

319
207



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES

"ACATLAN"

EL REGIMEN SIMPLIFICADO PARA LAS
ACTIVIDADES EMPRESARIALES
DE LAS PERSONAS FISICAS.

T E S I S

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

ASESORA: LIC. MA. EUGENIA PEREDO GARCIA VILLALOBOS.



ACATLAN, EDO. MEXICO



NOVIEMBRE 1996

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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 esta 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.

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

EL REGIMEN SIMPLIFICADO PARA LAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES DE
LAS PERSONAS FÍSICAS.

MELINA ROJO MEJIA.


ASESORA: LIC. MA. EUGENIA PEREDO GARCÍA
VILLALOBOS.




F.N.E.P. - Acatlán U.V.A.M.

PROGRAMA DE DERECHO

DEDICATORIAS

A la Memoria de mis Padres.

A mi Esposo Arturo, por su apoyo
y comprensión.

A mis Hermanos y Hermanas.

A la Lic. María Eugenia Peredo García Villalobos,
por su eficiente Asesoría en la elaboración de
este Trabajo.

A mis Amigos y Amigas.

A la Señora:
Cristina Gallegos García y
Señor:
Jesús Hernández Fuentes.

I N D I C E

	PAG.
INTRODUCCION.	1
CAPITULO 1 EL ESTADO.	3
1.1. CONCEPTO Y FINES.	3
1.2. LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.	9
CAPITULO 2 LOS INGRESOS DEL ESTADO.	19
2.1. CONCEPTO Y TIPOS DE INGRESOS DEL ESTADO.	20
2.2. CLASIFICACIONES DE LOS INGRESOS DEL ESTADO.	25
CAPITULO 3 EL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO.	29
3.1. PODER TRIBUTARIO FEDERAL, ESTATAL Y MUNICIPAL.	29
3.2. LIMITES CONSTITUCIONALES AL PODER TRIBUTARIO.	36
CAPITULO 4 ANTECEDENTES DE LA RECAUDACION TRIBUTARIA EN MEXICO.	45
4.1. ETAPA COLONIAL.	46
4.2. ETAPA DE INDEPENDENCIA.	54

	PAG.
4.3. ETAPA DE LA REVOLUCION.	61
 CAPITULO 5 LA OBLIGACION TRIBUTARIA	
5.1. EL HECHO IMPONIBLE.	67
5.2. EL HECHO GENERADOR.	70
5.3. NACIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.	72
5.4. LOS SUJETOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.. . . .	75
5.5. EXTINCION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.. . . .	79
5.6. LA EXENCION Y LA NO CAUSACION...	88
 CAPITULO 6 LOS REGIMENES FISCALES PARA LA TRIBUTACION FEDERAL DE LAS PERSONAS FISICAS.	94
6.1. POR SUELDOS O SALARIOS.	94
6.2. POR HONORARIOS.	103
6.3. POR ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES.	107
6.4. ENAJENACION DE BIENES.	111
6.5. POR ADQUISICION DE BIENES.	115
6.6. POR DIVIDENDOS.	117
6.7. POR INTERESES.	118
6.8. POR PREMIOS.	120
6.9. POR OTROS CONCEPTOS.	121
6.10. POR ACTIVIDADES EMPRESARIALES.	123
6.10.1. EN EL REGIMEN GENERAL.	123
6.10.2. EN EL REGIMEN SIMPLICADO.. . . .	129

CAPITULO 7	FACILIDADES ADMINISTRATIVAS PARA LOS SECTORES DE COMERCIO EN PEQUEÑO Y MICROINDUSTRIA Y SERVICIOS.	134
7.1.	CAUSAS PARA LA CREACION DE LAS FACILIDADES ADMINISTRATIVAS.	134
7.2.	CONTENIDO GENERAL DEL SISTEMA DE FACILIDADES ADMINISTRATIVAS.	140
7.3.	CONTENIDO DEL SISTEMA DE FACILIDADES PARA LOS SECTORES DE MICROINDUSTRIA Y SERVICIOS Y COMERCIO EN PEQUEÑO.	153
CAPITULO 8	CONSECUENCIAS DE LA APLICACION DEL SISTEMA DE FACILIDADES ADMINISTRATIVAS. . . .	170
8.1.	DIFICULTAD PARA LA COMPRESION Y APLICACION POR EL CONTRIBUYENTE.	171
8.2.	INEQUIDAD EN EL TRATAMIENTO FISCAL DE ESTOS SECTORES CON RESPECTO A OTROS REGIMENES PARA PERSONAS FISICAS.	178
8.3.	CONSECUENCIAS O EFECTOS PARA EL ERARIO FEDERAL. . . .	188
8.4.	POSIBLES SOLUCIONES.	195
	CONCLUSIONES.	206
	BIBLIOGRAFIA.	213
	LEGISLACION.	215

INTRODUCCION

En la resolución emitida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por la cual se otorgan facilidades administrativas a diversos sectores de contribuyentes, se encuentran comprendidos los sectores de comercio en pequeño y el de Microindustria y servicios.

Entre otras, las facilidades que se les otorga con esta resolución, son las de expedir comprobantes simplificados, y no los que reúnan todos los requisitos fiscales, llevar como contabilidad sólo un cuaderno de entradas y salidas y no la contabilidad general, presentar pagos provisionales y no declaración anual, no expedir comprobantes cuando cada operación no rebase \$34.00; en cuanto al cálculo del impuesto sobre la renta, sólo determinarán su ganancia y el impuesto a pagar lo publicará la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cada trimestre, el cual se pagará si la ganancia rebasa aproximadamente \$10,000 al trimestre, solicitar comprobantes de sus deducciones para efectos del impuesto sobre la renta sólo si se trata de compra de bienes nuevos cuyo valor exceda de \$861.00 .

Estas facilidades otorgadas cada año a estos contribuyentes, aunadas a las que les otorgan diversas leyes como la Ley del Impuesto al Activo, la Ley del Impuesto al Valor Agregado y la Ley del Impuesto Sobre la Renta, provocan como

consecuencia que se coloquen en una situación muy ventajosa - con respecto a otros, como los asalariados, al no pagar impuestos en su gran mayoría, puesto que les es muy sencillo -- eludir o evadir el pago de la mayoría de los impuestos federales y a la autoridad fiscal, le es difícil comprobar esta elusión o evasión. Por tanto, estos tratamientos fiscales resultan ineficientes e ineficaces, ya que la recaudación federal por esta fuente se ve disminuida además de que frente a otros sectores de contribuyentes resulta inequitativo el trato fiscal principalmente en lo que respecta el pago de impuestos.

En el presente trabajo, se demostrará por qué son ineficaces e inequitativas las disposiciones que contiene la resolución en cuestión y en especial las de los sectores ya señalados, para lo cual se analizará previamente, qué es el estado, los ingresos del mismo, y su poder tributario; también se estudiarán los antecedentes de la recaudación tributaria - en México, la obligación tributaria, los regímenes fiscales - para la tributación de las personas físicas y se analizará, - con amplitud, en qué consisten las facilidades administrativas otorgadas, por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y a quiénes van dirigidas; por último se analizarán y señalarán las consecuencias que se producen en la aplicación práctica de dichas facilidades.

CAPITULO 1

EL ESTADO

1.1. CONCEPTO Y FINES

Desde que surgieron los seres humanos en el planeta -- han existido situaciones que han hecho necesaria la creación de un mecanismo para lograr una convivencia pacífica entre -- ellos, también ha sido necesario que haya alguien que los organice oriente y límite, que combine la fuerza y la inteligencia de los individuos con los recursos del territorio para encontrar un bienestar general.

Todo lo anterior implica la elección de determinada -- persona con las características que se requieran según la época y en las circunstancias que nos ubiquemos a la que se debe rá obedecer, a cambio de el bien común, que es la causa final de la existencia del Estado.

No se ha logrado determinar en que época de la histo-- ria desde el surgimiento del ser humano aparece el Estado como una forma de organización social, sin embargo, se sabe que entre las causas que le dieron origen y que le anteceden son, por ejemplo, el paso de la vida de nómada a sedentaria, la di ferenciación de personas de acuerdo a su sexo, edad y aptitu-

des, que dan paso a una cooperación doméstica y social, la evolución de la familia a grupos más amplios como la formación de tribus, clanes, fratrias, etc. que ocasionaba la oposición y pugna entre diversos grupos por imponer su voluntad, -- así se logra la diferenciación entre el grupo que logra tener más poder y se convierte en gobernante, frente a los demás -- que se convierten en los gobernados.

Por lo anterior se puede decir que el Estado es un fenómeno que surge de manera espontánea fruto de la voluntad y reflexión del ser humano y que responde a las necesidades de determinada época y circunstancias, por lo cual los hombres -- buscarán siempre al Estado como una manera de vivir con orden paz y sin sozobras.

CONCEPTO.

Platón en su obra "La República" estructura un Estado ideal, con la justicia como valor supremo, según dicho autor el Estado es un hombre gigante que se integra por labradores, militares y magistrados, en el que el filósofo es el más apto para gobernar por sabio y virtuoso. También en su obra "Las Leyes" incorpora un orden jurídico como elemento de su modelo del Estado, en el que los gobernantes no deben tener propiedad privada ni vínculos familiares.

Para Aristóteles el Estado se basa en un orden natural.

derivado de la naturaleza racional del hombre el cual es un animal político desde que nace, cree que la mejor forma de gobierno es la que se adapta a las características de cada pueblo; distingue tres formas de gobierno a las que llama puras que son: La monarquía en la que gobierna una persona para el bien de todos, la Aristocracia, en la que gobierna un número reducido de personas, en favor de las restantes, y la República, que es el gobierno de un gran número de personas para el interés general. Según Aristóteles estas formas de gobierno puras degeneran y se convierten en impuras, cuando la Monarquía se convierte en Tiranía que es el gobierno de uno sólo en su propio provecho; la Aristocracia en Oligarquía, cuando el grupo pequeño de personas gobierna para sólo su beneficio, y la República en Democracia en la que un gran número de personas gobiernan contra los que tienen más recursos, la Democracia se distingue con la Oligarquía porque en ésta el poder lo tienen los ricos aún cuando sean mayoría y donde el poder, lo tienen los pobres, aún siendo minoría habrá democracia. Aristóteles distingue varios tipos de democracia resaltando aquella en la que el pueblo se convierte en monarca y pretende comportarse como tal, rechazando la norma y convirtiéndose en déspota, a esta forma de democracia la llama demagogía, en la que el pueblo en el gobierno deroga leyes impersonales y objetivas y crea disposiciones individuales y subjetivas que lesionan a ciertos grupos o categorías, y al sustituir las leyes por decretos atribuye todos los asuntos al pueblo porque con

ello se fortalece su poder, es decir, gobiernan de esta manera cubriéndose con la voluntad popular, dando a entender que toma la decisión de la muchedumbre una vez lograda su confianza.

La idea del Estado para Santo Tomás de Aquino está basada en el pensamiento de Aristóteles e indica que el hombre es por naturaleza un ser social y debe haber una forma de organizar ese ente social, y así surge el gobierno que es el organismo específico que prosigue el bien común, ya que hay hombres que superan a otros en sabiduría y justicia y son los -- que deben gobernar.

Tomás Hobbes, considera que el nacimiento del Estado -- tiene que ver con lo que llama "Contrato Social", el cual se crea entre los hombres por la necesidad de paz que llevan consigo, ya que en el estado de naturaleza, los hombres están en una situación de guerra constante; en consecuencia por medio de éste contrato constituyen la Sociedad Civil y surgen la -- ley, el derecho y la obligación.

Para crear el contrato social el hombre cede sus derechos a un individuo o grupo; una vez cedidos, el gobernante -- tiene la potestad ilimitada sobre sus súbditos, ya que al no celebrarse el contrato entre súbditos y soberano éste no tiene obligaciones sino potestad e imperatividad sobre ellos, -- pues es el titular del poder de la comunidad, la cual celebra

el pacto entre sus propios miembros.

El maestro Andrés Serra Rojas, define al Estado de la siguiente manera:

"El Estado es un orden de convivencia de la sociedad - políticamente organizada en un ente público superior, soberano y coactivo. Se integra y organiza con una población elemento humano o grupo social sedentario, permanente y unificado asentado sobre un territorio o una porción determinada del planeta, provista de un poder público que se caracteriza por ser soberano y se justifica por los fines sociales que tiene a su cargo". (1)

Nosotros consideramos que el Estado es una entidad --- creada por individuos en comunidad en un territorio específico, para organizarlos política, social y económicamente con la finalidad de lograr el bien común; dicha entidad se caracteriza por estar dotada de poder de imperio sobre los individuos.

FINES .

En virtud de que el Estado como ya se dijo, se crea por

(1) Serra Rojas, Andrés. Teoría del Estado. Editorial Porrúa, S.A., 2a. edición, p. 167.

necesidades del ser humano, debe necesariamente tener un objeto o meta que realizar, ya que todo ente individual o colectivo tiene un propósito útil que perseguir, algo por lo cual se justifica su existencia; en este orden de ideas y siendo un ente creado para satisfacer necesidades de una determinada comunidad, persigue un objeto que cumplir acorde al orden permanente para asegurar la convivencia social que culmine con el bienestar general armonizado con el bien particular o individual, ésta es la intención principal del Estado y de la que dependerá la estructura que adopte para conseguirlo.

Por lo anterior podemos concluir que el Estado tiene sus fines esenciales que son el bien común y el bien público.

El bien común es aquél que persiguen los hombres al agruparse socialmente y que a todos beneficie, concierne de manera inmediata a cada individuo o grupo en ese momento concretamente, el individuo actúa directamente para alcanzar ese fin y el Estado lo auxilia para lograrlo, pero los particulares tienen que actuar con su propio esfuerzo para conseguirlo. De esta manera el Estado es el coordinador o director de la actividad de los grupos o individuos para ayudarlos a obtener bienes específicos, para lo que se ayuda de un orden jurídico creado con miras o fines genéricos.

Por su parte el bien público es aquel que persigue el

Estado como entidad suprema o institución política para ayudar a los particulares a conseguir el bien común, y engloba la preocupación del Estado en obtener los bienes que a toda sociedad importan en todos los aspectos, sean culturales, sociales, políticos y económicos. Al respecto dice Hauriou citado por Porrúa Pérez: "El bien público es el que concierne a la masa de todos los individuos y de todos los grupos y no sólo concierne a la generación presente sino a las venideras".

Dice Porrúa Pérez: "En conclusión el bien público que debe realizar el Estado consiste en establecer el conjunto de condiciones económicas, sociales, culturales, morales y políticas necesarias para que el hombre pueda alcanzar su pleno desarrollo material y espiritual, como persona humana, como miembro de la familia de su empresa o actividad económica o cultural de la agrupación profesional, del municipio del Estado, y de la comunidad internacional". (2)

1.2. LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.

La actividad financiera del Estado está determinada por sus fines y atribuciones, ya que para lograr la realización de esta tarea el Estado necesita de ciertos elementos entre -

(2) Porrúa Pérez, Francisco. Teoría del Estado, Editorial - Porrúa, S.A., segunda edición, p. 295.

ellos la riqueza o el dinero que le hagan posible materializar su acción.

El órgano encargado de realizar la actividad financiera es el administrativo, el cual tiene la función de mirar y satisfacer las necesidades de la población siendo las más importantes todas las relacionadas con servicios públicos. Para satisfacer estas necesidades el Estado crea un mecanismo legal que hace posible allegarse de medios económicos de diversa índole y lograr con ello su cometido.

Visto lo anterior, podemos definir la actividad financiera del Estado como aquella actividad realizada con el objeto de allegarse de los medios y hacer los gastos necesarios para la satisfacción de las necesidades públicas y así lograr los fines que tiene encomendados.

Existen varias teorías en relación con la actividad financiera que son las siguientes:

Teoría Económica: Esta teoría atribuye a la actividad financiera un aspecto meramente económico, cuyo fin primordial es la obtención e inversión de los recursos, e incluso se incluía como una rama de las ciencias económicas sin considerar los aspectos políticos y jurídico de dicha actividad.

Teoría Política: Se atribuye como fundamento de la actividad financiera la potestad o poder que tiene el Estado para imponer su voluntad a pesar de la ineficacia que pueda tener, así como un medio para lograr imponer esa autoridad, por lo que esta actividad tiene únicamente naturaleza política.

Teoría Jurídica: Toda la actividad financiera tiene como origen un ordenamiento positivo en el cual se basa para darle legitimidad y limitarla de alguna manera.

Todos estos aspectos, tanto el político, el económico y el jurídico son estudiados y analizados por la ciencia de las Finanzas Públicas, los medios económicos y las normas jurídicas que rigen la gestión, adquisición y el medio de empleo de los elementos económicos requeridos por el Estado para la satisfacción de las necesidades por medio de los gastos públicos. Esta definición engloba lo que es la actividad financiera y que la ciencia de las Finanzas Públicas se encarga de estudiar.

De esta definición también partiremos para analizar las disciplinas legales que se encargan del estudio de las normas jurídicas que tienen que ver con la actividad financiera del Estado y son las siguientes:

DERECHO FINANCIERO: Para el Maestro Francisco González--

lez de la Garza el Derecho Financiero, "Es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos a saber: en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado". (3)

La disciplina del derecho financiero se divide en tres ramas que son el Derecho Fiscal, el Derecho Patrimonial y el Derecho Presupuestario, que regulan a su vez los tres momentos de la actividad financiera del Estado, es decir, la obtención, el manejo y la aplicación de los recursos respectivamente.

Para Luis Humberto Delgadillo, Derecho Financiero, es una disciplina que contiene normas jurídicas que regulan la actuación del Estado para la obtención, manejo y aplicación de los recursos necesarios para la consecución de sus fines.

