas a que deberá sujetarse dicha pérdida fiscal, para poderse disminuir de la utilidad fiscal.

Al respecto la fracción II de ese artículo indica que el derecho de disminuir pérdidas es personal del contribuyente que realiza la actividad empresarial, es decir, de la persona física que la sufre y por consiguiente, no podrá ser transmitido ese derecho por acto entre vivos ni como consecuencia de la enajenación del negocio, salvo por causa de muerte, en los supuestos en que el autor de la sucesión hubiese desarrollado ese tipo de actividades; caso en el cual sí se podrá transmitir el derecho (amortización de pérdidas), a los herederos o legatarios que continúen las actividades empresariales.

Por otra parte el artículo 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, prevé el caso de que cuando varias personas realicen actividades empresariales y las lleven a cabo conjuntamente en un mismo establecimiento, siendo copropietarias de la negociación, una de ellas fungirá como representante común y será la que cumpla por cuenta de los otros contribuyentes con las obligaciones que impone el mencionado Capítulo VI.

Dichas obligaciones son las siguientes, de acuerdo al artículo 112 de la propia Ley en sus fracciones I a VII:

1. Solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes.
2. Llevar contabilidad de conformidad con lo establecido por el Código Fiscal de la federación.
3. Expedir comprobantes que acrediten los ingresos por actividades empresariales.
4. Llevar un registro específico de las inversiones por las que se tomó la deducción inmediata en los términos del artículo 51 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

5. Llevar un registro de operaciones de las operaciones que efectúen con títulos valor emitidos en serie.

6. Conservar la contabilidad y los comprobantes de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las obligaciones fiscales.

7. Formular un estado de posición financiera y levantar inventario de existencias al 31 de diciembre de cada año.

Por último, el artículo 115 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece los lineamientos aplicables a los contribuyentes menores, entendiéndose como tales aquellas personas físicas que realicen actividades empresariales al menudeo en puestos fijos y semifijos en la vía pública o como vendedores ambulantes y que enajenen productos agrícolas, ganaderos, pesqueros o silvícolas no industrializados, así como los locatarios de mercados públicos que realicen ventas al menudeo; y señala que, los copropietarios que realicen actividades empresariales podrán optar por ser contribuyentes menores siempre que la negociación reúna las condiciones que contempla dicho precepto, tales como que en el año de calendario anterior, los ingresos obtenidos por actividades empresariales, no hayan excedido de diez veces el salario mínimo general del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, elevado al año; que el negocio sea explotado exclusivamente por el contribuyente, es decir, que no deberá tener trabajador alguno; que el contribuyente no tenga más de un establecimiento; que la actividad no se realice en asociación en participación; que la actividad de venta de bienes o prestación de servicios, se realice directamente al consumidor.

Así mismo, establece que tratándose de sucesiones, éstas podrán considerarse contribuyentes menores solamente cuando el autor de la sucesión lo haya sido y ésta se encuentre en los supuestos antes mencionados.



## **2.7. INGRESOS POR DIVIDENDOS Y EN GENERAL POR LAS GANANCIAS DISTRIBUIDAS POR PERSONAS MORALES**

En este aspecto la Ley del Impuesto sobre la Renta, en su Capítulo VII del título IV relativo a los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales establece en su artículo 120 que se consideran ingresos por utilidades distribuidas las siguientes:

a) La ganancia distribuida por personas morales residentes en México, en favor de sus accionistas, así como los rendimientos distribuidos por las sociedades cooperativas de producción a sus miembros.

b) En el caso de liquidación o de reducción de capital de personas morales, la diferencia entre el reembolso por acción y el capital de aportación por acción actualizado cuando dicho reembolso sea mayor.

c) Los intereses a que se refiere el artículo 123 de la Ley General de Sociedades mercantiles, tales como:

c.1. Los préstamos a los socios o accionistas.

c.2. Las erogaciones que no sean deducibles conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta y que beneficien a los socios o accionistas.

c.3. Las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas.

c.4. La utilidad determinada.

Así como las participaciones en la utilidad que se pagan a favor de obligacionistas u otros, por sociedades mercantiles residentes en México o por sociedades nacionales de crédito, excepto las que corresponden a los trabajadores en los términos de la legislación laboral.

d) Los préstamos a los socios o accionistas, a excepción de aquellos que reúnan los siguientes requisitos:

d.1. Que sean consecuencia normal de las operaciones de la persona moral.

d.2. Que se pacte plazo menor de un año.

d.3. Que el interés pactado sea igual o superior a la tasa que fije la Ley de Ingresos de la Federación para la prórroga de créditos fiscales.

d.4. Que realmente se cumplan las condiciones antes citadas.