Fernando Sainz de Bujanda, citado por Héctor B. Ville-

(3) González de la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, S.A., decimoséptima edición, p. 18.

gas, define al Derecho Financiero de la siguiente manera: "Es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos que el Estado y los demás entes públicos pueden emplear para el cumplimiento de sus fines, así como el procedimiento jurídico de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos -- que se destinan al cumplimiento de los servicios públicos". (4)

De las anteriores definiciones en torno a la disciplina en cuestión, podemos concluir que aunque hay pequeñas discrepancias en torno al contenido, la gran mayoría de autores concluyen en la misma idea general; es una rama de Derecho Público que contiene normas jurídicas destinadas a regular la actividad financiera del Estado. Es de Derecho Público porque las normas que contiene están destinadas a atender los requerimientos del Estado y regular su actividad económica en base a su poder de mando y no a la atención de las necesidades de los particulares aisladamente sino más bien como integrantes de una sociedad organizada jurídicamente.

En el contenido del Derecho Financiero, encontramos -- normas relativas a la captación u obtención de recursos económicos a las cuales se les incluye dentro de otra rama jurídica

(4) Héctor B. Villegas. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, ed. Depalma, 5a. edición, p. 126.

ca que es el derecho fiscal, también contiene normas relativas a la administración o manejo de los recursos a las que corresponde el Derecho Patrimonial Público, y por último también normas relativas al gasto o erogación que se incluyen en el Derecho Presupuestario.

DERECHO FISCAL: Para Luis Humberto Delgadillo, es la materia que contiene normas jurídicas exclusivamente enfocadas hacia la obtención de recursos por parte del Estado y las relaciones que se generan por esa actividad.

El Maestro Francisco González de la Garza, concuerda con la tesis del T.F.F. que identifica por materia fiscal la que se refiere a todo tipo de ingresos que el Estado percibe cualquiera que sea su naturaleza, incluyendo en éstos los productos, los rendimientos de empresas paraestatales, los ingresos, por empréstitos públicos, y por emisión de "certificados de tesorería" y por último, los ingresos derivados de el poder impositivo o tributario del Estado, es decir, los impuestos.

DERECHO TRIBUTARIO: Según Héctor B. Villegas, Derecho Tributario, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos regulándolos en sus distintos aspectos.

La definición que da Francisco González de la Garza, de Derecho Tributario es la siguiente:

"Derecho Tributario, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es a los impuestos derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias, que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento a los procedimientos oficiosos y contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación". (5)

Para Luis Humberto Delgadillo, Derecho Tributario, es el conjunto de normas y principios que se refieren a los tributos.

Entre algunos autores de Derecho Financiero, Fiscal y Tributario existen contradicciones entre lo que se entiende por Derecho Fiscal y por Derecho Tributario e incluso los utilizan en ocasiones como sinónimos, lo cual según nuestro punto de vista es inexacto, ya que ambas disciplinas tienen su ámbito bien delimitado, en virtud de que el Derecho Fiscal se encarga de las normas que regulan la obtención en todo tipo de recursos por vías de Derecho Público y por vías de Derecho Privado. Inclusive etimológicamente la palabra fiscal deriva del vocablo "fiscus" que significa tesoro del rey o patrimonio

(5) González de la Garza, Francisco, Derecho Financiero Mexicano, ed. Porrúa, S.A. decimoséptima ed. p. 26.

nio de la casa real y por lo tanto "fiscal" significa todo lo perteneciente al fisco.

Por lo que respecta a el Derecho Tributario, éste es - una especie del Derecho Fiscal, ya que únicamente contiene -- normas referentes a los tributos, tanto al establecimiento de los mismos como al procedimiento para su obtención, es decir, aquellos ingresos que el Estado obtiene por imposición a los particulares con motivo de la potestad tributaria que le da - la Constitución Política.

Al respecto el Maestro González de la Garza, en su - obra Derecho Financiero Mexicano cita una tesis jurisprudencial del 16 de Noviembre de 1937, dictada por el Tribunal Fiscal de la Federación en la que se concluye que se atribuye el carácter de "Fiscal" a cualquier ingreso del Estado sin que - interese si el deudor es un particular o algún establecimiento público, lo que da el carácter de "Fiscal" a un crédito es el hecho de que el sujeto activo del crédito sea el poder público y no interesa si el sujeto pasivo es un ente público o un particular.

Con esto, se establece la diferencia y se delimita el ámbito del Derecho Fiscal; González de la Garza manifiesta su conformidad con esta tesis en virtud de que según su opinión lo fiscal trasciende a lo tributario pues lo primero es más -

amplio que lo segundo.

También Héctor B. Villegas hace la aclaración diferenciando uno de otro en el siguiente párrafo: "No cabe duda -- que el término" tributario es más exacto que el término 'fiscal', porque en esta última palabra puede interpretarse que se refiere al "fisco" como entidad patrimonial del Estado. - En tal sentido la actuación del "fisco" como no se refiere só lo a la actuación estatal con respecto a los recursos tributarios sino también en relación a los restantes recursos del Estado". (6)

Con todo lo manifestado anteriormente se concluye que ambas disciplinas no pueden utilizarse como sinónimos, sino - que deben manejarse correctamente de acuerdo a la materia de que se trate ya sea de los ingresos en general del Estado, o de los ingresos tributarios específicamente.

Según nuestro punto de vista el Derecho Financiero es una rama del Derecho Administrativo que se encarga de regular la forma y medios de obtener para el Estado ingresos, tanto - de origen tributario como no tributario.

(6) B. Villegas Héctor, Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario, ed. Depalma, 5a. ed. p. 134.

Derecho Tributario, es el conjunto de normas que establecen la imposición de contribuciones específicas y la regulación de las relaciones jurídicas, entre los sujetos obligados al pago y el sujeto activo de la obligación, también regulan el procedimiento general para la recaudación, la forma de su determinación y los momentos de causación de dichas contribuciones.

Como se indicó anteriormente, en el contenido del Derecho Financiero se incluyen normas relativas a la administración o manejo de los recursos económicos del Estado a las cuales corresponden al Derecho Patrimonial y normas relativas al gasto o erogación, a las que corresponde el Derecho Presupuestario.

DERECHO PATRIMONIAL: Son normas jurídicas que regulan la propiedad de los bienes que corresponden al patrimonio del Estado, y de los recursos que pueden obtenerse de su explotación o de su enajenación.

DERECHO PRESUPUESTARIO: Es una rama del Derecho Financiero que contiene normas que regulan la estructura, preparación, sanción, control y ejecución del presupuesto de gastos y cálculo de recursos del Estado. La principal importancia de esta rama está en que mediante estas normas se puede llegar al conocimiento tanto cualitativo como cuantitativo de los gastos, permitiendo la comparación entre el presupuesto -

aprobado y el ejecutado.

Mediante las disposiciones de Derecho Presupuestario - se planean y se seleccionan los medios para que el Estado se allegue de recursos, y se programan los conceptos en los cuales se inviertan dichos recursos para que de esta manera el - Estado tenga un mejor control, de sus ingresos y pueda planificar a futuro su actividad financiera, para el eficiente cumplimiento de sus funciones.

CAPITULO 2

LOS INGRESOS DEL ESTADO

2.1 CONCEPTO Y TIPOS DE INGRESOS DEL ESTADO

CONCEPTO .

Los ingresos que el Estado obtiene para la satisfacción general de las necesidades de la población, forman parte de su patrimonio el cual está constituido por bienes, derechos, recursos e inversiones que como resultado de sus actividades ha acumulado y posee a título de dueño para destinarlos a la prestación de los servicios públicos que tiene bajo su responsabilidad o a la realización de sus fines u objetivos. Dichos bienes le corresponden en virtud del Derecho original que de --- acuerdo a nuestras leyes se le otorgan.

La actividad que el Estado efectúa en el ámbito financiero se materializa y se instrumenta por medio de un documento llamado Ley de Ingresos de la Federación, la cual contiene una relación de conceptos que a manera de ingresos el gobierno Federal está autorizado a recibir. Dicho ordenamiento tiene carácter temporal ya que su vigencia es la de un ejercicio fiscal que en México comprende el lapso de 1° de enero al 31 de diciembre. La Ley de ingresos de la Federación se crea a iniciativa del Poder Ejecutivo Federal, se discute y aprueba -

por el Congreso de la Unión y se aplica por el Poder Ejecutivo a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El ingreso público para el Maestro Serra Rojas es el dinero que reciben el Estado y los demás entes de Derecho Público por diferentes conceptos legales y en virtud de su poder de imperio o autoridad. Toda recepción de numerario en las arcas del Estado debe considerarse como un ingreso, aunque no tenga el carácter de definitivo.

El Maestro Quintana Rojas define el ingreso público como las entradas que obtiene el Estado preponderantemente en dinero para la atención de las erogaciones determinadas por exigencias administrativas o de índole económico-social.

El profesor Héctor B. Villegas señala que recursos públicos son los ingresos que entran en la Tesorería del Estado --- cualquiera que sea su naturaleza económica o jurídica.

Para nosotros el ingreso público es el conjunto de recursos tanto en dinero como en bienes muebles e inmuebles que el Estado está autorizado a recibir para hacer frente a los gastos públicos y para lograr la realización de sus fines que como organización política le son inherentes.

El fundamento legal que existe en México para que el Estado se allegue de recursos es en primer término la Constitución política, la cual faculta al Congreso a emitir la ley de ingresos de la Federación, y que se expide año con año después de un análisis de las condiciones económicas del país, haciendo una estimación de los diferentes conceptos y el monto que de los mismos se percibirá en ese período específico; dicho monto se estima con base a las erogaciones que se realizarán en ese lapso y las cuales se especifican por concepto y cantidad en el documento legal denominado Presupuesto de Egresos de la Federación.

La potestad o poder tributario federal se manifiesta en la facultad de crear leyes que impongan determinadas contribuciones, y en concordancia con esto nuestra Constitución Federal en su artículo 73, fracción VII faculta al Congreso de la Unión a imponer contribuciones para cubrir el presupuesto; en relación con esto el artículo 31 fracción IV, obliga a los mexicanos a contribuir a los gastos públicos federales estatales o municipales, y aunque no hay una disposición constitucional específica que obligue también a los extranjeros a contribuir, al gasto público, el artículo 73 fracción XVI faculta al Congreso de la Unión para crear leyes sobre la condición jurídica de los extranjeros, por lo que en dicha disposición va implícita la facultad de regular la imposición fiscal a los extranjeros.

Cabe distinguir dos conceptos que en la práctica suelen confundirse y que son la potestad, tributaria y la competencia tributaria.

La potestad tributaria como ya se ha dicho es el atributo del estado para imponer contribuciones lo cual se concretiza, al dictar leyes en esta materia. En un Estado Federal como México el poder tributario no sólo puede ser ejercido por el gobierno central sino también por el local según el principio de soberanía de los estados que prevé el artículo 40 de la Constitución, pero con las limitantes que la misma señala, así el artículo 73, fracción XXIX-A, establece las áreas en las que sólo el Congreso Federal podrá imponer contribuciones, esto indica que las entidades federativas por ningún motivo podrán gravar estas áreas. Así también el artículo 117 prohíbe a los estados gravar determinados actos o materias, por lo cual éstas también son exclusivas del poder central, sin embargo el artículo 124 de la Constitución señala que las facultades que no están expresamente concedidas a la federación se entienden reservadas a los estados. Esta disposición ha sido motivo de confusiones entre los diversos doctrinarios, sin embargo, la mayoría concide en que debe entenderse en el sentido de que las áreas que no están prohibidas a los estados ni son exclusivas de la Federación puede concurrir ambos y no sólo los estados, en virtud de lo dispuesto en el artículo 73 fracción VII que faculta al Congreso Federal a establecer contribucio--

nes suficientes para cubrir el presupuesto y no lo limita.

Con lo que respecta a la competencia tributaria esta no tiene que ver con el principio de soberanía pues la competencia nace después de que se ha creado la ley y que se ha producido el hecho generador que la misma prevé, pues según el Maestro González de la Garza la competencia tributaria es sólo la facultad de recaudar el tributo, por parte del sujeto activo, por lo tanto la competencia tributaria es una facultad de los órganos administrativos del Estado, más no de los órganos legislativos.

2.2. CLASIFICACIONES DE LOS INGRESOS DEL ESTADO.

La clasificación de los ingresos del Estado ha sido hecha de muy diversas maneras de acuerdo al particular punto de vista de cada uno de los doctrinarios, sin embargo, y pese a la relatividad de cada clasificación por la diversidad de criterios que se han utilizado para ello, es necesario agrupar a los diferentes ingresos principalmente para fines didácticos, inclusive el mismo Estado también realiza una clasificación de sus recursos económicos, a través de la Ley de Ingresos de la Federación, esto con el fin de lograr una mejor administración de los mismos, así como para darles una aplicación más eficaz. Las clasificaciones más importantes y más frecuentes que se han efectuado por los diferentes autores son las siguientes:

INGRESOS ORDINARIOS E INGRESOS EXTRAORDINARIOS.

Esta clasificación ha sido sostenida por Andrés Serra Rojas, quién señala que se entiende por ingresos ordinarios los que legalmente percibe el fisco en forma regular, renovándose en el presupuesto fiscal de cada año y que se destinan a cubrir los gastos públicos de la Federación de los Estados y de los Municipios y están comprendidos en las previsiones presupuestales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, perteneciendo a esta categoría, los impuestos, los derechos, las contribuciones especiales, los productos y aprovechamientos. Los

ingresos extraordinarios son los que percibe el Estado en circunstancias anormales o irregulares y que obligan al Estado a imponerlos para hacer frente a necesidades urgentes o imprevistas, están dentro de este grupo los empréstitos las emisiones de moneda, y la expropiación por causa de utilidad pública.

INGRESOS ORIGINARIOS Y DERIVADOS.

Muselli en su libro "Compendio de la ciencia de las finanzas", divide a los ingresos estatales en ingresos originarios y derivados, siendo originarios los que las entidades públicas obtienen de fuentes propias de riqueza sea que posean un patrimonio fructífero o que ejerzan una industria o comercio, ejemplo de éstos, son los que el Código Fiscal de la Federación denomina productos. Los ingresos derivados son los que el Estado percibe de los particulares y que no provienen del patrimonio del Estado sino de la economía de los particulares, y en los que están las contribuciones, también están incluidos en éstos ingresos los aprovechamientos y los empréstitos.

INGRESOS POR VIAS DE DERECHO PUBLICO Y POR VIAS DE DERECHO PRIVADO.

Esta clasificación es realizada por Miguel Acosta Romero, indicando que los ingresos por vías de Derecho Privado son de poca importancia ya que sólo entran en este rubro aquellos ingresos que el Estado perciba por herencias, legados, donaciones o prescripciones.

Los ingresos por vías de Derecho Público son los que - el Estado obtiene como autoridad de los particulares conforme a las disposiciones legales y cuyo pago es obligatorio.

INGRESOS TRIBUTARIOS Y NO TRIBUTARIOS.

Los ingresos tributarios son prestaciones pecuniarias - que el Estado recibe de los particulares en virtud de su naturaleza intrínseca de ente soberano, dichos ingresos son: los impuestos los derechos o tasas, las contribuciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y sus accesorios.

Los ingresos no tributarios son todos los demás conceptos que entran en el patrimonio del Estado sin que intervengan el poder impositivo del mismo ya que dichos ingresos se derivan de muy diversas fuentes como son entre otros, los contratos con los particulares (productos), los actos ilícitos, (aprovechamientos), etc.

Algunos autores señalan la clasificación de los ingresos del Estado según el Código Fiscal de la Federación, sin embargo, dicho Código sólo da el concepto de algunos ingresos, pero de ninguna manera clasifica todos los ingresos, ya que la única clasificación que hace es la de las contribuciones en su artículo 2º indicando que son los impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, por lo cual no incluimos esa supuesta clasificación.

La clasificación que nosotros hemos adoptado y con la -
cual estamos de acuerdo es la que divide los ingresos de acuerd
do a su origen tributario o no tributario en virtud de que la
gran mayoría de recursos del Estado provienen de los tributos,
que son los que interesan mayormente para este trabajo.

CAPITULO 3

EL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO

3.1. PODER TRIBUTARIO FEDERAL, ESTATAL Y MUNICIPAL.

Debido a que el Estado es creado para organizar al ser humano y pueda éste vivir armónicamente, tiene encomendadas -- una serie de funciones como son la expedición de leyes que regulan la conducta entre los particulares y él mismo; también - debe impartir justicia, cuando se susciten controversias, tanto entre los organismos dependientes del Estado como entre los particulares, y por último debe prestar una serie de servicios públicos que son indispensables para la vida de los indivi---- duos. Para llevar a cabo cada una de estas funciones, el Estado cuenta con diferentes órganos a los cuales encarga dichas funciones; sin embargo, éstas no pueden materializarse si no - cuenta con recursos económicos suficientes. Para realizar todas estas actividades el Estado recurre a los particulares y - les impone la obligación de ceder parte de su patrimonio, para que pueda estar en la posibilidad de cumplir con su objetivo.

Esta facultad que el Estado tiene para acudir al patrimonio de los particulares es lo que se llama poder tributario; pero este poder no se ejerce en forma arbitraria, al menos en la época actual, ya que las aportaciones que impone a cada in-

dividuo o persona están acordes con su capacidad económica, y tomando en cuenta principios de justicia para que no se descuide la satisfacción de las necesidades indispensables de dichas personas como son su alimentación, vestido y habitación.

Según Giuliani Fonrouge (7), el poder tributario tiene ciertas características:

Es abstracto, lo cual significa que es una potestad derivada del poder de imperio que pertenece al Estado y que le otorga la facultad de aplicar tributos, no debe confundirse con el ejercicio de ese poder porque una cosa es la facultad de actuar y otra la materialización de esa facultad. Es permanente porque el poder es connatural al mismo Estado, es decir al nacer el Estado ya nace con ese poder, en consecuencia mientras subsista el Estado siempre tendrá el poder impositivo. Es irrenunciable, lo que significa que no puede desprenderse de este atributo, ya que sin esta facultad no podría subsistir. Es indelegable, por lo tanto no puede transferirlo a un tercero pues si esto ocurriera, desaparecería el Estado.

"Poder Tributario es la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a las per--

(7) Crf. Giuliani, Fonrouge Carlos M. Derecho Financiero. Editorial Depalma, Buenos Aires 1970, Tomo I p. 283.

sonas que se hayan en su jurisdicción". (8)

"Recibe el nombre de Poder Tributario la facultad del Estado en virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas". (9)

PODER TRIBUTARIO FEDERAL.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos concede al Congreso Federal una serie de facultades, entre ellas la de establecer contribuciones para cubrir el presupuesto, prevista en el artículo 73 fracción VII. Esta disposición ha sido interpretada por los doctrinarios en el sentido de que el Congreso Federal tiene facultades ilimitadas en cuanto a -- las materias sobre las que puede gravar y por lo tanto, lo pre visto en la fracción XXIX-A del mismo precepto que señala -- la facultad del Congreso Federal para establecer contribucio-- nes sobre determinadas materias, no quiere decir que sólo so-- bre esas pueda imponer contribuciones sino que esas materias -- son reservadas al Congreso Federal y por lo tanto prohibidas -- para los Estados.

-
- (8) Ob. Cit. Quintana Vatierra Jesús, y Rojas Yáñez Jorge, De recho Tributario Mexicano, Ed. Trillas p. 48.
 (9) González de la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financie ro Mexicano, Ed. Porrúa, S.A., decimaséptima edición. p. 207.

Las materias a las que se refiere la fracción XXIX-A del artículo 73, son comercio exterior, instituciones de crédito y sociedades de seguros, servicios públicos concesionados, energía eléctrica, producción y consumo de tabacos, productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y derivados de su fermentación, explotación forestal y producción y consumo de cerveza.

También el artículo 117 fracciones IV, V, VI en razón de la prohibición que hace a los Estados de gravar ciertas mercancías puede interpretarse que sólo la Federación tendrá poder fiscal para imponer contribuciones en los casos que se señalan en dicho artículo, que se refiere principalmente a impuestos alcabalariorios.

Debido a que también es facultad del Congreso Federal aprobar la iniciativa de Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos de la Federación el poder tributario federal no puede estar limitado ya que de lo contrario la estimación de los ingresos de el Estado no podría realizarse toda vez que no contaría con los conceptos para hacer dicha estimación.

FACULTADES TRIBUTARIAS DE LOS ESTADOS.

El artículo 40 Constitucional señala que "es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una república representativa, democrática, federal compuesta de estados libres y sobe

ranos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta ley fundamental". De lo señalado en este artículo se desprende que las entidades federativas tienen un poder tributario amplio ya que al considerarse libres y soberanas en su régimen interior tienen amplias facultades tributarias limitadas sólo por las disposiciones constitucionales que otorgan poder exclusivo al Congreso Federal y por las que prohíben a los estados legislar sobre determinadas materias, así el principio de soberanía implica poder tributario y por exclusión lo que no está prohibido a los estados ni está reservado a los organismos federales podrá ser concedido a los estados, esto está previsto en el artículo 124 de la Constitución Política.

Otro fundamento para que los estados tengan poder tributario general, se encuentra en el artículo 31 fracción IV de la Constitución que obliga a los mexicanos a contribuir a los gastos de la federación y de los estados en que residan -- así, el Congreso local es el titular del poder tributario de las entidades federativas y puede plasmar en una ley de aplicación local la obligación fiscal de sus habitantes.

El artículo 117 Constitucional en sus fracciones IV, V, VI y VII, prohíbe a los Estados crear impuestos por el tránsito de mercancías o personas en sus territorios, así como gra-

var la entrada o salida de mercancías de su territorio, sean extranjeras o nacionales. También está prohibido a los estados que señalen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras - ya sea que estas, diferencias se establezcan respecto de producciones semejantes de distinta procedencia, y por último prohíbe la Constitución Federal a las entidades federativas gravar la circulación y consumo de efectos nacionales o extranjeras con impuestos o derechos cuya exacción se efectuó por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación, que acompañe la mercancía.

(10) FRANCISCO G. DE LA GARZA, crítica a lo que la doctrina le ha llamado delegación de facultades del Congreso Federal a los Estados en lo referente a determinadas materias como son establecer derechos de tonelaje, o derechos sobre puertos, así como de imponer contribuciones sobre importaciones -- o exportaciones y que están contenidas en el artículo 118 de la Constitución, señalando que dicho artículo da la posibilidad al Congreso de la Unión de dar su consentimiento para que los Estados puedan imponer contribuciones; y siendo esta área privativa de la federación como lo establece el artículo 131 no pueden los Estados intervenir en estas materias ni aún cuando el Congreso Federal dé su autorización.

(10) Cfr. González de La Garza Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa, S.A., decimaséptima edición. p. 234.

INEXISTENCIA DE PODER TRIBUTARIO MUNICIPAL.

Del análisis del artículo 115 Constitucional, se desprende que los municipios no tienen potestad tributaria ya que dicho artículo prevé en su fracción IV que los municipios administrarán, libremente su hacienda la cual se formará de rendimientos de bienes que les pertenezcan así como de contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor y percibirán contribuciones que establezcan los Estados sobre propiedad inmobiliaria, también participarán de los ingresos federales con arreglo a lo que establezcan las legislaturas de los Estados.

Como se podrá ver el municipio está supeditado a la legislatura del Estado la cual es él que tiene la potestad tributaria y el Municipio sólo tiene facultad de recaudación y administración, es decir, competencia tributaria esto resulta lógico en virtud de que la potestad tributaria radica en el órgano legislativo del estado y el municipio no cuenta con dicho órgano y por lo tanto no puede establecer leyes en ninguna materia, así, al no tener potestad tributaria no puede establecer contribuciones.

3.2. LIMITES CONSTITUCIONALES AL PODER TRIBUTARIO.

El poder tributario, como una facultad del Estado para imponer contribuciones, encuentra su límite en el máximo ordenamiento legal de un país en la parte referente a las garantías que la misma otorga a cada individuo, como derechos básicos, o elementales sin los cuales una persona no podría vivir armónicamente, dichos derechos son conocidos como garantías -- constitucionales y ninguna autoridad independientemente de su jerarquía puede despojar a los individuos de ellos.

La parte de la Constitución Política que contiene estos derechos es llamada dogmática y es llamada así ya que representan un dogma y como tal debe ser aceptado por toda autoridad, sin que ninguno de sus actos las rebase o transgreda, nuestro sistema jurídico así lo contempla al crear un medio de defensa para la población exclusivo para los actos que violen dichas -- garantías, al cual se puede acudir de manera inmediata solicitando su protección, y en nuestro país se conoce como juicio -- de amparo.

Los límites constitucionales al poder tributario, están dirigidos tanto a la imposición de determinada contribución, como al procedimiento para su recaudación, y son principios -- que protegen al particular de cualquier exceso o arbitrariedad por parte de la autoridad, ya sea legislativa o ejecutiva, y --

son los siguientes:

PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

Este principio tiene su fundamento en la necesidad de -- proteger a los contribuyentes en su patrimonio en virtud de -- que los tributos significan restricciones al mismo por el he-- cho de que el Estado sustrae parte de la propiedad de las par-- ticulares para su actuación, y en un Estado de Derecho esto no es legítimo si no se obtiene por autorización de los órganos -- representativos de la voluntad popular.

El principio de legalidad significa que todas las con-- tribuciones deben establecerse por medio de leyes, entendidas como las disposiciones que emanan del órgano constitucional en-- cargado de ejercer la potestad tributaria, y en ausencia de -- disposiciones legales no se podrá exigir ningún tributo (nu-- llum tributum sine lege). El principio de legalidad está pre-- vistó en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Políti-- ca al indicar que es obligación de los mexicanos contribuir -- a los gastos públicos de la Federación, estados y municipios -- de la manera proporcional y equitativa que dispongan las le-- -- yes; en cumplimiento a esta disposición el Congreso emite le-- -- yes para establecer tributos en las que define cuales son los sujetos pasivos de la obligación, el objeto, las tasas o tari-- -- fas, las bases gravables y todos aquellos elementos que hagan cierta una contribución, de tal manera que no quede margin pa

ra que la autoridad administrativa al exigirla pueda actuar -- arbitrariamente en perjuicio del contribuyente.

Este principio es reforzado por el artículo 14 Constitucional en la parte que señala que "nadie podrá ser privado de la vida de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho".

GARANTIA DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

De acuerdo al artículo 31, fracción IV las contribuciones deben ser proporcionales y equitativas, estas dos expresiones son también limitantes al poder tributario y aunque no se encuentra comprendido este artículo dentro de lo que se ha considerado por la doctrina como parte dogmática de la Constitución, dicho artículo representa una garantía constitucional para que al expedirse o aplicarse una ley no se rebase esta prerrogativa en perjuicio del contribuyente.

Estas dos formas de limitar al Estado en sus facultades tributarias han suscitado una serie de controversias con respecto a su significado, por lo que mientras algunos argumentan que la proporcionalidad y equidad son sinónimos, otros indican que son términos con significado muy diferente. Flores Zavala

dice al respecto lo siguiente: "creemos que no es posible separar las dos palabras sino interpretar la expresión proporcional y equitativa como significado de justicia; lo que el constituyente pretendió expresar, fue que los impuestos sean justos". (11)

S. J. Garza citado por Francisco González de la Garza - señala que como la proporcionalidad en los impuestos directos se transforma de fórmula matemática de la cuota sobre el objeto gravado, es decir en la nivelación del sacrificio que se -- realiza mediante la tarifa progresiva y puesto que la proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia se debe concluir que coincide con el de equidad.

La Suprema Corte de Justicia ha fijado jurisprudencia - en la que define estos dos términos:

"IMPUESTOS.- SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.- El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica medularmente, 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. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo a la capacidad económica de cada sujeto pasi-

(11) Flores Zalava Ernesto, Finanzas Públicas Mexicanas, Ed. Porrúa, S.A., trigésima edición, p. 206.

vo, de manera que las personas que tengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante -- ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior, los contribuyentes de más elevados recursos y un monto inferior, los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a las tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea -- distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica -- medularmente en la igualdad ante la misma Ley tributaria; de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc. debiendo únicamente variar -- las tarifas tributarias aplicables de acuerdo -- con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de -- igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula". (12)

El constituyente quizá ser más específico al incluir -- en la Constitución la proporcionalidad y la equidad, ya que -- si hubiera dicho simplemente que las contribuciones deben ser justas se hubiera prestado a desigualdades y privilegios al ex

(12) Informe rendido a la Suprema Corte de la Nación, primera parte, pleno 1985, p. 402.

pedir una ley tributaria, ya que el término justicia es muy genérico y ambiguo.

GARANTIA DE AUDIENCIA.

Al amparo del artículo 14 Constitucional nadie puede -- ser privado de sus propiedades, de la vida, de la libertad, o de sus derechos sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidas en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento, y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho. Esto significa que el particular no puede ser privado de su patrimonio o parte de él -- sino es oído por los tribunales en los que se defienda mediante los medios de prueba previstos por las leyes.

En el caso en el que la autoridad o sujeto activo haga uso de sus facultades de comprobación de las obligaciones fiscales y determine diferencias y omisiones de pago de contribuciones o incumplimiento de alguna obligación tributaria de tipo formal, el particular cuenta con la garantía de audiencia -- mediante la cual podrá interponer los medios de defensa que -- son las instancias administrativas, los recursos administrativos, el procedimiento contencioso administrativo y el juicio -- de amparo. Mientras la autoridad facultada para resolver este conflicto no falle a favor del sujeto activo, dicho sujeto no podrá exigir el pago de determinado crédito o el cumplimiento de determinada obligación.

PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD.

Por disposición del artículo 14 Constitucional a ninguna ley se le deberá dar efecto retroactivo, en perjuicio de -- persona alguna, ordenamiento que está dirigido tanto al órgano encargado de la creación de la ley para que no expida una ley que se aplique retroactivamente en perjuicio de alguien, como para la autoridad ejecutiva para que no la aplique en la misma circunstancia.

Este principio de prohibición a la retroactividad de -- una ley tiene su origen en el problema de regular un hecho realizado al amparo de la vigencia de una ley, por lo cual no puede crearse otra que impida tal derecho ya que traería como consecuencia la incertidumbre de la población. Sin embargo, -- si una ley se aplica o se crea con efectos hacia el pasado, -- sólo podrá hacerse si beneficia al contribuyente de alguna manera.

GARANTIA DE PETICION.

El Derecho de petición está previsto en el artículo 8 -- de la Constitución Federal en el cual se prevé que los fun-- cionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición siempre que se formule por escrito y de manera pacífica y respetuosa.

Para el cumplimiento de esta disposición legal, los --

funcionarios o servidores públicos al recibir una petición - por escrito de cualquier particular, deberán dar una constestación que también deberán dar a conocer al peticionario en breve término.

En materia fiscal el artículo 37 del Código Fiscal Federal establece que las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo - de tres meses, y transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que se resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte.

GARANTIA DE NO CONFISCACION.

El principio de no confiscación de bienes que prevé -- el artículo 22 de la Constitución, consiste en la adjudicación que se hace en favor del fisco de los bienes de un reo.

El artículo antes citado señala que queda prohibida la confiscación de bienes y que no se considera confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial para el pago de impuestos o multas.

De conformidad con este artículo, está prohibida como -

pena o sanción la confiscación de bienes de los particulares, sin embargo si la autoridad judicial al emitir su fallo ordena a algún particular a pagar contribuciones adeudadas por infracción a las disposiciones fiscales, la autoridad administrativa puede exigir las, aunque ello implique se aplique la totalidad del patrimonio del contribuyente para su pago, lo cual no significa que se esté imponiendo como pena, la confiscación de bienes del causante, ya que solo se está obligando al contribuyente omiso a que cubra sus contribuciones acumuladas, es to con el objeto de evitar la evasión en el pago de impuestos constitucionalmente permitidos.

PROHIBICION A LAS EXENCIONES.

El artículo 28 Constitucional establece la prohibición a las exenciones en los términos y condiciones que fijan las leyes.

Al respecto, el maestro Flores Zavala, comenta que la exención es un privilegio a una persona que la libera de la obligación, y la exención de impuestos significa liberar a una o más personas de la población de pagar impuestos y como dicha obligación comienza con la capacidad contributiva de manera que, si el que percibe una renta mínima no tiene capacidad contributiva, no se le puede dispensar del cumplimiento de una obligación que no tiene. La exención no tiene otro valor que el de un reconocimiento por parte del Estado de la inexisten--

cia de la obligación de pagar impuestos y por lo mismo, no es contraria al artículo 28 constitucional. El mismo autor concluye que fuera de algunos supuestos como las naciones extranjeras en caso de reciprocidad las corporaciones benéficas, políticas o culturales, etc. que destinen sus ingresos a sus propios fines y en casos análogos en los que no haya capacidad contributiva, las exenciones son inconstitucionales.

Sin embargo H. B. Margain considera Constitucionales -- las exenciones cuando se concedan como un incentivo a las industrias nuevas, fundamentales o necesarias al desarrollo económico, ya que no se establece un beneficio a algún causante -- en particular sino a todos aquellos que se encuentren en la -- misma situación y aunque no se cumple con el criterio estricto de generalidad si está de acuerdo con las necesidades reales del desarrollo económico.

No obstante que el artículo 28 Constitucional ha generado una serie de opiniones unas a favor de la exención y otras en contra, la disposición citada, es terminante y prohíbe expresamente la exención no importando si es a título particular o general, ya que no hace referencia o especificación alguna.

CAPITULO 4

ANTECEDENTES DE LA RECAUDACION TRIBUTARIA EN MEXICO

4.1. ETAPA COLONIAL.

Durante el largo período que duró el dominio español sobre la Nueva España existieron una cantidad desmesurada de impuestos debido al complicado sistema rentístico que existía en España, y que era aplicado en las colonias de América, dicho sistema estaba basado en la legislación Romana y en general en las leyes y hábitos de los tiempos feudales. La aplicación de este sistema de impuestos en América trajo como consecuencia un trato injusto y arbitrario para los habitantes de las colonias lo que se tradujo en un obstáculo para el desarrollo económico de las mismas.

El sistema fiscal que imperó en la época feudal era anárquico e injusto ya que existían una serie de impuestos que se pagaban sólo porque el señor feudal lo disponía sin que se tomara en cuenta la voluntad de los siervos. Sin embargo, algunos de esos impuestos fueron el antecedente de impuestos que se aplican en la época actual como pueden ser los impuestos aduanales, los impuestos que gravan el consumo, los impuestos sobre la propiedad territorial, e incluso el impuesto sobre la renta.

Algunos de los impuestos que existieron durante la edad media fueron los siguientes:

El impuesto de la talla.- Era un impuesto que gravaba la propiedad territorial, era pagado en efectivo o en especie una o varias veces al año, se llamó de la talla porque al pagarlo se hacía una talla o marca en un pedazo de madera.

El impuesto de mano muerta.- Consistía en el derecho del señor feudal a quedarse con los bienes de sus siervos y vasallos, si éstos al morir no tenían hijos o testamento, también se quedaba con los bienes de los extranjeros muertos en su territorio.

El diezmo.- Significaba que el siervo o vasallo debía pagar al señor feudal la décima parte de todos sus productos. A fines de la edad media este impuesto se pagaba a los altos dignatarios de la Iglesia.

El impuesto del peaje.- Se cobraba a los vasallos o siervos por transitar por determinados caminos o por pasar por un puente.

El derecho de toma.- Este consistía en el derecho del señor feudal de tomar de sus siervos todo aquello que necesitaba para aprovisionar su castillo.

La capitación.- Era un censo que se pagaba anualmente por cada cabeza de ganado.

El formariage.- Era cierta cantidad pagada por el siervo o sierva que se casaba con persona ajena el feudo.