En los casos antes mencionados, se entiende que el ingreso lo percibe el propietario del título valor y en el caso de partes sociales, la persona que aparezca como titular de las mismas.

Ahora bien, para el caso de sucesiones, los ingresos por concepto de dividendos o ganancias distribuidos por personas morales que perciba la sucesión, en las que por tener dentro de su patrimonio o acervo hereditario acciones o partes sociales, que generen dividendos o utilidades, dan derecho al cobro de ganancias a los herederos o legatarios mientras dure la sucesión, en virtud de que las acciones o partes sociales propiedad del autor de la sucesión se transmiten a sus herederos al igual que cualquier bien o derecho que forme parte del patrimonio que integra la sucesión.

Consideramos, que el derecho al cobro de dichas ganancias se mantiene por el título nominativo que representan las acciones en que se divide el capital social de una sociedad toda vez que en dicho título se establece el nombre del propietario de la acción, salvo en aquellos casos en que en el contrato social se hubiese establecido concretamente una manera especial de proceder al ocurrir la muerte de alguno de los socios.

Por ejemplo, la Ley General de Sociedades Mercantiles, establece en el Capítulo relativo a las acciones, que la sociedad considerará como dueño de las mismas a quien aparezca inscrito como tal en el registro de accionistas. Para tales efectos, la sociedad deberá inscribir en dicho registro, a petición de cualquier titular las transmisiones que se efectúen.

## **2.8. INGRESOS POR INTERESES**

Para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el Capítulo VIII del Título IV, se establece el régimen aplicable a los ingresos por intereses y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 125 de la misma, se consideran ingresos por intereses, los obtenidos por personas residentes en el país, que provengan de toda clase de bonos u obligaciones, incluyendo descuentos, primas y premios asimilados a los rendimientos de tales bonos u obligaciones, cédulas hipotecarias, certificados de participación inmobiliarios, certificados amortizables y certificados de participación ordinarios.

También se consideran ingresos por intereses los percibidos de certificados, aceptaciones, títulos de crédito, préstamos u otros créditos a cargo de instituciones de crédito, Sociedades Financieras de Objeto Limitado o de Organizaciones Auxiliares de Crédito, como los Almacenes Generales de Depósito, así como los obtenidos por la ganancia en la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito.

En este caso, al igual que en el caso de ganancias distribuidas por sociedades mercantiles, no hay alguna disposición especial a que tengan que acogerse las sucesiones que tengan el derecho al cobro de tales ingresos.

Por lo general para recibir los productos o ingresos de referencia, se celebran los denominados contratos de inversión, caso en el cual si dicho contrato se encuentra a nombre exclusivamente del autor de la sucesión, es decir, que si hubiese sido el único que pudiera realizar movimientos en la cuenta de inversión, será la sucesión, a través de su representante legal, quien haga efectivos dichos cobros; en tanto que la inversión quedará formando parte del inventario de la sucesión.

## **2.9. INGRESOS POR OBTENCIÓN DE PREMIOS**

De acuerdo con el Capítulo IX de la Ley del Impuesto sobre la Renta conforme al artículo 133 se consideran ingresos por obtención de premios, los que deriven de la celebración de loterías, rifas, sorteos, juegos con apuestas y concursos de toda clase legalmente autorizados.

Si por alguna circunstancia especial el autor de la sucesión no hubiese podido cobrar en vida algún premio por la celebración de loterías, rifas, sorteos o concursos, el impuesto por dichos ingresos, se calculará sobre el valor del premio correspondiente a cada boleto o billete entero.

Dicho impuesto será retenido por quienes efectúen los pagos, considerándose como pago definitivo, por lo que si el premio pasa a formar parte del inventario de la sucesión, el albacea no considerará dicho ingreso en la declaración anual, toda vez que, por el mismo ya efectuó el entero del impuesto sobre la renta.

## **2.10. DE LOS DEMÁS INGRESOS QUE OBTENGAN LAS PERSONAS FÍSICAS.**

Existen otro tipo de ingresos distintos a los ya comentados, mismos que a continuación enlistamos:

- a) El importe de las deudas perdonadas por el acreedor o pagadas por otra persona.
- b) La ganancia cambiaria y los intereses provenientes de préstamos.