El censo.- Era una renta en metálico que los aldeanos tenían que pagar en proporción a su predio.

Tasas de rescate.- Cantidades que se pagaban a cambio de la supresión de determinadas prestaciones de servicios personales.

El incumplimiento en el pago de alguno de los impuestos ocasionaba, el encarcelamiento del infractor en la torre del castillo del señor feudal, el despojo de sus predios y la imposición de multas.

Muchos de estos gravámenes fueron traídos a la Nueva España por los colonizadores pero el sistema fiscal implantado no fue establecido conforme a un criterio bien definido, por el contrario las rentas e impuestos que por diversos motivos se cobraban a los habitantes de la colonia fueron creándose de acuerdo a las necesidades e intereses del gobierno español y entre dichas necesidades se encontraba el sostenimiento del complejo aparato gubernamental que se había establecido

en la Nueva España, por ello la cantidad de gravámenes se había multiplicado, y como no existía un sistema uniforme y organizado de imposición y recaudación se hacía necesario una gran cantidad de funcionarios y empleados encargados de vigilar el cumplimiento de el pago, por lo que se ocasionaban también --- enormes gastos provocando el desequilibrio en las finanzas.

A principios de la dominación española todos los bienes y en general la riqueza encontrada en la Nueva España era remitida al rey quién podía distribuirla como mejor le pareciera. No obstante el saqueo de todos los bienes, principalmente del oro de que fue objeto México existía una serie de tributos que tenían que pagar los pueblos sometidos y, así vemos que desde que Cortés desembarcó en la Villa Rica de la Veracruz y entró en pláticas con las distintas tribus todas ellas se quejaban de lo excesivo de los tributos y la crueldad con que eran exigidos, pidiéndoles además hijos e hijas para sacrificar o para trabajar.

En su origen todos los ingresos pertenecían al rey, - posteriormente las rentas, obtenidas se consideraban divididas según el destino que tenían y estaban agrupadas en cuatro clases:

- I. Las comunes que servían para cubrir los gastos de la administración del virreinato y eran principalmente:

- Derechos del real ensaye de oro y plata, los pagaban los que presentaban estos metales a examen de su ley o quilataje en las cajas reales.

- Diezmos, era el 10% de los productos que se pagaban a su majestad en reconocimiento del soberano. Fue disminuído, a partir de 1776 y se le dio el título de -- "quinto".

- Derecho de vajilla se cobraba por la presentación al quinto de las alhajas de oro y plata para su señala-- miento.

- Derecho de amonedación, era privativo del soberano y se pagaba por la acuñación con solidez de moneda de -- oro y plata.

- Tributos reales, se formaban de lo que contribuyeran a su Majestad, los indios mulatos y negros libres de todo el reino.

- Papel sellado, tenía sus productos en la venta del -- mismo papel que se usaba en todos los negocios judi-- ciales, distinguido por el sello de las reales armas.

- Derecho de licencias, se pagaban por las licencias --

que se daban para hacer matanza de ganado.

- Juego de gallos en plazas y parajes públicos, este se hallaba estancado y sólo podían usarlo los sujetos a quienes se les rematara en beneficio del erario.
- Las alcabalas. Había varios tipos de éstas, las fijas que se pagaban por los vecinos por las transacciones que hacían en el pueblo de su vecindad. Las del viento, las pagaban los mercaderes forasteros por las transacciones que realizaban en los diversos mercados.
- Las de alta mar, se pagaban en los puertos por la transacción de artículos extranjeros.
- Almorarijazgo, se pagaba por el uso de muelles y por la carga y descarga de mercancía en los mismos.
- Impuesto de caldos, se pagaba por las ventas de caldos como el pulque y aguardiente.

II. Ramas remisibles, llamados así porque sus productos líquidos se destinaban a la metrópoli, y eran entre otros los siguientes:

- Naipes (estanco) la fabricación y venta de este era -

monopolio del Estado pero estuvo arrendado hasta 1763.

- Tabacos (estanco) también era monopolio del Estado su fabricación y venta, así como sobre los ramos de pólvora, nieve, sal y otros.

III. Ramos particulares. Pertenecían a su Majestad pero estaban aplicados sus productos a algún destino especial, y eran las bulas de la Santa Cruzada, las penas de cámara y algunos otros generalmente de orden religioso, que resulta difícil identificar por no existir en la actualidad ni tener relación con ninguno actualmente.

IV. Ramos ajenos, también en este grupo entraban una serie de gravámenes que tenían su origen en la protección que dispensaba su Majestad a los indios, pero eran tantas -- que sólo mencionaremos algunos para dar una idea de la gran cantidad que existían, y eran: temporalidades, fondos piadosos, espolios, comunidades de indios, hospital real de indios, noveno y medio de hospital, dos por ciento de comunidades y cuatro por ciento de propios, medio real de ministros, gastos de justicia, etc.

Como se podrá observar los gravámenes que pesaban sobre la nueva España eran innumerables, no obstante ello, más de la mitad de lo que se recaudaba se invertía fuera del país, y co-

mo ejemplo podemos decir que a fines de la época colonial llegó a ingresar a la Hacienda Pública un promedio de veinte millones de pesos por año, de esta cantidad aproximadamente cuatro millones y medio se enviaban a otras colonias y siete millones se enviaban a la Península Ibérica.

A fines del siglo XVIII el Márquez de Sonora José Gálvez que vino a visitar a la Nueva España por orden del Rey de España y fue quién introdujo algunos cambios en la hacienda pública, como la mejor administración de cada uno de los ramos, organizó las diferentes áreas de gobierno, creó las ordenanzas de intendentes con las que prohibió algunos de los abusos del gobierno, e hizo una división territorial de la colonia para una mejor administración.

A fines de 1810 los ingresos de la Nueva España disminuyeron considerablemente como consecuencia del abandono de campos y ciudades de grandes masas de hombres que se integraban en la lucha a favor de la causa insurgente; también a causa de la guerra los gastos se incrementaron, y para aliviar en parte este problema el gobierno virreinal se vio obligado a pedir préstamos a otras metrópolis, a exigir donativos y a elevar contribuciones en la colonia.

Por todo lo señalado anteriormente la situación económica y social del país al iniciarse la Independencia estaba completamente debilitada y sin bases políticas ni económicas para que iniciara su desarrollo.

4.2. ETAPA DE INDEPENDENCIA.

La política Virreinal a fin de subsanar la baja en la recaudación y hacer frente a los gastos ocasionados por la guerra contra el movimiento insurgente, inició una estrategia financiera que consistió en recurrir a los empréstitos, a los donativos pero ante todo a aumentar los impuestos indirectos y a crear otros como los llamados "convoy", "guerra", "escuadrón" y "alcabala eventual", pese a esto la hacienda pública vio --- trastornada su economía debido a la inestabilidad y falta de autoridad en el poder.

Un hecho relevante durante la guerra de independencia fue la desaprobación por parte de el Cura Hidalgo de tantas gabelas impuestas, por la Metrópoli a la Nueva España, así como la abolición de la contribución de tributos que pagaban las castas y los indios, también se opuso al papel sellado, que representaba un ingreso en los negocios judiciales, documentos y escrituras, y esto lo plasmó en el Bando del 6 de diciembre de 1810.

A partir de 1824 las diferentes corrientes políticas -- que existían en esa época se acomodan en un sistema autónomo de administración pública, a cargo del Ejecutivo para velar -- por los ingresos y egresos y todas las operaciones económicas efectuadas en un ejercicio fiscal, con esto se pretendía nor--

malizar el buen funcionamiento de las finanzas públicas por lo que se creó la Contaduría Mayor de Hacienda nombrada por la Cámara de Diputados y dividida en dos secciones Hacienda y Crédito Público. No obstante el intento de organizar al país en la Constitución de 1824, esto no pudo llevarse a cabo, ya que po esas fechas, hacen su aparición una serie de grupos antagóni--cos como son: Monárquicos y Republicanos, Centralistas y Feder--ralistas, Conservadores y Liberales por lo que la inestabili--dad política de esa época trae como consecuencia un sistema --fiscal anárquico basado más que nada en impuestos indirectos - como los mineros y arancelarios.

Todos los hechos políticos ocurridos en México durante el período de 1824 a 1854 como fueron los continuos cambios de Presidente de la República por las luchas armadas que se susci--taron entre los diferentes grupos políticos, ocasionaron una --recaudación impositiva modesta que contrastaba con un incremen--to en los gastos públicos. Es importante destacar que en 1846 se emitió un decreto por un Consejo de gobierno que encabezó - Valentín Gómez Farías que tenía como fin abolir las alcabalas en toda la República ya que la existencia de esta contribución había traído consecuencias funestas en la industria comercial, agrícola y fabril, además pesaba gravemente sobre las clases - económicamente bajas. Eduardo Reséndiz se expresa así de esa época:

"El desorden fiscal va a continuar y en particular todo el esfuerzo gubernamental se estrellaría contra el poder político del clero pudiendo verse así como la burguesía liberal -- compuesta de los grandes hacendados y comerciantes, aprovechaba esta hegemonía para desestabilizar las finanzas públicas nacionales y evadirse de la obligación del contribuyente ..."(3)

Cabe destacar que en el caso de los impuestos sobre la propiedad territorial los gobiernos mexicanos durante los primeros setenta años del siglo XIX aplicaron una legislación fiscal que exentaba de impuesto a las cuatro quintas partes de -- las propiedades, y las restantes pagaban sólo una quinta parte del impuesto, ya que había propiedades cuya valuación catastral databa de un siglo atrás, por lo que el pago del impuesto sobre propiedad inmueble estaba fuera de la realidad.

Uno de los motivos de los enfrentamientos entre liberales y conservadores, por señalar una de las facciones, era la rivalidad que existía entre el grupo manufacturero, y el grupo de los grandes comerciantes, toda vez que mientras los primeros trataban de influir por la conservación de una política -- fiscal proteccionista prohibiendo el paso al país de los artículos extranjeros y gravar los que entraran con impuestos más

(13) Reséndiz Muñoz, Eduardo. Política e Impuestos. Ed. Miguel Angel Porrúa. México, 1989. p. 197.

elevados para permitir el desarrollo industrial del país, los segundos o sea los grandes comerciantes, que eran afectados -- por la política aduanera proteccionista, sus presiones políticas se orientaban a la creación de un sistema fiscal que les permitiera aumentar las importaciones pugnando por la baja de impuestos a la importación.

La existencia de los impuestos aduanales así como una serie de impuestos que aparecían y desaparecían con los cambios de gobierno fue la fuente de ingresos de la hacienda pública, durante la etapa de 1821 a 1868; sin embargo, las alcabalas que continuaban aplicándose desde la colonia también representaban una buena fuente de ingresos, era de todos los impuestos el más odiado y antipopular porque gravaba la entrada y salida de mercancías o personas de un estado a otro, y así se convertía en discriminatorio ocasionando que por mucho tiempo el desarrollo del comercio entre los estados del país estuviera detenido.

Por las consecuencias que ocasionó este impuesto, se reguló en el artículo 124 de la Constitución de 1857 que sería suprimido a partir del 1° de julio de 1858, sin embargo las consecuencias políticas de la Guerra de Reforma y posteriormente la intervención francesa impidieron que dicho artículo se cumpliera cabalmente, y fue a partir de 1861 que se suprimieron en forma parcial las alcabalas.

En el artículo 124 de la Constitución citada se señalaba lo siguiente:

"Para el día 1° de julio de 1858 quedarán prohibidas - las alcabalas y aduanas interiores en toda la República".

En la Constitución de 1857 se concretaron una serie de ideas de corte liberal principalmente juaristas que defendían la propiedad privada en contra del predominio de la iglesia la que había ocasionado serios daños a la economía por muchos años, por lo que Juárez encaminó su política a introducir reformas fiscales a fin de fortalecer la economía nacional. Para llevar a cabo lo anterior B. Juárez contó con la colaboración de gente como Francisco Zarco, Guillermo Prieto, Ponciano Arriaga, pero principalmente con Matías Romero, quién fungió por varios años como Secretario de Hacienda. Es durante la administración del Presidente Juárez y teniendo como Secretario de Hacienda a Matías Romero que se hicieron algunas reformas fiscales de importancia tendientes a cambiar el sistema de impuestos heredados de la Nueva España, entre estas reformas se encuentran la libertad de exportación de oro y plata y el establecimiento de un impuesto del 5% a las utilidades de la explotación de minas, establecimiento del impuesto del timbre, abolición parcial de alcabalas en los Estados que aún las conservaban, el establecimiento de un impuesto del 3% sobre herencias, libertad de exportación de productos nacionales sin -

pago de impuestos, impuestos sobre la propiedad raíz, también se abolieron tarifas a la importación que provocaban que se encarecieran productos que demandaba el país y recuperación por el gobierno de las casas de moneda dadas en arrendamiento.

En general, la política fiscal de Matías Romero se resumía en la necesidad de alejarse de los impuestos aduaneros, - dada la política internacional desfavorable para México como - resultado de la intervención francesa, y substituir a los impuestos al comercio exterior por un impuesto directo sobre la propiedad raíz y capital mobiliario.

A partir de 1892 estando en la presidencia el General - Díaz con su política de "consolidación de la paz y del progreso de la República", inició una etapa de política económica al mando de un grupo aristocrático conocido como "los científicos" encabezado por el Ministerio de Hacienda José Ives Limantour, - que se caracterizó por una administración fiscal dracónica --- principalmente en lo que se refiere a la recaudación y en especial a la aplicación del impuesto del timbre. Su política económica estaba encaminada a favorecer los intereses de la aristocracia y a facilitar la inversión extranjera por lo que no se crearon impuestos sobre capitales o utilidades sino más --- bien se les dio mayor auge a los impuestos indirectos, que pesaban más sobre la población de más bajo nivel económico que sobre el capital, tal es el caso del impuesto del timbre que -

fue perfeccionado y permitió al Estado obtener un mayor ingreso y por este impuesto por el cual se debería pagar un .5% del monto de las ventas al menudeo y en las de mayoreo el vendedor debería llenar una factura pagando los timbres que acreditaban el pago del impuesto, este gravámen repercutía sobre el consumidor, y no sobre la utilidad.

Uno de los aciertos en la política de Porfirio Díaz y -- por ende de Limantour fue la abolición total de las alcabalas al reformar los artículos 3 y 124 de la Constitución del 57 obligando a los Estados a no gravar el paso de personas o mercancías que cruzaran el Estado y a no crear aduanas interiores. También durante el gobierno de Díaz se logra por primera vez equilibrar el presupuesto de los ingresos y egresos del gobierno e incluso logra obtener un superávit gracias a su política fiscal de "mano dura", sobre la mayoría de la población y de privilegios a la aristocracia.

De 1895 a 1899 en virtud de la multiplicidad de contribuciones existentes el Secretario de Hacienda Ives Limantour, -- propuso una reclasificación de los ya existentes y no crear -- ningún otro. A fines del Porfiriato y al gestarse la Revolución no hubo reformas fiscales de importancia, debido a la --- inestabilidad política del momento, y la principal fuente de -- ingresos que prevaleció en esta etapa fueron los impuestos indirectos, con los cuales se logró el equilibrio financiero.

4.3. ETAPA DE LA REVOLUCION.

La Revolución Mexicana, iniciada por Francisco I. Madero no aportó nada al sistema fiscal mexicano, ya que el sistema existente durante el Porfiriato continuó igual durante el gobierno de Madero, incluso este último estaba de acuerdo con las ideas económicas de Limantour.

Con la caída de Madero en 1913 el orden Constitucional quedó roto y éste fue reestablecido hasta 1917 con la promulgación de la nueva Constitución. La característica general de esta Constitución es la de haber creado un Estado intervencionista preocupado por las causas populares y sociales, sin embargo, pese a esta característica los constituyentes no trataron ni contemplaron a fondo el problema fiscal, al respecto Ricardo J. Zevada dice lo siguiente:

"... el sistema constitucional de 1917 en materia impositiva no fue muy feliz. Mantiene reminiscencias del Porfirismo y aún de la Colonia; sus principios son realmente arcaicos; no precisa adecuadamente la competencia de la Federación y de los estados y municipios; permite invasiones de unos y otros y la sobreposición o duplicación de tributos impidiendo el desarrollo del comercio y la industria. Se aplicaban los viejos principios liberales de generalidad y uniformidad falsas e in-

justas en materia fiscal". (14)

El presidente Venustiano Carranza, se dio cuenta de la problemática fiscal existente y al respecto cabe citar las conclusiones de un estudio que él mismo mandó hacer sobre la situación fiscal del país:

"1. En relación a la riqueza:

"a) Una parte importante se hallaba libre de todo impuesto.

"b) Otra parte, propiedad de extranjeros, escapaba de la carga fiscal.

"c) La concentración de la riqueza entre un pequeño número de personas era la causa directa de la pesada carga fiscal soportada por las clases económicamente débiles.

"2. Era el consumo y no la propiedad o el ingreso el que servía de base a la imposición.

(14) J. Zevada, Ricardo. Calles el presidente. Ed. Nuestro tiempo. México 1971. p. 86.

- "3. Además la carga fiscal afectaba ante todo los productos de primera necesidad mientras que los productos de consumo nocivo como el tabaco y el alcohol eran muy poco gravados.
- "4. En los casos aislados del impuesto sobre el ingreso, éste gravaba el ingreso bruto y no el neto.
- "5. En relación a los campos de imposición de los estados y la federación no se precisan las competencias respectivas". (15)

Los hechos históricos que se suscitaron durante y después del gobierno de Carranza impidieron que hiciera cambios sustanciales en la práctica, en el sistema impositivo, y es en el gobierno del General Alvaro Obregón y con el cambio de su Secretario de Hacienda (Adolfo de la Huerta por Alberto J. Pani), cuando se introducen cambios sustanciales; un ejemplo de ello es la promulgación de la Ley Sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas. Con la entrada en vigencia de esta ley se gravaban por primera vez de manera general y permanente las utilidades de las empresas. Esta ley es el antecedente de la actual Ley del

(15) Reséndiz Muñoz, Eduardo. Política e Impuestos. Ed. Miguel Angel. Porrúa. México 1989, p. 210 y 211.

Impuesto Sobre la Renta, y con ella se inicia el sistema cedula-
lar que rigió en México por aproximadamente cuarenta años.

Ya en funciones el Secretario de Hacienda Alberto J. Pa-
ni se dio cuenta de otro defecto del sistema fiscal imperante,
él mismo lo cita en los siguientes terminos:

"Otro de los defectos del régimen que impera en todo el
país es el de su extraordinaria complicación, ya que las cuo--
tas las bases de la imposición las reglamentaciones y las for-
mas y épocas de pago de los impuestos, se multiplican hasta el
punto de crear un estado de confusión y de incoherencia casi -
anárquica en materia fiscal". (16)

En lo concerniente a la política fiscal en materia de -
comercio exterior, ésta continuaba siendo prohibitiva y esen--
cialmente proteccionista con casi los mismos rasgos de la polí-
tica colonial que se basaba en las prohibiciones y monopolios.
Pese a que la política aduanera era proteccionista no se die--
ron las facilidades necesarias para que determinados ramos de
la industria o del comercio nacionales se desarrollaran sino -

(16) J. Pani Alberto. La Política Hacendaria y la Revolución,
Ed. Cultura. México 1926. p. 36.

que los impuestos y derechos arancelarios funcionaban más bien como una fuente imprescindible de ingresos y no como un medio de proteger la industria nacional. Pero en esta área no se lo gró hacer mucho y aún con el gobierno del General Plutarco --- Elías Calles que continuó con Alberto J. Pani como Secretario de Hacienda y quién sólo se conformó con crear ciertos organismos que orientaran la política fiscal aduanera a realmente favorecer el desarrollo industrial del país, pues según decía el mismo J. Pani "no es posible transformar en un instante una política tradicional y de tan fuertes raigambres económicos... aparte, que las industrias nacidas y desarrolladas al amparo de la protección arancelaria tienen derecho a subsistir...".

En el mes de julio de 1924 se publicaron reformas al reglamento de la Ley Sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas tendientes a llenar algunos huecos en la misma. El 18 de marzo de 1925 se publica un decreto con el que se crea por primera vez la Ley del impuesto sobre la renta con la que se consolida el sistema fiscal mexicano y que además muy pronto demuestra su eficacia al aumentar el ingreso del erario público del 3.95% en 1925 a 6.70% en 1929.

Las características fundamentales de esta ley son las siguientes:

1. La exención de gravámen para el mínimo de ingresos, es decir se protege lo indispensable.
2. La discriminación de las diversas clases de rentas.
3. La progresividad para gravar.
4. La reducción por cargas de familia.
5. El gravar en forma directa y acorde a la capacidad económica.

Esta ley rigió por dieciseis años pero fue substituída por otra similar, y estaba compuesta por diversos capítulos -- que agrupaban a los contribuyentes de acuerdo a su actividad -- por ejemplo el capítulo I, se refería al comercio, el capítulo II a la agricultura, el III a la industria, etc. Cada capítulo se denominaba "cédula" y en el mismo se especificaba la tasa de impuestos que se pagaría dependiendo del monto de las -- utilidades percibidas.

Con el establecimiento de esta Ley se dio paso al sistema de impuestos directos como mayor fuente de ingresos y perdieron importancia los impuestos indirectos, aunque no se eliminaron, ya que a la fecha continúan siendo un importante medio financiero del país, pero ya no pesan tanto para las sociedades económicamente más débil.

CAPITULO 5

LA OBLIGACION TRIBUTARIA

5.1. EL HECHO IMPONIBLE.

La Ley, es una norma abstracta general y obligatoria - que se compone de una premisa y un resultado. En materia tri- butaria a esto se le denomina hecho imponible, y es un presu- puesto o hipótesis narrativa la cual describe determinada con- ducta y de cuya realización depende el nacimiento de una con- secuencia o un resultado con carácter tributario.

Sainz de Bujanda citado por el Profesor Lobato Rodrí- guez define el hecho imponible como el hecho hipotéticamente previsto en la norma que genera al realizarse la obligación - tributaria, o el conjunto de circunstancias hipotéticamente - previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta.

Mediante el hecho imponible el legislador selecciona y prevé conductas o hechos que se dan en la vida real para que al adecuarse éstas a la hipótesis, el sujeto que realiza la -- conducta quede subsumido en el presupuesto normativo y le sean aplicables las consecuencias, que generalmente imponen la obli- gación de una aportación pecuniaria al Estado.

El Licenciado Luis Humberto Delgadillo señala que el hecho imponible, "es la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la Ley para que al ser realizada por un sujeto genere la obligación tributaria; por lo tanto concluimos que se trata de un hecho o situación de contenido económico, que debe estar previsto en la Ley, formal y materialmente considerada con sus elementos esenciales: objeto, sujeto, base tasa o tarifa;...". (17)

El Profesor Araujo Falcao señala que el hecho imponible o hipótesis de incidencia es importante para la fijación de las siguientes nociones: a) Identificación del momento en que nace la obligación tributaria principal; b) Determinación del sujeto pasivo principal de la obligación tributaria; c) Fijación de los conceptos de incidencia, no incidencia y exención; d) Determinación del régimen jurídico de la obligación tributaria; (alícuota, base de cálculo, exenciones, etc.); e) Distinción de los tributos en género; f) Distinción de los tributos en especie; g) Clasificación de los impuestos en directos e indirectos; h) Elección de el criterio para la interpretación de la Ley Tributaria; i) Determinación de los casos concretos de evasión en sentido estricto.

(17) Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, ed. Limusa, México, 1988, tercera edición, p. 101.

Existen en la Legislación Mexicana diversos tipos de -
hechos imponibles:

Genéricos.- Son aquellos que por sí mismos no aclaran
la conducta, gravada sino que requieren de una especificación.

Específicos.- Son aquellos que se agotan en sí mismos,
que son individuales y concretos y no se necesita ya ninguna
especificación para conocer el hecho gravado.

Instantáneos.- Son los que ocurren y se agotan en un
determinado momento y cada vez que surjan dan nacimiento a --
una obligación fiscal autónoma.

Periódicos.- Son los que requieren de un período de -
tiempo prolongado para su consumación por lo que al agotarse
dará lugar a la exigibilidad de la obligación.

5.2. EL HECHO GENERADOR.

El hecho generador, es la conducta realizada por el sujeto pasivo en el mundo material, pero la cual se adecúa perfectamente a la hipótesis normativa o hecho imponible. Al adecuarse, esta conducta da lugar al nacimiento de la obligación tributaria y por lo tanto a la relación deudor-acreedor.

Para Ataliba citado por González de la Garza el hecho generador, "es el hecho concreto localizado en el tiempo y en el espacio, acontecido efectivamente en el universo que por corresponder rigurosamente a la descripción previa hipotéticamente formulada por la hipótesis de incidencia da nacimiento a la obligación tributaria". (18)

En virtud de que la vinculación entre hecho imponible y hecho generador da lugar inevitablemente a que el sujeto pasivo por realizar el hecho generador asuma la obligación principal de pagar y el sujeto activo o fisco adquiere el derecho de cobrar, es indispensable que el presupuesto o hipótesis -- prevea todas las circunstancias, en que se realice el hecho material; tanto de modo, tiempo, lugar, persona, así como las

(18) González de la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, ed. Porrúa, S.A., México, 1991 decimoséptima edición, p. 412.

consecuencias, es decir, la tasas, tarifas, bases, épocas de pago sanciones por su incumplimiento, etc., ya que si hace -- falta alguna especificación en la norma fiscal, se corre el - riesgo de que el sujeto activo no puede exigir el cumplimiento, de la obligación o que dicha obligación se cumpla parcialmente o con retraso ocasionando perjuicio al sujeto acreedor.

5.3. NACIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

Desde el punto de vista del Derecho Civil, la obligación es una relación jurídica entre dos personas, deudor y acreedor, por la cual el deudor se encuentra en la necesidad de ejecutar una prestación en favor del acreedor, quién a su vez está facultado para recibir y exigir la prestación a su favor. Las causas o fuentes por las que hacen las obligaciones jurídicas son los actos jurídicos que son la manifestación de voluntad de las personas que tiene por objeto crear consecuencias de derecho.

Los hechos jurídicos (sentido estricto) son un acontecimiento que al realizarse produce consecuencias de derecho sin requerir para la producción de esas consecuencias de la intención de crearlas.

En materia tributaria, la fuente de las obligaciones es el hecho jurídico, ya que cuando el sujeto pasivo realiza el hecho generador de la obligación no tiene la intención de crear consecuencia de derecho; sin embargo, al coincidir con el hecho imponible dan lugar al nacimiento de las cargas fiscales sin tener el sujeto la voluntad de crearlas.

Por lo anterior podemos decir que la obligación tributaria nace o se causa cuando el hecho generador se perfeccio-

na o se consuma y se adecúa exactamente a la hipótesis normativa en todos sus requerimientos. El Maestro González de la Garza señala que se debe distinguir el momento de causación del tributo con el de su exigibilidad, ya que el hecho que se haya causado no significa que ya en ese momento se pueda exigir, sino que será el mismo legislador quien señale los plazos para su exhibición y las autoridades encargadas de ello.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 6° in dica que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes en el lapso en que ocurran.

En el caso de los impuestos la obligación se causa en el momento en que se realiza el hecho jurídico previsto por la ley específica, por ejemplo la ley del impuesto al valor agregado en su artículo 1° señala lo siguiente:

"Están obligados al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta ley las personas físicas y morales que en territorio nacional enajenen bienes presten servicios in dependientes, otorguen el uso o goce temporal...".

En el caso de los derechos o tasas la obligación nace en el momento en que el particular solicita la prestación de un servicio a la autoridad. En el caso de la contribución de

mejoras ésta nace cuando la autoridad pone en servicio una -- obra pública de interés general pero que beneficia a un sec-- tor específico.

Para que la obligación tributaria ya consumada se transforme en cierta y realizable y se pueda cumplir con ella, es necesario que se realice la determinación de la misma, lo -- cual se logra mediante la precisión de la cantidad líquida -- que deberá enterarse al Estado. Esta determinación es hecha por el mismo sujeto pasivo de la obligación y a través del método que el legislador establece en la ley, y sólo en caso de incumplimiento por parte del deudor, el acreedor, es decir el Estado podrá hacer la determinación de los créditos a su fa-- vor.

5.4. LOS SUJETOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

Para que nazca una obligación tributaria, se requiere de la existencia de por lo menos dos sujetos; el que impone la obligación a través del hecho imponible, y el que realiza el hecho material o generador, y en ocasiones concurre un tercer sujeto que también tiene que ver en la relación tributaria. De lo anterior se desprende que en una relación tributaria intervienen un sujeto pasivo, un sujeto activo, y en ocasiones un tercer sujeto.

EL SUJETO ACTIVO.

El sujeto activo de una relación tributaria es aquél - al que la ley faculta para que pueda exigir el cumplimiento - de las obligaciones principal y accesorias, al sujeto que se colocó en el supuesto previsto por el legislador como hecho imponible.

El sujeto activo en toda relación tributaria es el Estado como ente soberano, y en los Estados constituidos como federaciones como en el caso de México, pueden ser sujetos activos tanto la federación los estados o entidades federativas y los municipios, así lo prevé la Constitución Política Mexicana en su artículo 31, fracción IV, sin embargo; aunque dicha constitución no contempla la delegación de la facultad tributaria, el ejecutivo delega facultades a organismos des-

centralizados que colaboran con él para que presten servicios que originalmente corresponden al Estado, pero que por el exceso de funciones que tiene no puede prestarlos directamente por lo que crea estos organismos a los que la ley que los regula les da facultades para imponer y cobrar contribuciones, para poder prestar los servicios que tienen encomendados; por lo tanto, sí se pueden considerar estos organismos como sujetos activos de la obligación tributaria.

Aunque son sujetos activos de la obligación tributaria la Federación, Estados y Municipios, sus facultades no son -- iguales para los tres, ya que se tienen que limitar a lo que la Constitución Política les permita, así tenemos que hay facultades exclusivas de la Federación en esta materia y facultades limitadas a los Estados así como facultades concurrentes a ambos y, con respecto a las facultades de los Municipios, como ya se ha señalado antes, éstos no tienen ninguna, ya que la Constitución sólo les permite recaudar y administrar libremente su hacienda pero no imponer contribuciones.

EL SUJETO PASIVO .

El Profesor Lobato Rodríguez, define al sujeto pasivo de la siguiente forma:

"El sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada en favor del fisco, ya que sea propia o de un tercero, o

bien se trate de una obligación sustantiva o formal". (19)

El Código Fiscal de la Federación de 1966 definía al sujeto pasivo de un crédito fiscal como la persona física o moral mexicana o extranjera que de acuerdo con las leyes estaba obligada al pago de una prestación determinada al fisco federal.

El actual Código Fiscal Federal en su artículo primero sólo establece, que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir a los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.

De acuerdo a la doctrina existen el sujeto que causa el impuesto o realiza el hecho generador, y el sujeto que lo paga realmente. Algunos tratadistas consideran sujeto pasivo al que paga realmente y al que lo causa, y otros consideran sólo sujeto pasivo al que lo causa, y el que lo paga lo consideran como un tercero en la relación tributaria. Este problema se observa en el caso de los impuestos que son traslativos y el que realmente ve disminuido su patrimonio es en el que incide el gravamen, también este problema se presenta en las personas que causan un impuesto y lo pagan pero por medio de

(19) Lobato Rodríguez Raúl, Derecho Fiscal, ed. Harla, segunda edición, México, 1991, p. 147.

la retención que les hace un tercero. También se observa en el caso de la representación voluntaria o legal, ya que el -- que lo causa y lo paga es el representado pero quien lo entera es el representante.

Sin embargo pese a que cada uno de estos actos tienen una naturaleza jurídica diferentes, el Código Fiscal de la Federación los considera sujetos pasivos de las obligaciones -- fiscales ya que engloba como responsables solidarios a los re-- tenedores a los representantes, a los accionistas de sociedades en algunos casos, a las sociedades escidentes, a los administradores o gerentes generales en algunos casos, y todos aquellos a los que alude el artículo 26 del citado Código. -- Por lo anterior, es sujeto pasivo de una obligación tributaria todo aquel al que la autoridad o sujeto activo pueda exigirle el cumplimiento de la misma aunque no haya realizado el hecho generador del gravamen.

Cabe aclarar que el sujeto pasivo no sólo tiene la --- obligación de pagar la contribución, que es la obligación -- principal sino que tiene también otras obligaciones secundarias que pueden consistir en un hacer un no hacer o tolerar, por ejemplo presentar avisos ante el Registro Federal de Contribuyentes, no llevar doble contabilidad permitir visitar do miciliarias, etc.

5.5. EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

Existen varias formas de poner fin a una obligación derivada de una relación tributaria, en el caso de una obligación tributaria principal que es la de dar, ésta se extingue principalmente mediante el pago de la prestación a favor del fisco.

El pago es la mejor forma de cumplir con la obligación impositiva, ya que es la que más conviene al Estado al proveerle los medios necesarios para cumplir tanto con sus fines específicos como genéricos. Pero también existen otros medios de cumplir y extinguir las obligaciones tributarias aunque son menos usuales y son la compensación, la condonación, la prescripción, la caducidad y la cancelación.

EL PAGO.

El pago es el medio a través del cual se satisface el objeto principal de la relación tributaria de el sujeto obligado y sujeto acreedor, quedando así extinguida la obligación.

Para el Maestro González de la Garza el pago, "es el modo de extinción por excelencia y el que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria porque sa

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

tisface la pretensión creditoria del sujeto activo". (20)

El Maestro Margañ distingue varios tipos de pago como son: el pago liso y llano, el pago en garantía, pago bajo protesta, pago provisional, pago definitivo, pago de anticipos y pago extemporáneo.

Pago Liso y Llano.- Es el que se realiza sin objeción alguna y en el plazo establecido por la ley pero que puede -- originar un pago de lo debido a un pago de lo indebido, el pago de lo debido es cuando se le paga al fisco lo que se le debe de acuerdo a la ley, y el pago de lo indebido, es cuando - se entera al fisco una cantidad mayor a la debida o que no se le adeuda por ningún motivo, lo cual da origen a devolución - por parte del fisco y que regula el Código Fiscal de la Federación en el artículo 22.

Pago Bajo Protesta.- Es el que realiza el contribuyente pero sin estar de acuerdo con la cantidad que le exige la autoridad, por lo cual lo realiza pero pretende impugnarlo después mediante los medios de defensa que establezcan las disposiciones fiscales aplicables.

(20) González de la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, ed. Porrúa, S.A., México 1992, decimoséptima edición, p. 595.

Pago Provisional.- Este pago es el que autodeterminan los contribuyentes durante un período del ejercicio fiscal y conforme a las disposiciones fiscales aplicables, pero que no es definitivo sino a cuenta del que se determina en su totalidad en la declaración del ejercicio, por lo cual a este total se le restan los enteros provisionales y sólo la diferencia - es lo que se pagará, o puede ocurrir que estos enteros sean - mayores que el definitivo de lo que resultará un saldo a favor que podrá compensarse o solicitar su devolución.

Pago Definitivo.- Este pago es el que deriva de una - autodeterminación por parte del contribuyente pero que cubre el total del ejercicio o del acto gravado por la ley específica, cuando en la misma se señale que se considera pago definitivo. Sin embargo, esto no significa que por ser definitivo, no pueda ser sujeto de verificación por parte de la autoridad, ya que las mismas pueden ejercitar sus facultades de comprobación de las obligaciones fiscales mientras estas facultades - no se hayan extinguido.