- c) Las prestaciones que se obtengan con motivo del otorgamiento de fianzas o avales cuando no se presten por instituciones legalmente autorizadas.
- d) Los procedentes de toda clase de inversiones hechas en sociedades residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.
- e) Los dividendos o utilidades distribuidos por sociedades residentes en el extranjero.
- f) Los derivados de actos o contratos por medio de los cuáles, sin transmitir los derechos respectivos, se permita la explotación de concesiones, permisos, autorizaciones o contratos otorgados por la Federación, Estados o Municipios.
- g) Los que provengan de cualquier acto o contrato celebrado para la explotación del subsuelo.
- h) Los provenientes de la participación en los productos obtenidos del subsuelo por persona distinta del concesionario, explotador o superficiario.
- i) Los intereses moratorios, indemnizaciones por perjuicios y los ingresos derivados de cláusulas penales o convencionales.
- j) La parte proporcional que corresponda al contribuyente del remanente distribuible que determinen las personas morales no contribuyentes del impuesto sobre la renta.
- k) Los que perciban por derechos de autor, personas distintas a éste, etc.

Por su parte el artículo 132 de la misma Ley establece que las personas físicas que obtengan este tipo o clase de ingresos los considerarán percibidos en el monto en que en que al momento de obtenerlos, incrementen su patrimonio.

Dentro de las reglas que el mencionado Capítulo establece se encuentran las contenidas en el artículo 134 de la propia Ley, el cual nos señala que toda percepción obtenida por el acreedor se entenderá aplicada preferentemente a intereses vencidos, excepto en los casos de adjudicación judicial para el pago de deudas, y nos indica en su fracción I el siguiente procedimiento a seguir:

- Si el acreedor recibe bienes del deudor, el impuesto se cubrirá sobre el total de los intereses vencidos, siempre que su valor alcance a cubrir el capital y los mencionados intereses.

- Si los bienes sólo cubren el capital adeudado, no se causará el impuesto sobre los intereses cuando el acreedor declare que no se reserva derechos contra el deudor por los intereses no pagados.

- Si la adjudicación se hace a un tercero, se consideran intereses vencidos la cantidad que resulte de restar a las cantidades que reciba el acreedor, el capital adeudado, siempre que el acreedor no se reserve derechos en contra del deudor.

Así también debemos tomar en cuenta la fracción II de dicho artículo en relación a la condonación de adeudos si el deudor hubiese sido el autor de la sucesión y que por razón de su muerte sea la propia sucesión quien responda de las obligaciones transmitidas al momento de su fallecimiento.

La mencionada fracción indica que el perdón total o parcial del capital o de los intereses adeudados, cuando el acreedor no se reserve derechos en contra del deudor, da lugar al pago del impuesto sobre la renta por parte del deudor sobre el capital y los intereses perdonados. En este caso pudiera suceder que el deudor fuera la sucesión, al adquirir los herederos o legatarios una obligación adquirida por el autor de la misma (vía sucesión).

Los ingresos a los que se ha hecho referencia, para el caso de sucesiones la Ley no hace referencia alguna, sin embargo considerando una vez más a la sucesión como una copropiedad en el artículo 147 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta señala que los ingresos percibidos en copropiedad corresponderán a cada persona física en la proporción a que tenga derecho por lo que las declaraciones deberán efectuarse por cada persona física por la parte de ingresos que le corresponda.

### 3. INGRESOS DE LA SUCESIÓN

Como ya se mencionó en el punto número 1 de este Capítulo, el albacea debe distinguir, para efectos de la presentación de la declaración anual del impuesto sobre la renta, los ingresos percibidos por el autor de la sucesión hasta el momento de su muerte, y los que se perciban en su caso por la propia sucesión. Ante tal situación el albacea tiene dos opciones:

a) Respecto de aquellos ingresos que no hubiesen sido percibidos en vida por el autor de la sucesión, podrá considerarlos como ingresos percibidos por este último; o bien,

b) Puede considerarlos como ingresos de los herederos o legatarios, en cuyo caso se considerarán ingresos percibidos por la sucesión.

Para comprender mejor lo anterior, pondremos el siguiente ejemplo: pudiera presentarse el supuesto en que el autor de la herencia hubiese llevado a cabo la enajenación de un bien, en la que se hubiese pactado el precio en forma diferida. La enajenación la realiza el autor de la sucesión, pero el pago efectuado después de su muerte, lo reciben sus herederos o legatarios, según sea el caso.

Podemos determinar que los ingresos sujetos al pago del impuesto sobre la renta, deberán considerarse que son percibidos por la sucesión siempre que el objeto del impuesto y el ingreso correspondiente se generen o devenguen a partir de la muerte del autor de la herencia.