Pago Extemporáneo.- Es el que se efectúa fuera del -- plazo legal y puede hacerse de manera espontánea o a requerimiento de la autoridad. En ambos casos el monto del pago se incrementa por la actualización que prevé el artículo 17-A -- del C.F.F., y sobre el mismo se pagan recargos al fisco que - pueden ser por mora o por prórroga, por mora es cuando el con

tribuyente de manera unilateral deja de pagar en el plazo legal, y por prórroga es cuando la autoridad lo autoriza a pagar en forma diferida o en parcialidades.

LA PRESCRIPCIÓN Y LA CADUCIDAD.

La prescripción de acuerdo a la doctrina es la extinción de las obligaciones tributarias con el sólo transcurso de determinado lapso, y sin que el acreedor haya realizado en el mismo acciones tendientes a la comprobación o cobro de dicha obligación.

En el actual Código Fiscal de la Federación esta figura jurídica está prevista en el artículo 146 y señala como lapso para la extinción de la obligación por prescripción el de 5 años, pero indicando que este término se interrumpe por cada gestión de cobro que el acreedor notifique al deudor o por el reconocimiento tácito o expreso de el deudor de la existencia del crédito.

La prescripción de los créditos fiscales opera tanto a favor del contribuyente cuando éste omite el pago, como a favor del fisco cuando éste es deudor en vez de acreedor, lo cual ocurre en el caso de que se le hayan pagado cantidades indebidas o en exceso, y tiene obligación de devolverlas.

La prescripción tiene por objeto que el fisco o acreedor ejercite su acción de cobro durante un lapso determinado

y el contribuyente pueda vivir con tranquilidad con respecto a lo ocurrido anterior a esos 5 años, y no esté con la incertidumbre eterna de que se le pueda exigir un crédito en cualquier tiempo.

"La caducidad es la extinción de las facultades de la autoridad hacendaria para determinar la existencia de obligaciones fiscales, liquidarlas exigir su pago, o bien verificar el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales y sancionar las infracciones cometidas". (21)

El artículo 67 del Código Fiscal Federal, regula lo referente a la caducidad y por regla general señala que el plazo para la extinción de las facultades de comprobación es de cinco años que empezará a correr, en el caso de declaraciones o avisos al día siguiente en que se presentaron o debieron haberse presentado, en el caso de infracciones a las disposiciones fiscales, a partir del día siguiente a que cese la consumación del acto. El mismo artículo señala que en algunas infracciones el plazo para su caducidad es de diez años, como son cuando el contribuyente no se haya inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, no conserve su contabilidad en el plazo establecido en el mismo Código o cuando no presente una declaración del ejercicio estando obligado a presentarla excepto cuando se presenten espontáneamente, caso en el que el plazo se

(21) Lobato Rodríguez Raúl, Derecho Fiscal, ed. Harla, México 1991, segunda edición, p. 175.

rá de cinco años.

LA COMPENSACION.

La compensación, es otra forma de extinguir una obligación fiscal, en este caso la principal, que es la de pago, y mediante este procedimiento se neutralizan dos deudas a la vez, la del contribuyente y la del fisco.

La compensación, es una forma de extinguir obligaciones entre dos personas que reúnen a la vez y recíprocamente - la calidad de deudor y acreedor, siempre que dichas deudas -- sean líquidas y exigibles.

En materia tributaria, la compensación está regulada - en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación y establece como requisitos para poder realizar la compensación, - que el crédito a favor del contribuyente, y el que tenga que pagar el fisco deriven del mismo tipo de contribución, y que la obligación de el contribuyente sea pagar, su adeudo mediante declaración. En dicho artículo también se prevé que se - podrán compensar cantidades que deriven de diferente contribución cuando la S. H. C. P., lo autorice mediante reglas de carácter general. En este último supuesto generalmente la - - S. H. C. P., mediante la publicación de la resolución miscelánea lo autoriza, pero sólo permite que se compense el impuesto al valor agregado que se tenga a favor contra el impuesto

sobre la renta por adeudo propio y por retención, así como --
contra el impuesto al activo que se tenga a cargo y cuando se
cumpla con algunos requisitos que en las mismas reglas se se-
ñalan. Cabe mencionar que también el artículo 23 del ordena-
miento mencionado permite compensar cualquier impuesto fede--
ral a favor contra I.S.R. e I.V.A. a cargo, cuando se trate -
de contribuyentes que dictaminan sus estados financieros, cum-
pliando los requisitos establecidos por la S. H. C. P.

Aunque la compensación, es una buena manera de extin--
guir la obligación de pagar, además de que a la vez libera al
fisco de devolver impuestos, en la práctica es un tanto tedio
so realizar los trámites que se requieren para dar a conocer
a la autoridad que se van ha compensar créditos a cargo y a -
favor, incluso que hay que anexar una serie de documentación
e información muchas veces innecesaria.

LA CONDONACION.

La condonación, es otra forma de extinguir una obliga-
ción mediante el perdón o renuncia voluntaria de una deuda --
por parte del acreedor.

En materia tributaria la facultad que tiene el sujeto
activo de exigir el cumplimiento de la obligación fiscal al -
sujeto pasivo es irrenunciable esto, debido a la naturaleza -
propia de esta relación jurídica, ya que es de interés públi-

co; por lo tanto, no opera como en el derecho privado en que los particulares pueden renunciar a un derecho si no lesionan otros intereses protegidos por el Derecho.

No obstante lo anterior el Código Fiscal Federal establece una excepción en la que el Ejecutivo Federal puede condonar, total o parcialmente el pago de una contribución y sus accesorios, y está prevista en el artículo 39, fracción I del citado ordenamiento; y aunque es una facultad irrenunciable - la ley permite que en casos excepcionales por razones de - -- equidad, se libere de una obligación a personas que han sido afectadas o puedan serlo, por causas de fuerza mayor o caso - fortuito en alguna o algunas actividades que desarrollen.

Otra excepción está prevista en el artículo 74 del - - C.F.F., en el que se faculta a la S.H.C.P., para condonar multas por infracción a las disposiciones fiscales, y que se - - hará de manera discrecional tomando en cuenta los motivos por los que se impuso la sanción y siempre que se cumplan los requisitos siguientes:

- a). Que lo solicite por escrito el contribuyente.
- b). Que se trate de multas que hayan quedado firmes y que no se impugnen actos conexos.
- c). Cuando se solicite la suspensión del procedimien-

to administrativo de ejecución, se garantice el -
interés fiscal.

LA CANCELACION.

La cancelación de una obligación fiscal se da cuando -
un crédito es anulado en la cuenta pública por incosteabili--
dad del cobro o por insolvencia del deudor, sin embargo de --
acuerdo a la doctrina y a la legislación fiscal mexicana la -
obligación principal que es la que pago no se extingue y así
lo preve, el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación,
al indicar que la cancelación de créditos en cuentas públicas
no libera al deudor del pago. Por lo tanto aunque doctrina--
riamente algunos autores consideran a la cancelación como una
forma de extinción de la obligación fiscal, no se puede decir
que lo sea, ya que la deuda subsiste, según el precepto legal
citado.

5.6. LA EXENCION Y LA NO CAUSACION.

La exención según el Maestro Margain, es una figura jurídica tributaria en virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación ciertos hechos o situaciones impunitables, por razones de equidad, de conveniencia, o de política económica.

Según Margain, la exención consiste en un privilegio - conforme al cual hay una eliminación temporal de materia gravable, la cual subsiste mientras exista la disposición legal - que la crea y desaparece junto con esa disposición, sin que haya necesidad de tocar el objeto del tributo.

El Profesor Lobato Rodríguez hace una crítica a esta - definición en los siguientes términos:

"... a la definición de Margain le es aplicable la crítica expuesta para la tesis de ausencia de materia gravable, ya que si hay eliminación de ciertos hechos o situaciones imponibles de la regla general de causación, el efecto de eliminación es que la realización de esos hechos o situaciones no podrá generar el nacimiento de la obligación fiscal, y si ésta no surge no hay necesidad de exención. Opinamos que en este caso la situación no es de exención sino de desgravación".

(22)

(22) Lobato Rodríguez Raúl. Derecho Fiscal, ed. Harla, México 1991, segunda edición, p. 160.

De acuerdo al anterior razonamiento el autor antes citado concluye que la exención consiste en que por disposición de ley queda liberado de su obligación el sujeto pasivo y no se puede exigir legalmente el cumplimiento de la obligación fiscal y esto obedece a razones de equidad y política económica.

Creemos que esta última idea de lo que es la exención es la más adecuada, ya que no puede exentarse a alguien de -- una obligación que no ha nacido ya sea porque no se ha realizado el hecho generador o porque la ley no lo señala como sujeto obligado.

En lo que respecta a la exención que prohíbe expresamente el artículo 28 Constitucional, consideramos acertado la conclusión del Profesor Flores Zavala en el sentido de que dicha disposición es terminante y no permite hacer distinción, por lo que las leyes específicas no deben permitir privilegios pues se rompe así el principio de generalidad de los impuestos. Sin embargo, hay determinados sectores de la producción que sí requieren un trato especial en virtud de sus circunstancias de desventaja económica y social con respecto a otros, pero en tal caso o se debe hacer una reforma constitucional o se les debe beneficiar por algún otro medio a dichos sectores a tal grado que alcancen una situación de igualdad con respecto a los demás, y así se les pueden aplicar de igual manera las leyes tributarias.

En muchas ocasiones se confunde la exención con otro término como la no causación sin embargo son términos muy diferentes, en razón de que en la no causación simplemente la obligación fiscal no nace, ya que el sujeto no realiza el hecho generador de la obligación, pues su conducta no coincide con el hecho imponible, por lo que se refiere a la exención, la obligación fiscal nació, sólo que por las razones antes indicadas, la ley libera al sujeto de cumplirla.

Existen diversos tipos de exenciones y pueden ser:

OBJETIVAS Y SUBJETIVAS.

Las objetivas atienden a las características del objeto que se exenta y las segundas a las del sujeto que se exenta.

PERMANENTES Y TRANSITORIAS.

En las permanentes la ley no establece un plazo específico de duración por lo que operan mientras la ley no se modifique y su duración por lo tanto es indefinida, en las transitorias la ley establece una determinada duración por lo que el tiempo en que se aplique estará limitado de acuerdo a lo que permita la ley específica.

ABSOLUTAS Y RELATIVAS.

En el primer caso se libera al sujeto de todas las obligaciones tanto sustantivas como formales y en el segundo caso se libera o de la obligación sustantiva o de las obligaciones formales, pero deberá cumplir con una de ellas.

CAPITULO 6

LOS REGIMENES FISCALES PARA LA TRIBUTACION FEDERAL DE LAS PERSONAS FISICAS

Los regímenes fiscales son la forma o medios a través de los cuales se clasifica a los contribuyentes, agrupándolos de acuerdo a la actividad que realicen o al tipo de ingresos que perciban, con el propósito de que para autoridad administrativa haya un mejor y más sencillo control de la gran población de contribuyentes. Esta clasificación la hace de una manera muy clara y amplia la ley del Impuesto sobre la Renta, - en especial de las personas físicas en el título IV; por lo que nos hemos basado en esta clasificación en virtud de que esta ley es la más importante para la recaudación federal, debido a que es el impuesto sobre la renta el concepto por el que el Estado obtiene mayor cantidad de ingresos, en relación con los que percibe por cada uno de los demás impuestos.

Es importante recordar los elementos fundamentales de los impuestos como son el sujeto, el objeto, la base gravable, las tasas o tarifas, ya que de acuerdo a estos elementos analizaremos los diferentes regímenes fiscales para las personas físicas.

EL SUJETO DEL IMPUESTO.

Es la persona que la ley establece como la obligada a cubrir el impuesto a la autoridad hacendaria, es decir, es el individuo cuya situación concide con lo que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, por ejemplo, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su artículo primero señala que están obligadas al pago del impuesto establecido en esta ley las personas físicas y morales que en territorio nacional realicen los actos o actividades siguientes:

- I.- Enajenen bienes,
- II.- Presten servicios independientes,
- III.- Otorquen el uso o goce temporal de bienes,
- IV.- Importen bienes o servicios.

EL OBJETO DEL IMPUESTO.

Es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, o las circunstancias concretas por las cuales una persona se ve obligada a pagar determinado impuesto, esta situación o circunstancias pueden ser por ejemplo, - la percepción de un ingreso, la enajenación de un bien, la prestación de un servicio, etc.

BASE GRAVABLE.

Es la cantidad establecida en la ley sobre la que se determina el impuesto y sobre la cual se aplica las tasas o -

tarifas, por ejemplo, el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, señala que las personas morales deberán calcular el impuesto aplicando al resultado fiscal la tasa del 34%, el artículo 2° de la Ley del Impuesto al activo señala que el contribuyente determinará el impuesto por ejercicios fiscales aplicando al valor de su activo la tasa del 1.8%.

TASAS O TARIFAS.

Son las cantidades establecidas en dinero o en especie que el sujeto pasivo del impuesto debe de cubrir como impuesto y que se aplican a la base gravable, para establecer el monto líquido, por ejemplo, la tarifa contenida en el artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o la tasa contenida en el artículo 1° de la Ley de Impuestos al Valor Agregado.

6.1. POR SUELDOS O SALARIOS.

SUJETOS.

Las personas que quedan comprendidas, en este régimen son todas aquellas que enumera el artículo 78 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y que a continuación se enlistan:

1. Las personas que obtengan ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, es decir, sujetos a una relación laboral.

2. Los miembros de sociedades cooperativas de producción sociedades o asociaciones civiles que reciban rendimientos o anticipos de la persona moral a la que pertenecen.

3. Las personas físicas que reciban ingresos por honorarios como miembros de consejos directivos, de vigilancia, - consultivos, así como los administradores, gerentes y comisarios que obtengan también ingresos por honorarios.

4. Las personas físicas que presten servicios de manera preponderante a un prestatario y que dicho servicio se preste en las instalaciones del mismo prestatario.

5. Las personas físicas que presten servicios personales independientes a personas morales cuando aquellas comuni-

quen por escrito a la persona moral que optan por pagar el im puesto en los términos de este régimen.

OBJETO.

El objeto del impuesto en este régimen son los ingresos que perciban las personas señaladas anteriormente que generalmente son los salarios y prestaciones derivadas de una relación laboral, así como otros ingresos que la Ley del Im puesto sobre la Renta, asimila a salarios para efectos fiscales y que son los que perciban las personas enumeradas del 2 al 5 del párrafo anterior.

BASE GRAVABLE.

Para calcular la base gravable sobre la que se deberá determinar el impuesto en éste régimen, al ingreso total percibido se le restan los ingresos exentos previstos en el artí culo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y que a conti nuación se enumeran:

1. Las prestaciones que reciban los trabajadores de salario mínimo calculadas sobre dicho salario, así como el in greso por tiempo extra laborado por éstos hasta el monto de tiempo permitido por la ley laboral, para los trabajadores distintos a los de salario mínimo estarán exentos hasta el 50% de sus ingresos por tiempo extra, siempre y cuando este 50% no rebase 5 salarios mínimos semanales.

2. Las indemnizaciones por riesgos o enfermedades de trabajo.
3. Las jubilaciones, pensiones o haberes de retiro, - por vejez, cesantía, incapacidad o invalidez hasta por un monto de nueve salarios mínimos anualizados.
4. Las prestaciones de seguridad social que otorgan - las instituciones públicas.
5. Los ingresos por previsión social como becas educacionales, guarderías infantiles, etc., hasta por el monto también previsto en la ley.
6. Ingresos por fondos o cajas de ahorro que reúnan - determinados requisitos.
7. Los ingresos por separación de la relación laboral como primas de antigüedad, indemnizaciones u otros pagos, hasta por un monto de noventa veces el salario mínimo por cada - año laborado.
8. La gratificación anual (aguinaldo) hasta por un -- monto de treinta días de salario mínimo, así como las primas vacacionales y la participación de los trabajadores en las -- utilidades de las empresas hasta por un monto de quince días de salario mínimo por cada uno de estos conceptos:

La determinación de la base gravable y del impuesto -- que corresponda, lo deberá hacer el patrón o empleador cada vez que haga los pagos, así como retener y enterar, el impuesto. Sin embargo, el contribuyente podrá hacer el cálculo del impuesto anual que se paga mediante declaración y deducir de la base antes determinada algunos gastos personales básicamente médicos hospitalarios, funerales y donativos, siempre que la declaración del impuesto anual sea presentada por el contribuyente y no por el retenedor.

TARIFAS Y TASAS.

Las tarifas para la determinación del impuesto para -- los ingresos de éste régimen son las contenidas en los artículos 80, 80A, 80B, 141, 141A y 81 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de las cuales la del artículo 80 es para calcular -- el impuesto provisional, la del 80A, es para calcular un subsidio que se resta al impuesto provisional, obteniendo así un impuesto subsidiado, la del artículo 80B es para determinar -- un crédito al salario que se resta al impuesto subsidiado. -- Obteniendo, el monto del impuesto a retener que se enterará -- a cuenta del impuesto anual. El impuesto anual se determinará con la tarifa del artículo 141, con la tarifa del artículo 141A se calcula el subsidio que se resta al impuesto anual, -- para obtener el impuesto subsidiado y con la del artículo 81 se calcula el crédito al salario que se resta también al im-- puesto subsidiado, obteniendo finalmente el impuesto anual, --

el cual se comparará con la suma de todas las retenciones o - pagos provisionales y si el primero es menor a los segundos - se tendrá un saldo a favor del contribuyente, caso contrario habrá un saldo a cargo del mismo.

A continuación se muestra un ejemplo de el procedimiento para la aplicación de las tarifas mencionadas.

- Ingreso mensual de un trabajador: N\$2,000.00
- Ingresos exentos recibidos en el mismo mes = 0
- Base gravable = 2,000.00

1.- Se debe localizar la base entre el límite inferior y superior de la tarifa del artículo 80.

Lim. Inf.:	Lim. Sup.:	Cuota Fija:	Porcentaje aplicable al excedente del límite inferior.
1,725.54	2,065.92	246.54	32%

Si el ingreso rebasará los 2,065.92 se pasaría al renglón siguiente de la tarifa.

2.- Una vez localizada la base gravable, se restará de la misma el límite inferior, el resultado se llama excedente del límite inferior.

2,000.00 = base gravable.

-
1,725.54 = lim. Inf.

274.54 = Excedente del límite Inf.

- 3.- El excedente del límite inferior se multiplica por el porcentaje que corresponda al mismo renglón; el resultado se llama impuesto marginal:

274.46 = Excedente del Lim. Inf.

x
32.8 = Porcentaje correspondiente.

87.83 = Impuesto marginal.

- 4.- Al impuesto marginal se le suma la cuota fija correspondiente al mismo renglón, y el resultado es el impuesto determinado:

87.83 = Impuesto marginal.

+
246.54 = Cuota fija.

334.37 = Impuesto determinado.

- 5.- Al impuesto determinado se le deberá restar el porcentaje de subsidio que corresponda, según la tarifa del artículo 80A, que se calcula de la siguiente manera:

- a). Se vuelve a localizar la base gravable entre el límite inferior y el límite superior de la tarifa del artículo 80A:

Lim. Inf.:	Lim. Sup.:	Cuota de Sub.	% subs. sobre imp. marginal.
1,725.54	2,065.92	123.27	50%

b). El impuesto marginal calculado en el punto 3 se multiplica por el porcentaje que corresponda a dicho impuesto, el resultado es el subsidio al impuesto marginal:

87.83	=	Imp. marginal.
x <u>50%</u>	=	Porcentaje sobre imp. marginal.
43.91	=	Subsidio sobre imp. marginal.

c). Al resultado anterior se le suma el subsidio sobre cuota fija, en el mismo renglón, el resultado es el subsidio al 100%.

43.91	=	Subsidio sobre imp. marginal.
+ <u>123.27</u>	=	Subsidio sobre cuota fija.
167.28	=	100% de subsidio.

d). El resultado obtenido se debe multiplicar por un porcentaje que determine el empleador contablemente y que dependerá de la cantidad de prestaciones que otorgue el patrón a sus trabajadores; a mayores prestaciones menor porcentaje de subsidio, y a menores prestaciones mayor porcentaje. Suponiendo que el porcentaje que le corresponde es el 75%, el resultado es el subsidio acreditable.

167.28 = Subsidio al 100%
 x 75% = Porcentaje de subsidio que determina el patrón.
 125.46 = Subsidio acreditable.

6.- Al impuesto determinado, en el punto 4 se le resta el subsidio acreditable; el resultado es el impuesto subsidiado:

334.37 = Impuesto determinado.
 - 125.46 = Subsidio acreditable.
 208.91 = Impuesto subsidiado.

7.- Una vez más, la base del impuesto se deberá localizar en la tabla del artículo 80B:

Para Ingresos de:	Hasta Ingresos de:	Crédito al salario mensual:
1,735.25	En adelante.	43.38

8.- Una vez ubicada la base gravable, al impuesto subsidiado se le resta el crédito al salario mensual, y la diferencia es el impuesto sobre la renta a retener:

208.91 = Impuesto subsidiado.
 - 43.38 = Crédito al salario mensual.
 165.53 = Impuesto mensual a retener.

Para determinar el impuesto anual se debe seguir el mismo procedimiento que se usó para el impuesto mensual, pero con --

las tarifas del artículo 141, para el impuesto determinado, la del artículo 141-A, para el subsidio acreditable y la del 81 - para el crédito al salario, sólo que se deberán aplicar sobre la base gravable anual, que la constituyen el total de los ingresos por salarios del contribuyente, disminuídos de sus ingresos exentos. Al impuesto anual se le deberán restar las retenciones efectuadas en todo el ejercicio.

6.2. POR HONORARIOS.

SUJETOS.

Las personas que tributan en este régimen fiscal son todas las personas físicas que obtengan ingresos por la prestación de servicios personales independientes y que no estén comprendidos en el régimen de salarios. Entre otros podemos citar los siguientes:

- * Las personas físicas que exploten una profesión de manera independiente.
- * Los artistas, toreros y deportistas.
- * Los agentes de seguros, valores y fianzas.
- * Las personas que perciban ingresos por la explotación de una patente aduanal.
- * Los autores que obtengan ingresos por la explotación de sus obras.

OBJETO.

El objeto del Impuesto sobre la Renta, son los ingresos que perciban las personas anteriormente citadas. Los sujetos de este régimen también causan el Impuesto al Valor Agregado, y el objeto de este impuesto es gravar los actos o actividades que realicen las personas previstas en este régimen con algunas exenciones, que prevé la Ley de dicho impuesto.

BASE GRAVABLE.

Para determinar la base gravable en el régimen de honorarios y calcular el Impuesto sobre la Renta, que deben enterar en los pagos provisionales, al total de ingresos obtenidos en el período (trimestre) se le podrán restar las deducciones -- autorizadas por la misma ley.

Las deducciones autorizadas son todos aquellos gastos e inversiones que sean estrictamente indispensables para desarrollar la actividad por la que obtienen el ingreso, que se comprueben con documentación que reúna los requisitos fiscales previstos en los artículos 29 y 29A del Código Fiscal de la Federación, además dichos gastos e inversiones deberán reunir también otros requisitos que enumera el artículo 136 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, entre ellos, en el caso de las inversiones (automóviles, equipo de cómputo, equipo de oficina, etc.), deberán deducirse, a un porcentaje determinado por cada ejercicio fiscal que va del 5% al 30% anual dependiendo del tipo de bien de que se trate.

En el caso del Impuesto al Valor Agregado, la base gravable, es el valor de los actos o actividades, que la ley de dicho impuesto señala como gravados, inclusive las que le sea aplicable la tasa del 0%. Se considera como valor de los actos o actividades en prestación de servicios, el valor o monto de la contraprestación pactada adicionada con las cantida-

des que se cobren a quien reciba el servicio por concepto de otros impuestos, derechos viáticos, gastos de toda clase, - - reembolsos intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto.

En la ley del impuesto al valor agregado artículo 15 se señalan algunos actos o actividades por la prestación de algunos servicios personales independientes exentos de este impuesto, como son entre otros, los servicios de medicina, por lo que el valor de éstos servicios no se consideran base del impuesto.

TARIFAS Y TASAS.

Las tarifas aplicables en el régimen de honorarios, para calcular el impuesto sobre la renta, son las mismas que las aplicables en el régimen de salarios, con excepción de las previstas en los artículos 80B y 81 que se refieren a el - - acreditamiento del crédito al salario, en lugar de éstas se aplica la tarifa contenida en el artículo 141B que se refiere al acreditamiento del crédito general.

También el procedimiento para la aplicación de dichas tarifas, es el mismo que el utilizado para el régimen de salarios, sólo que el cálculo del impuesto se hace por periodos trimestrales, en el caso de los pagos provisionales, y anual para la declaración definitiva, por lo que la aplicación de -

las tarifas debe hacerse sobre la base gravable trimestral y anual respectivamente. Las tarifas contenidas en los artículos 80, 80A se deben elevar al trimestre, ya que están calculadas para pagos mensuales. En el caso del acreditamiento -- del subsidio, éste se deberá acreditar en su totalidad, es decir el 100%.

Para el Impuesto al Valor Agregado, las tasas aplicables son: La tasa general del 15, 10 y 0%, que se aplican de la siguiente manera:

1. El valor de los actos o actividades se multiplica -- por la tasa aplicable, el resultado es el impuesto causado.

EJEMPLO:

Valor de los actos o actividades:	6,000.00
Tasa aplicable:	x <u>15%</u>
Impuesto causado:	900.00

2. Al impuesto causado se le podrá restar o acreditar -- el IVA acreditable o trasladado al contribuyente, que es el -- correspondiente al pagado en sus gastos que sean deducibles -- para el Impuesto sobre la Renta. El resultado es el impuesto por pagar.

IVA, causado por el contribuyente:	900.00
IVA, acreditable:	<u>200.00</u>
IVA, a cargo o por enterar:	400.00

6.3. POR ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES.

SUJETOS.

Los sujetos comprendidos en éste régimen, son las personas físicas que obtengan ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, por arrendamiento, subarrendamiento, o por cualquier otro medio siempre que sea a título oneroso.

OBJETOS.

Para el Impuesto sobre la Renta, el objeto en éste régimen, es gravar los ingresos que obtengan las personas que otorguen el uso o goce temporal de bienes inmuebles a cambio de una contraprestación.

El objeto para el Impuesto al Valor Agregado, que también causan las personas incluidas en éste régimen, es gravar el valor de la contraprestación que recibe quien otorga el uso o goce temporal de bienes inmuebles.

Los sujetos en éste régimen también causan el impuesto al activo, cuando otorguen el uso o goce temporal de bienes inmuebles a personas morales contribuyentes del Impuesto sobre la Renta y a personas físicas que realicen actividades empresariales. En este caso el objeto que grava este impuesto es el valor del activo o de los bienes por los que se otorgue el

uso o goce temporal a las personas antes indicadas.

BASES GRAVABLES.

En el Impuesto sobre la Renta, la base gravable es la diferencia entre el total de ingresos percibidos en el periodo menos las deducciones autorizadas por la ley de este impuesto en su artículo 90, y que en general, son los gastos relacionados con los bienes inmuebles. Dichos gastos también deberán reunir los requisitos establecidos en el artículo 136 de la ley, y comprobarse con documentos que cumpla con lo previsto en los artículos 29 y 29A del Código Fiscal de la Federación. Opcionalmente las personas que otorguen el uso o goce temporal de inmuebles para casa habitación podrán deducir un 50% de dichos ingresos, y un 35% en los demás casos; en substitución de los gastos relacionados con los bienes inmuebles, y en el caso que se opte por la deducción opcional ésta no tendrá que cumplir con requisito alguno.

Adicionalmente, estas personas podrán disminuir de la diferencia determinada conforme al párrafo anterior las deducciones personales previstas, siempre que lo hagan en la declaración definitiva o del ejercicio.

La base gravable en el impuesto al valor agregado es el valor o monto de la contraprestación pactada, adicionada con las cantidades que además se cobren a quién recibe el uso

o goce temporal por concepto de otros impuestos, derechos gastos de mantenimiento, construcciones, reembolsos intereses -- normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto. Para la determinación de la base gravable en este impuesto no se incluyen los ingresos derivados del otorgamiento del uso o goce temporal de inmuebles destinados a casa -- habitación por estar exentos del mismo.

Tratándose del impuesto al activo la base gravable, es el valor del activo en el ejercicio de los bienes que se otorgan para el uso o goce temporal a las personas ya indicadas. A dicho valor se le podrán deducir algunas deudas previstas -- en el artículo 5° de la Ley del I. Activo y un monto equivalente a 15 salarios mínimos anualizados.

TARIFAS Y TASAS.

Las tarifas para la determinación del Impuesto sobre -- la Renta son exactamente las mismas que las utilizadas para -- el cálculo de este impuesto en el régimen de honorarios, utilizándose también el mismo procedimiento para su aplicación -- incluyendo el período, ya que en este régimen los pagos provisionales se efectúan también trimestralmente y se hace una declaración definitiva o anual.

El Impuesto al Valor Agregado se determina aplicando -- la tasa del 15, 10 y 0%, según corresponda a la base gravable,

con el mismo procedimiento que se aplicó al régimen de honorarios, sin considerar los ingresos provenientes de casa habitación, por estar exentos de este impuesto.

En el caso del impuesto al activo éste se calcula con la tasa del 1.8% que se aplica sobre la base gravable ya indicada; y al impuesto determinado se le podrá acreditar un monto equivalente al impuesto sobre la renta que, corresponda en el pago provisional o en la declaración del ejercicio según se trate, la diferencia será el impuesto al activo por pagar.

6.4. ENAJENACION DE BIENES.

SUJETOS.

Los sujetos incluidos, en este régimen son todas aquellas personas físicas que obtengan ingresos por la enajenación de bienes, siempre y cuando no se trate de una actividad empresarial. La enajenación de bienes comprende cualquier transmisión de propiedad, incluyendo las aportaciones a una sociedad o asociación y las permutas. Para efectos de este régimen también se incluyen a las personas físicas que obtengan ingresos por la expropiación de sus bienes.

OBJETO.

El objeto del Impuesto sobre la Renta, es gravar los ingresos derivados de la contraprestación a favor de quien transmite la propiedad, así como la indemnización en el caso de expropiación.

Para efectos del Impuesto al Valor Agregado, el objeto es gravar el valor de la enajenación; se considera enajenación para efectos de este impuesto, los mismos supuestos señalados para el Impuesto sobre la Renta con excepción de la expropiación.

BASE DEL IMPUESTO.

Para el Impuesto sobre la Renta la base del impuesto -

es la diferencia entre el ingreso obtenido y las deducciones - autorizadas en este régimen, por la ley de dicho impuesto, las cuales son exclusivamente el costo comprobado de adquisición - actualizado, que debe ser como mínimo el 10% del valor de la - enajenación, en el caso de bienes inmuebles, el importe de las inversiones hechas en construcciones ampliaciones o mejoras -- a los bienes, depreciándolas previamente a un 3% anual desde - que se realizaron y actualizando el saldo; los gastos notaria- les, impuestos y derechos por escrituración pagados por el ena- jentante; las comisiones, mediaciones y avalúos pagados tam- -- bién por el enajenante con motivo de la adquisición y enajena- ción del bien.

Además de las deducciones anteriores en la declaración definitiva o anual se podrán deducir los gastos personales que se han indicado en los anteriores regímenes.

La base para el Impuesto al Valor Agregado, es el valor del precio pactado adicionado con las cantidades que además se cobren al adquirente por otros impuestos derechos, intereses - normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro - concepto. Cuando no haya precio pactado la base gravable será el valor de mercado del bien, o en su defecto el valor de ava- lúo.

No se considerará como parte de la base gravable el va-

lor de los ingresos por la enajenación de los siguientes bienes en virtud de estar exentos del Impuesto al Valor Agregado: el suelo, las construcciones adheridas al suelo y destinadas para casa habitación, los bienes muebles usados, las partes sociales y los títulos de crédito, entre otros.

TASAS Y TARIFAS.

Para la determinación del Impuesto sobre la Renta, se aplican tarifas y tasas. Las tarifas se aplican sobre los ingresos acumulables que son aquellos que se deben acumular a los demás ingresos que tenga el contribuyente en el ejercicio y que resultan de dividir la ganancia (diferencia entre ingresos menos deducciones), entre el número de años transcurridos entre, la fecha de adquisición y la de enajenación sin exceder de 20. La tarifa aplicable para el pago provisional, es la contenida en el artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, elevada al número de meses transcurridos de enero al mes en que se enajenen los bienes. Las tarifas para el cálculo del impuesto anual son las contenidas en los artículos 141, 141A y 141B de la misma Ley, los cuales se aplican de la misma manera, ya que se ha señalado para otros regímenes.

La tasa se aplica sobre los ingresos no acumulables y son aquellos que resultan de restar al total de la ganancia el monto de los ingresos acumulables. La tasa mencionada es variable, ya que depende de el monto de los ingresos acumula-

bles que haya recibido el contribuyente en el ejercicio y del impuesto que a estos ingresos corresponda, toda vez que para determinarla se debe dividir el impuesto de los ingresos acumulables entre dichos ingresos, lo cual se efectúa al hacer el cálculo de impuesto anual.

Para el Impuesto al Valor Agregado la tasa aplicable - generalmente es la del 15%, con excepción de la enajenación - de algunos bienes a los que les corresponde la tasa del 0% como son los utilizados para actividades agropecuarias.

6.5. POR ADQUISICION DE BIENES.

SUJETOS.

Son sujetos incluidos en este régimen, las personas físicas que obtengan ingresos por donaciones, por encontrar tesoros, por adquisición de bienes por prescripción, también se consideran ingresos por adquisición de bienes la diferencia entre el valor de avalúo de un bien y el precio por el que se adquiera dicho bien cuando el valor de avalúo sea mayor al -- precio de adquisición. Cuando de conformidad con los contratos por los que se otorga el uso o goce temporal de bienes inmuebles, las construcciones y mejoras permanentes a esos bienes queden a beneficio del propietario, también se considerará ingreso para efectos de este régimen.

OBJETO.

El objeto del Impuesto sobre la Renta en este tratamiento, es gravar los ingresos que obtengan las personas antes indicadas, que son ingresos principalmente en especie, pues el más común es el ingreso por prescripción de bienes inmuebles.

BASE GRAVABLE.

La base gravable para la determinación del Impuesto sobre la Renta, es la diferencia entre los ingresos por los conceptos anteriormente citados disminuídos de las deducciones - o gastos relacionados con la obtención del ingreso como son:

las contribuciones locales y federales excepto el Impuesto sobre la Renta, gastos notariales, gastos efectuados, con motivo de juicios para reconocer el derecho a adquirir, gastos -- por avalúos y comisiones y mediaciones pagadas por el adqui--rente. Al igual que en los regímenes anteriores también se -- podrán deducir en la declaración anual o definitiva, los gastos personales por concepto de honorarios médicos, gastos, -- hospitalarios, funerales y donativos que cumplan los requisitos legales.

TARIFAS Y TASAS.

Para determinar el Impuesto sobre la Renta, en el pago provisional se aplica la tasa del 20% sobre la base gravable y el resultado es el impuesto por pagar. La declaración anual se hará aplicando a la base gravable las tarifas de los artículos 141, 141A y 141B, siguiendo el mismo procedimiento utilizado en los regímenes anteriores.