El artículo 76 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, expresamente señala, que el representante legal de la sucesión pagará en cada año de calendario el impuesto sobre la renta, por cuenta de los herederos o legatarios, considerándose en forma conjunta, hasta que se haya dado por finalizada la liquidación de la sucesión. El pago efectuado en esta forma se considerará como definitivo, salvo que los herederos o legatarios

opten por acumular los ingresos respectivos que les correspondan, en cuyo caso podrán acreditar la parte proporcional del impuesto pagado.

La disposición antes señalada crea incertidumbre y confusión en tanto que parece otorgársele a la sucesión el carácter de unidad económica como sujeto o contribuyente del impuesto. Sin embargo, es conveniente recordar que sólo las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; por lo que, los sujetos o contribuyentes del impuesto son los integrantes de la sucesión de que se trate y el obligado a efectuar el pago del impuesto por cuenta de los herederos o legatarios es el representante de la sucesión.

Conforme a lo mencionado, el pago del impuesto por cuenta de los herederos o legatarios en cada año de calendario, estará a cargo del albacea, lo cual hace suponer una responsabilidad del representante legal de la sucesión en la determinación del pago anual, por el tiempo que sea necesario, hasta que se dé por finalizada la liquidación de la misma.

El mencionado artículo 76 dispone que, en todos los casos deberá considerarse el ingreso de los integrantes de la sucesión en forma conjunta y se otorga a los herederos o legatarios la facultad de decisión para acumular a sus ingresos personales, los que les correspondan por la sucesión a la que pertenecen, según convenga a sus intereses. En el caso en que no se ejerza la opción de acumulación personal de ingresos derivados de la sucesión, se considerará que el pago efectuado por el representante legal de la sucesión, tiene el carácter de pago definitivo.

Aún cuando dicha disposición no es clara por cuanto a lo que debe entenderse al considerar el ingreso en forma conjunta tratándose de sucesiones, trataremos de suponer que se refiere a que los diversos ingresos acumulables percibidos por la sucesión deben tomarse como si se tratara de uno solo y formar una base única para el pago del gravamen.

El obligar al representante legal de la sucesión a pagar el impuesto considerándose siempre a los ingresos en forma conjunta, conduce en la mayoría de los



casos a realizar un pago mayor de impuesto, en virtud de la progresividad de la tarifa, (a mayor base, mayor impuesto), situación que hace que en ocasiones el principio de la capacidad de contribución real de los contribuyentes, se desvirtúe.

Debemos entender que la disposición comentada tiene la intención de gravar a la sucesión como si se tratara de un solo heredero o legatario, (situación que no se da en todos los casos), y se olvida de la naturaleza misma de la sucesión, ya que ésta representa, mientras no esté liquidada, una masa de bienes en copropiedad, (copropiedad hereditaria), y como tal debiera liquidarse siempre el impuesto por conducto del representante legal, conforme a los derechos y proporciones a que tengan derecho los integrantes de la sucesión o copropiedad hereditaria.

Cabe reiterar que aún cuando el pago del impuesto sobre la renta, deba efectuarse en la forma antes comentada, los herederos o legatarios podrán optar por acumular los ingresos respectivos que les correspondan en la sucesión, en cuyo caso podrán acreditar la parte proporcional de impuesto pagado, o bien, dejar que el impuesto se pague considerándose el ingreso en forma conjunta, caso en que el pago se considerará como definitivo, es decir, sin obligación de acumular a sus ingresos personales, los que les correspondan en la sucesión a la que pertenecen.

La elección a que se tiene derecho estará en función de la conveniencia fiscal de cada heredero o legatario.

#### **4. DE LA DECLARACIÓN ANUAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

Como lo hemos señalado, los ingresos por sueldos o salarios se considerarán percibidos siempre por el autor de la sucesión, sin embargo, la presentación de la declaración correspondiente, no siempre quedará bajo la responsabilidad del albacea, toda vez que la Ley del Impuesto sobre la Renta establece algunos casos de excepción que a continuación comentaremos.

De acuerdo con el artículo 83 de la Ley mencionada, quienes hagan pagos por salarios (patrones), tendrán la obligación de calcular el impuesto anual de las personas que les hubieren prestado servicios personales subordinados, salvo en los casos en que la propia Ley les libera (de acuerdo con lo establecido por el artículo 81 de la Ley en comento).

Es decir, no se hará el cálculo del impuesto anual por parte del patrón:

a) Cuando se trate de contribuyentes que hayan dejado de prestar servicios antes del primero de diciembre del año de que se trate.

Conforme a lo anterior, cabe hacer el siguiente comentario, en tanto que la disposición mencionada señala simplemente, como requisito el dejar de prestar servicios antes del primero de diciembre del año de que se trate; la muerte de un trabajador que ocurriera antes de la fecha indicada, traería como consecuencia, por razón natural, dejar de prestar servicios y por lo tanto, deja de existir la obligación del patrón, para presentar su declaración anual.

Por otra parte existen otros supuestos en que, independientemente de los casos de excepción señalados para el patrón, corresponde al albacea por cuenta del propio contribuyente (autor de la herencia), haber tenido la obligación de presentar la declaración anual por la percepción de sueldos o salarios (artículo 82 de la Ley del Impuesto sobre la Renta), en los siguientes casos:

a) Cuando el autor de la herencia hubiese percibido ingresos acumulables distintos a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.

b) Cuando el autor de la herencia hubiera comunicado por escrito al retenedor que presentaría su declaración anual.

c) Cuando el autor de la herencia haya dejado de prestar servicios a más tardar el 31 de diciembre del año de que se trate o cuando a dicha fecha se presten servicios a dos o más empleadores.

d) Cuando el autor de la herencia haya obtenido ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, de fuente de riqueza ubicada en el extranjero o provenientes de personas no obligadas a efectuar las retenciones a cuenta del impuesto anual a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

De lo anterior podemos concluir que, el albacea será quien realice el cálculo del impuesto y presente la declaración del impuesto sobre la renta, en los términos ya comentados, siempre que el patrón no tuviere la obligación de presentar la declaración o hubiese correspondido al propio contribuyente efectuarla.

Ahora bien, resulta conveniente mencionar aquellos ingresos por los que no se está obligado al pago del impuesto sobre la renta, mismos que están comprendidos en el artículo 77 de la Ley que regula ese gravamen, los cuáles deberá tomar en cuenta el albacea para efectuar el cálculo del impuesto correctamente.

En primer término tenemos que la fracción III del artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, señala que no se pagará el impuesto, entre otros en caso de muerte, cuando se obtengan ingresos por concepto de pensiones y haberes de retiro; hasta por un monto diario que no exceda de nueve veces el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente. Por el excedente se pagará impuesto en los términos del Título IV de la propia Ley.

Por otra parte, la fracción IV del mismo artículo, tampoco considera ingreso gravado el reembolso de gastos por concepto de funerales cuando se concedan de manera general de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo.

Así mismo, no pagarán impuesto conforme a la fracción X de dicho artículo, los ingresos que deriven de primas de antigüedad u otros pagos en el momento de la separación de una persona que haya estado sujeta a una relación laboral, hasta por el equivalente a 90 veces el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente por cada año de servicio. Por el excedente se pagará el impuesto sobre la renta en los términos de la propia Ley.

Tampoco pagarán impuesto las cantidades que paguen las instituciones de seguros a los asegurados y beneficiarios con motivo de pólizas contratadas, como son seguros de vida (fracción XXII del artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta).

Igualmente no se pagará el impuesto sobre la renta, por la obtención de los depósitos constituidos en el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores o en los demás institutos de seguridad social en términos de la Ley, así como las casas-habitación proporcionadas a los trabajadores.

Por cuanto a los ingresos por salarios, honorarios y arrendamiento de inmuebles, devengados hasta la fecha de la muerte del autor de la herencia (aún cuando no hayan sido cobrados en vida), se consideran exceptuados del pago del impuesto sobre la renta, para los herederos o legatarios toda vez que de acuerdo con el artículo 156 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, están comprendidos en lo dispuesto por la fracción XXIII del ya mencionado artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, mismo que señala que no se pagará el impuesto por la obtención de ingresos que se reciban por herencia o legado.

La exención antes mencionada se refiere a la transmisión de la masa hereditaria a favor de los herederos o legatarios, ocurrida por el momento mismo de la muerte del autor de la sucesión (adquisición de la propiedad) estarán exentos del pago del impuesto.

Si posteriormente a la muerte del autor de la herencia y abierta la sucesión, ésta enajena bienes, percibe rentas o intereses, etc., dichos ingresos serán objeto del pago del impuesto, como antes se mencionó.

Por citar un ejemplo, señalaremos a la adquisición de la propiedad de bienes (muebles o inmuebles) a favor de los herederos o legatarios, así como el cobro de rentas son actos exentos del pago del impuesto sobre la renta, conforme al artículo 77 mencionado, sin embargo, la enajenación de estos bienes, por parte de los herederos o legatarios así como percepción de las rentas en el caso de ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles a favor de los herederos o legatarios, constituirán ingresos objeto del pago del impuesto sobre la renta.

Es conveniente precisar que la exención relativa a la adquisición por herencia o legado, operará cuando quien adquiere la herencia sea una persona física, ya que si el heredero o legatario es una persona moral, la exención comentada no surtirá efectos en tanto que dicha exención se contiene en el Título relativo a las personas físicas.

## **5. TERMINACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD DEL ALBACEA EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

En este renglón, la Ley del Impuesto sobre la Renta no contempla disposición alguna que establezca en que momento termina, ante el Estado, en su función recaudadora, la responsabilidad del albacea, al menos por cuanto al impuesto sobre la renta; sin embargo, podemos considerar que una vez que se haya dado por finalizada la liquidación de la sucesión, el albacea deberá presentar el aviso de cancelación del Registro Federal de

Contribuyentes del autor de la sucesión, hecho que tendrá lugar dentro del mes siguiente a dicha liquidación, ante la autoridad ante la cual el autor de la sucesión venía presentando declaraciones periódicas.

Sin embargo, cuando la persona que fallezca solamente hubiera estado obligada a presentar declaraciones periódicas únicamente por la prestación de servicios personales, el albacea no tendrá la obligación de presentar el aviso referido, ya que éste podrá ser presentado por terceros interesados, como pueden ser en este caso los herederos o bien los legatarios.

De acuerdo con lo anterior, podemos concluir que la responsabilidad del albacea concluye en el momento de la presentación del aviso de cancelación del Registro Federal de Contribuyentes, cuando tiene lugar la realización de un supuesto de Ley por el cual se entabla la relación entre el particular y el Estado, por tanto, al dejar de existir física y jurídicamente una persona, dicha relación cesa, por lo que el mencionado aviso viene a representar la terminación de la relación, jurídico-fiscal.

## CONCLUSIONES.

Al término de la presente investigación, se obtuvieron las siguientes:

I. Por herencia debemos entender aquel conjunto de bienes, con los derechos y obligaciones inherentes a los mismos que se transmiten por virtud de la muerte de su titular; en tanto que sucesión es la substitución en la titularidad de dichos bienes. Por tanto sucesión no es sinónimo de herencia, como al respecto lo contempla el Código Civil para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia federal.

II. Una sucesión hereditaria comprende el patrimonio formado por todos los bienes que no se extinguen por la muerte, con las obligaciones que afectan el valor de esos bienes y que en conjunto está destinada a la realización de sus propios fines, tales como el pago a los acreedores y la distribución de los bienes que integran la masa hereditaria, entre las personas que expresamente disponga el autor de la sucesión testamentaria, o que se determine por disposición de Ley.

III. En la sucesión testamentaria, de acuerdo a lo dispuesto por el testador puede haber la creación, transmisión, modificación, o extinción de derechos y obligaciones para el heredero, por lo que sólo responde de las deudas del testador hasta donde alcance el valor de los bienes que reciben en herencia; en el caso de la herencia legítima, las porciones de ésta se determinan en un plano de igualdad cuando los herederos se encuentran en el mismo grado de parentesco o en forma equitativa, cuando se ubican en distintos grados.

IV.- Los herederos adquieren más la posesión que la propiedad de los bienes que integran la herencia, ya que no pueden disponer de los mismos hasta el momento en que se liquida ésta última, es decir, cuando se reconoce la propiedad y posesión a los herederos en forma genérica, pero no sobre partes determinadas, por lo que se habla de adquisición de la propiedad por causa de muerte, en el momento de la partición de los bienes.

V. El heredero adquiere el activo y el pasivo de la masa hereditaria, en tanto que el legatario adquiere un bien determinado o determinable, sin responder de las relaciones pasivas patrimoniales del autor de la sucesión, sólo de aquéllas que expresamente le hayan sido asignadas por el testador.

VI.- El albacea es la persona nombrada por el testador, los herederos o el juez para que, después de la muerte del autor de la sucesión, de cumplimiento a lo mandado en el testamento, represente a los herederos y a la masa de bienes, administre éstos y liquide el patrimonio del cujus. Pudiendo ser albacea las personas físicas, las personas morales, las instituciones fiduciarias y los notarios.

VII. En materia civil, el plazo para cumplir con el encargo de albacea se cuenta desde el momento de la aceptación del cargo o desde que terminaron los litigios sobre la validez o nulidad del testamento ya que a partir de ese momento puede iniciarse la liquidación de la herencia.

VIII. Al establecerse constitucionalmente como obligación de los mexicanos, la de contribuir para los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios, nos encontramos ante una obligación de carácter público, tratándose en éste caso de una obligación tributaria y como en toda obligación en ésta también se encuentran presentes el sujeto acreedor, el sujeto deudor y el objeto.

IX. La calidad de sujeto activo o acreedor recae sobre la Federación, los Estados y los Municipios, fuera de ellos ningún otro organismo o corporación puede ser acreedor de créditos fiscales. Por otra parte, la calidad de deudor o sujeto pasivo recae en la persona física o moral que dio origen al nacimiento de la obligación tributaria. Por cuanto al objeto, siempre consistirá en dar, satisfaciéndose por lo general, en efectivo y excepcionalmente en especie.

X. Adicionalmente al sujeto pasivo, se suman como sujeto con responsabilidad solidaria, para con el Estado, es decir, hacia el sujeto activo, todos los terceros que en forma indirecta adquieren la obligación en el pago de un crédito fiscal, encontrándose



entre ellos los legatarios respecto de las obligaciones fiscales que se hubieren causado en relación con los bienes legados.

XI. En el caso de la responsabilidad solidaria, ésta la adquiere un tercero por la sola tenencia de un bien afecto o un crédito fiscal que se originó en el pasado y que no fue cubierto oportunamente por su entonces propietario. En este tipo de responsabilidad, la relación tributaria se establece entre el sujeto activo (Estado), y la persona que adquiere el bien (sujeto pasivo); en el caso de una sucesión testamentaria, la persona que adquiere el bien, es el heredero pero sólo hasta el momento en que se liquida la herencia, por lo que en ese lapso, el albacea, en su calidad de representante legal de la masa hereditaria, adquiere la calidad de sujeto pasivo ante el Estado.

XII. El Impuesto sobre la Renta tiene por objeto gravar los ingresos de los contribuyentes que estén previstos en la Ley que regula dicho gravamen y que para el caso de las personas físicas pueden ser ingresos por salarios, honorarios, arrendamiento, enajenación y adquisición de bienes, diviendos, intereses y obtención de premios.

XIII. Cuando tiene lugar una sucesión legítima o testamentaria, el albacea finca su relación con el Estado en su función recaudadora, cuando el autor de la sucesión en vida percibió alguno de los ingresos antes citados, por lo que, hasta en tanto se liquide la herencia, el albacea tiene la obligación de presentar las declaraciones del Impuesto sobre la Renta correspondientes a los ingresos de que se trata, toda vez que los sujetos pasivos o contribuyentes del impuesto son los integrantes de la sucesión (herederos o legatarios), y el obligado a efectuar el pago del impuesto por cuenta de ellos es el albacea. Para tal efecto el albacea debe distinguir los ingresos percibidos por el autor de la sucesión, así como los que estén afectos al pago de impuesto sobre la renta y los que estén exentos por disposición de la propia Ley que regula ese gravamen.

XIV. Cuando el autor de la sucesión haya percibido ingresos por salarios o ingresos por honorarios, el albacea realizará el cálculo del impuesto sobre la renta y presentará la declaración correspondiente, siempre que el patrón no tuviera la obligación de presentar la declaración o que le hubiera correspondido al difunto el efectuarla, casos en los cuales el albacea sólo presentará el aviso de cancelación ante el registro federal de contribuyentes.

XV. Dentro de los ingresos que se encuentran exentos del pago del impuesto sobre la renta, están los que se reciban por herencia o legado, es decir, se exenta el ingreso que por esa vía recibe el beneficiario (heredero o legatario); sin embargo, cuando dichos beneficiarios enajenen a su vez los bienes que reciban en herencia, deberán pagar dicho impuesto por concepto de enajenación de bienes y considerarán como costo de adquisición del bien a enajenar el que haya pagado el autor de la sucesión y como fecha de adquisición aquella en que la haya adquirido el de *cujus*; y si éste adquirió el bien a título gratuito, se seguirá la misma regla. Lo anterior también será aplicable cuando la sucesión, a través del albacea, tenga la necesidad de enajenar bienes que forman parte de la misma.

XVI. Los ingresos sujetos al pago del impuesto sobre la renta, deberán considerarse que son percibidos por la sucesión siempre que el objeto del impuesto y el ingreso correspondiente se generen a partir de la muerte del autor de la herencia, por lo que en la Ley del Impuesto sobre la Renta, se establece que el albacea deberá pagar en cada año de calendario dicho impuesto por cuenta de los herederos o legatarios, considerándose en forma conjunta, hasta que se de por finalizada la liquidación de la sucesión, considerando el ingreso en forma conjunta, es decir, que los ingresos percibidos por la sucesión, el albacea deberá tomarlos como si de tratara de uno solo y formar una base única para el pago del impuesto sobre la renta.

XVII. La Ley del Impuesto sobre la Renta, grava la sucesión como si se tratara de un solo heredero o legatario y se olvida de la naturaleza misma de la sucesión, ya que ésta representa, mientras no este liquidada, una masa de bienes en copropiedad y como tal debería liquidarse el impuesto referido, por conducto del albacea, conforme a los derechos y proporciones que correspondan a los integrantes de la sucesión.

El obligar al albacea a pagar el impuesto considerando los ingresos en forma conjunta, implica en la mayoría de los casos el realizar un pago mayor de impuesto, en virtud de que a mayor ingreso mayor es el pago del impuesto, lo cual implica que se desvirtúe el principio de proporcionalidad en la contribución.

**Lo anterior probablemente tenga su justificación en el hecho de que los herederos o legatarios tienen la opción de acumular a sus demás ingresos los que les correspondan de la sucesión.**

**BIBLIOGRAFÍA**

**Arce y Cervantes, José.** De las Sucesiones Ed. Porrúa, S.A. de C.V., México, 1983, 245 p.p.

**Baqueiro Rojas, Edgar y Buenrostro Páez, Rosalía.** Derecho de Familia y Sucesiones. Ed. Harla, S.A., México, 1990, 493 p.p.

**Bielsa Rafael.** Los Conceptos Jurídicos y su Terminología. Ed. Palma, Buenos Aires, 1961, 125 p.p.

**Chávez Asencio, Manuel.** La Familia en el Derecho, Ed. Porrúa, S.A., de C.V., México, 1989, 517 p.p.

**Fernández Aguirre Arturo.** Derecho de las Sucesiones. Ed. Porrúa, S.A., de C.V., México, 1987, 215 p.p.

**Flores Zavala, Ernesto.** Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Ed. Porrúa, S.A. de C.V., México. 1970, 521 p.p.

**Fraga, Gabino.** Derecho Administrativo, Ed. Porrúa, S.A. de C.V., México. 1970, 406 p.p.

**Gutiérrez y González, Ernesto.** El Patrimonio: Pecuniario y Moral. Ed. Cajica Jr. México, 1971, 508 p.p.

**Jiménez González, Antonio.** Lecciones de Derecho Tributario, Ed. ECASA. México. 1982, 485 p.p.

**Margain Manautou, Emilio.** Introducción al Estudio del Derecho Tributario. Ed. Porrúa, S.A. de C.V. México. 1993. 354 p.p.

**Meléndez Carrucini, Genovevo.** Revista Jurídica de la Universidad Interamericana de Puerto Rico, 1981, 334 p.p.

**Rojina Villegas, Rafael.** Compendio de Derecho Civil Tomo II Ed. Porrúa, S.A. de C.V., México. 1976. 505 p.p.

**Rosas Figueroa, Aniceto y Santillán López, Roberto.** Teoría General de las Finanzas Públicas. Escuela Nacional de Economía. UNAM. México, 1962, 456 p.p.

**Sánchez León, Gregorio.** Derecho Fiscal Mexicano. Cárdenas Editores. México, 1980, 483 p.p.

**Sánchez Piña, José de Jesús.** Nociones de Derecho Fiscal, Ed. Pac., S.A. de C.V., México, 1990, 157 p.p.

## LEGISLACIÓN

Código Civil para el Distrito Federal, en Materia Común y para toda la República en Materia Federal, 61a. Ed., México, D.F., Edit. Porrúa, S.A., 1994.

Código Fiscal de la Federación, Compilación Fiscal 1995, Tomo I, Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 104a Ed., México, D.F., Edit. Porrúa, S.A., 1995.

Ley del Impuesto sobre la Renta.- Compilación Fiscal 1995, Tomo I, Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, 38a. ed., México, D.F., Edit. Porrúa, S.A., 1992.

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1995, Compilación Fiscal 1995, Tomo II, Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Compilación Fiscal 1995, Tomo II, Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación, Compilación Fiscal 1995, Tomo II, Secretaría de Hacienda y Crédito Público.