6.6. POR DIVIDENDOS.

Este régimen no se analizará detalladamente como los anteriores en virtud de que no obstante que este tipo de ingresos son percibidos también por personas físicas, no son ellas quienes hacen el pago del Impuesto sobre la Renta, sino que la obligación de determinar y enterar a su cargo dicho impuesto corresponde a la persona moral que distribuye los dividendos o en general cualquier ganancia entregada a sus socios o accionistas, y sólo como opción, pueden acumular éstos a los demás que perciban en el año de calendario, en cuyo caso aplicarán las tarifas y mecánica de cálculo previsto para las demás personas físicas. Por lo tanto y en virtud de que el régimen fiscal para personas morales no es materia de este trabajo, no se ahondará más en éste tipo de ingresos.

6.7. POR INTERESES.

SUJETOS.

Para efectos de este régimen son sujetos del Impuesto sobre la Renta las siguientes personas:

- Las que obtengan ingresos por intereses provenientes de toda clase de bonos u obligaciones, de cédulas hipotecarias, certificado de participación inmobiliarios, certificados amortizables entre otros, siempre que sean de los que se colocan entre el gran público inversionista.

- Las que obtengan ingresos por intereses provenientes de certificados, aceptaciones, títulos de crédito, préstamos, u otros créditos a cargo de instituciones de crédito u organizaciones auxiliares de crédito.

- Las personas físicas que obtengan ingresos, por intereses provenientes de la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito y que sean de los que se coloquen entre el gran público inversionista.

OBJETO.

El objeto del Impuesto sobre la Renta son los intereses pagados por el capital invertido pero sólo los diez primeros puntos porcentuales de dichos intereses son los que se --

gravan. No se incluyen para calcular la base gravable, los intereses exentos de este impuesto, que preve el artículo 77 fracciones, XIX, XX y XXI, entre éstos están los pagados por instituciones de crédito y que correspondan a depósitos de ahorro por un monto que no excedan de dos salarios mínimos anualizados y que la tasa de interés pagada no exceda de la fijada por el Congreso de la Unión; los recibidos por bonos u obligaciones emitidos por instituciones de crédito internacionales de las que forma parte el gobierno mexicano.

TASAS.

La tasa del Impuesto sobre la Renta es de el 20% aplicable sobre la base gravable antes determinada. El impuesto lo deberá calcular, retener y enterar la persona que pague los intereses, dicho pago será definitivo, es decir, no se deberá acumular a los demás ingresos y no se hará declaración anual.

Algunos de los ingresos por intereses están también gravados con el Impuesto al Valor Agregado y la tasa aplicable es la del 15%.

6.8. POR PREMIOS.

SUJETOS.

Son sujetos del Impuesto sobre la Renta las personas - que obtengan ingresos por premios derivados de la celebración de loterías, rifas, sorteos, juegos con apuestas y concursos de cualquier clase autorizados legalmente.

OBJETO.

El objeto del impuesto es gravar los ingresos obtenidos por los conceptos anteriores ya sea en efectivo, en bienes o en servicios.

BASE GRAVABLE.

La base gravable en este régimen es la totalidad del ingreso obtenido sin deducción alguna.

TASA.

Las tasas aplicables para el Impuesto sobre la Renta - son la del 8% para ingresos obtenidos de \$1.01 a \$8.00; y la de el 15% para ingresos de \$8.01 en adelante. Para los ingresos obtenidos por concepto de juegos con apuestas la tasa es de 1% sobre el valor total de la cantidad a distribuir entre todos los boletos que resulten premiados.

6.9. POR OTROS CONCEPTOS.

SUJETOS.

Son sujetos del Impuesto en este régimen las personas que obtengan ingresos por conceptos no comprendidos en alguno de los regímenes anteriores como pueden ser entre otros:

- El importe de las deudas condonadas por el acreedor o pagadas por otra persona.
- La ganancia cambiaria y los intereses diferentes a los comprendidos en el capítulo 6.7.
- Los intereses moratorios, indemnizaciones por perjuicios y los ingresos derivados de cláusulas penales o convencionales.
- Los que provengan de cualquier acto o contrato celebrado con el superficiario, para la explotación del subsuelo.

OBJETO.

El objeto del impuesto es gravar cualquier otro ingreso obtenido por las personas físicas inclusive los que no estén especificados en la propia ley, ya que en este régimen se incluye cualquier otro concepto.

BASE GRAVABLE.

La base gravable en el impuesto sobre la renta para de

terminar el o los pagos provisionales es la totalidad de los ingresos sin deducción alguna. Para la determinación del impuesto anual, a la totalidad de los ingresos se le podrán restar las deducciones personales, que ya en capítulos anteriores se ha indicado cuales son, la diferencia será la base gravable.

TASAS O TARIFAS.

Para determinar el Impuesto sobre la Renta en los pagos provisionales, cuando se perciben ingresos en forma esporádica de los previstos en este capítulo será la de el 20% -- aplicado sobre la totalidad de los ingresos. En el caso de que los ingresos se perciban en forma periódica la tarifa -- aplicable será la prevista en el artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Para la determinación del impuesto -- anual se aplican las mismas tarifas y procedimientos ya indicados en anteriores capítulos.

6.10. POR ACTIVIDADES EMPRESARIALES.

6.10.1. EN EL REGIMEN GENERAL.

El Código Fiscal de la Federación en el artículo 16 de fine las actividades empresariales indicando que se entiende por éstas las siguientes:

1. Las comerciales, que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y no estén comprendidas en las fracciones siguientes.

2. Las industriales, que son las extracción, conserva ción y transformación de materias primas, acabado de produc-- tos y elaboración de satisfactores.

3. Las agrícolas, que comprenden la siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos - que no hayan sido objeto de transformación industrial.

4. Las ganaderas, que son las consistentes en cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la pri mera enajenación de sus productos que no hayan sufrido trans- formación industrial.

5. Las de pesca, que incluyen la cría, cultivo, fomen

to y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuicultura, así como la captura y extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos sin transformación industrial.

6. La silvícolas, que son las de cultivo de bosques o montes, así como la cría, conservación y restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación y la primera enajenación de sus productos que no haya sido objeto de transformación industrial.

SUJETOS.

Son sujetos en este régimen las personas físicas que realicen cualquiera de las actividades empresariales definidas anteriormente.

OBJETO.

El objeto del Impuesto sobre la Renta, es gravar las utilidades obtenidas por la realización de actividades empresariales. El objeto de Impuesto al Valor Agregado es gravar la realización de dichas actividades. El objeto del impuesto al activo es gravar el valor de los bienes propiedad de quien realiza las actividades empresariales y utilizados en la realización de las mismas.

BASE DEL IMPUESTO.

La base gravable en el impuesto sobre la renta es la utilidad fiscal, que se obtiene restando a la totalidad de los ingresos las deducciones autorizadas por la ley, así como las pérdidas de ejercicios anteriores. Las deducciones que se pueden disminuir son las siguientes:

1. La adquisición de mercancías, materias primas, productos terminados o semiterminados que se utilicen para prestar servicios, fabricar o enajenar bienes.
2. Las devoluciones que se reciban, y descuentos que se hagan.
3. Los gastos.
4. Las inversiones. Este tipo de deducciones se disminuye en un determinado porcentaje anual que va de un 5% a un 100% del monto original de la inversión de que se trate.
5. Los créditos incobrables, y pérdidas por caso fortuito o fuerza mayor.
6. Aportaciones para constituir fondos para investigación y desarrollo de tecnología, así como para crear o incrementar reservar para fondos de pensiones, y jubilaciones del personal complementarias a las que establece la ley.

7. Los intereses y las pérdidas inflacionarias.

La base gravable en el Impuesto al Valor Agregado, es el valor del precio pactado, o valor de las contraprestaciones adicionadas con las cantidades que se carguen a quien reciba el servicio o compre el bien por concepto de impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto.

En el caso del impuesto al activo la base gravable se determina sumando el valor total de los activos fijos, gastos y cargos diferidos, terrenos, inventarios y activos financieros, a esta cantidad se le pueden restar algunas deudas, así como un monto equivalente a quince veces el salario mínimo -- anualizado.

TASAS.

La tasa para la determinación del Impuesto sobre la -- Renta, es del 34% y se aplica tanto para determinar el impuesto anual como los pagos provisionales. Para calcular el im-- puesto al valor agregado se aplica la tasa general del 15% y sólo en algunos casos la del 10 y 0%. Sin embargo, las personas que enajenen bienes o presten servicios al público en general no están obligadas al pago del impuesto siempre que el monto de sus ingresos y el valor de sus activos del ejercicio

anterior no hayan rebasado 77 y 15 veces el salario mínimo general anualizado respectivamente. En el caso del impuesto al activo la tasa aplicable es del 1.8% pero por ser éste impuesto complementario al Impuesto sobre la Renta, el monto de este último impuesto se puede acreditar sobre el monto del impuesto al activo determinado y sólo se pagará la diferencia cuando la haya.

OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES EN ESTE REGIMEN.

Aparte de las obligaciones de calcular y enterar los impuestos causados, los contribuyentes de este régimen tienen las siguientes obligaciones:

1. Solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.
2. Llevar contabilidad general como lo establecen el Código Fiscal y su reglamento.
3. Expedir y solicitar comprobantes de las operaciones que realicen con todos los requisitos fiscales.
4. Llevar un registro de las operaciones que efectúan con títulos valor emitidos en serie.
5. Conservar la contabilidad y los comprobantes que acrediten haber cumplido con sus obligaciones fiscales por el plazo previsto en el Código Fiscal.

6. Formular un estado de posición financiera y levantar inventario de existencia al 31 de Diciembre de cada año.

7. Presentar en el mes de Febrero de cada año declaración informativa de sus cincuenta principales clientes y sus cincuenta principales proveedores, así como también declaración de las personas a quienes les hubieran efectuado retenciones del Impuesto sobre la Renta u otorgado donativos.

8. Recaudar impuestos en los casos que la ley señale.

9. Expedir constancias de monto de pagos y en su caso de impuesto retenido a residentes en el extranjero con fuente de riqueza en México.

10. Llevar una cuenta del capital afecto a su actividad empresarial y actualizarla de acuerdo a la Ley del Impuesto sobre la Renta.

11. Llevar una cuenta de utilidad fiscal empresarial neta, y actualizarla según la Ley de Impuesto sobre la Renta.

6.10.2. EN EL REGIMEN SIMPLIFICADO.

SUJETOS.

Pueden optar por tributar en este régimen las personas físicas que obren ingresos por actividades empresariales - siempre y cuando los ingresos obtenidos por estas actividades no excedan de \$ 1,484,533.00 en el ejercicio inmediato anterior. Los contribuyentes dedicados a actividades agrícolas - pesqueras ganaderas, silvícolas, o de autotransporte de carga o pasajeros deberán tributar conforme a éste régimen, independientemente del monto de sus ingresos.

Las personas que en el ejercicio inmediato hayan obtenido ingresos por actividades empresariales y que más del 25% de las mismas deriven de comisión mediación, correduría, consignación o distribución no podrán optar por pagar el impuesto conforme a este régimen y por lo tanto deberán pagar el impuesto conforme al régimen general.

OBJETO.

El objeto del impuesto sobre la renta, al activo y al valor agregado es el mismo que el establecido para el régimen general en virtud de ser el régimen simplificado un régimen - opcional.

BASE GRAVABLE.

La base gravable para el impuesto sobre la renta en el régimen simplificado es la diferencia entre el total de entradas de recursos obtenidos en el ejercicio menos el total de - salidas autorizadas en el mismo ejercicio. Para los pagos -- provisionales la base gravable se obtiene de restar al total - de entradas en el período por el que se calcula el impuesto, el total de salidas en el mismo período. El período para calcular los pagos provisionales es trimestral.

Para efectos de este régimen se consideran entradas en efectivo en bienes o en servicios entre otras las siguientes:

Los ingresos propios de la actividad, los ingresos por préstamos obtenidos, los intereses cobrados, los recursos, -- provenientes de la enajenación de títulos de crédito excepto las acciones, los retiros de cuentas bancarias, la totalidad de ingresos que provengan de la enajenación de bienes, el mon to de las contribuciones que le hayan sido devueltas al con-- tribuyente en el ejercicio, las aportaciones de capital que - efectúe el contribuyente para su actividad empresarial y que no provengan de la misma, y los impuestos trasladados por el contribuyente.

Así mismo, para efectos de el régimen simplificado se consideran salidas en efectivo, en bienes o en servicios: --

las devoluciones que reciba el contribuyente, los descuentos - y las bonificaciones que haga, la adquisición de mercancías ma-
terias primas productos terminados o semiterminados que utili-
ce en la actividad, disminuidos con las devoluciones o descuen-
tos que se hagan sobre las mismas, los gastos, la adquisición
de bienes que se destinen a la actividad empresarial, la adqui-
sición de títulos de crédito distintos de las acciones los de-
pósitos e inversiones en cuentas bancarias del contribuyente,
los intereses pagados sin ajuste alguno, los pagos de contribu-
ciones excepto el impuesto sobre la renta y en el caso de -
aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social sólo se-
rán salidas pagadas por los patrones para trabajadores de
salario mínimo y los impuestos que le trasladen al contribu-
yente, el entero de contribuciones a cargo de terceros que
retenga el contribuyente, los pagos por salarios hasta por
tres trabajadores o familiares que efectivamente trabajen para
el contribuyente con el único requisito de registrar el nom-
bre y el monto del pago siempre que por cada uno no reba-
se un salario mínimo general de la zona geográfica del contri-
buyente elevado al año, esto no será aplicable a quienes per-
ciban ingresos en el ejercicio por más de \$692,368.00 y los
pagos por crédito al salario.

La base gravable para calcular el impuesto al valor ---
agregado y el impuesto al activo se determina de la misma mane-
ra que se señaló en el inciso 6.10.1 referente al régimen gene-
ral de ley, por ser el simplificado, solo un tratamiento fis-
cal opcional.

TASAS O TARIFAS.

Las personas inscritas en este régimen para determinar sus pagos provisionales del impuesto sobre la renta que deben efectuar de forma trimestral aplicarán las tarifas de los artículos 80, 80A y 141B de la Ley de dicho impuesto, dichas tarifas se deberán elevar al período por el que se efectúa el pago como lo prevé el artículo 119 K de la ley antes señalada.

Para determinar el impuesto definitivo deberán aplicar las tarifas de los artículos 141, 141A, 141B de la misma ley.

Para efectos del impuesto al activo la tasa aplicable para determinar el impuesto anual es del 1.8%, y para el impuesto al valor agregado la tasa general es del 15% y en algunos casos las del 0 y 10%.

Cabe aclarar que para efectos de este régimen algunas obligaciones que se preveen en el régimen general se simplifican como son: llevar contabilidad general, ya que se puede llevar solamente un cuaderno de registro, de entrada y salidas; la obligación de presentar estado de posición financiera se simplifica a una relación de bienes y deudas. Algunas obligaciones se eliminan como la de llevar una cuenta de utilidad fiscal empresarial neta, sin embargo, en términos generales la mayoría de obligaciones en el régimen simplificado y en el general son las mismas.

REGIMEN OPCIONAL PARA OPERACIONES CON PUBLICO EN GENERAL.

Independientemente del régimen simplificado existe una opción más para la tributación de las personas físicas con actividades empresariales, la cual se encuentra prevista en la sección III del capítulo VI del título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Los sujetos que pueden tributar en este régimen son --- aquellos contribuyentes personas físicas con actividades empresariales que unicamente enajenen bienes o presten servicios al público en general, siempre que en el año de calendario anterior hayan obtenido ingresos y tenido o utilizado activos que no excedan respectivamente de 77 y 15 veces el salario mínimo general de la zona elevado al año.

La base gravable sobre la que se calcula y paga el impuesto, es el total de ingresos obtenidos en el período sin deducción alguna, es decir a diferencia de otros regímenes para actividades empresariales, en este no se grava la utilidad fiscal sino el ingreso total.

La tasa del impuesto es del 2.5%, el cual se pagará -- cuatrimestralmente y se considerará como pago definitivo, por lo que no se presentará declaración anual, y los ingresos percibidos conforme a esta opción no serán acumulables a los demás que se obtengan en el ejercicio.

CAPITULO 7

FACILIDADES ADMINISTRATIVAS PARA LOS SECTORES DE COMERCIO EN PEQUEÑO Y MICROINDUSTRIA Y SERVICIOS.

7.1. CAUSAS PARA LA CREACION DE LAS FACILIDADES ADMINISTRATI- VAS.

Con la reforma fiscal, para 1990 se llevó a cabo la incorporación del nuevo régimen de tributación denominado actualmente régimen simplificado a las actividades empresariales y - que se encuentra previsto en el título VI Capítulo IV Sección II de la Ley de Impuesto sobre la Renta, y comprende los artículos del 119A al 119L, y cuyo esquema básico ya se analizó en el capítulo anterior.

El establecimiento de este nuevo régimen tiene la finalidad esencial de incrementar la recaudación fiscal sobre bases más reales y eliminar los privilegios en materia tributaria que antes de 1990 se habían venido dando con la aplicación de sistemas de tributación inequitativos como los conocidos como "bases especiales de tributación" y "contribuyentes menores". Lo anterior se corrobora con la exposición de motivos - que el Ejecutivo Federal manifiesta en la iniciativa de reformas a la Ley del Impuesto sobre la renta para 1990 y que dice lo siguiente:

"Por otra parte se considera necesario eliminar el régimen de bases especiales de tributación y de limitar el de contribuyentes menores, únicamente a locatarios de mercados y vendedores ambulantes ya que dichos esquemas generan grandes distorsiones en la economía y han sido utilizados como formas de elusión tributaria. Para estos efectos, se propone la creación de un esquema simplificado dentro del impuesto sobre la renta que permitirá a los contribuyentes que dejen de tributar conforme a los esquemas referidos el cumplir adecuadamente con las disposiciones fiscales".

Antes de la reforma mencionada, es decir, hasta 1989, las personas físicas que realizaban actividades empresariales contaban con diversas opciones para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en materia del impuesto sobre la renta. Dentro de estas opciones se encontraba en primer lugar el régimen general de ley establecido en el capítulo VI del título IV de dicha ley. Además del régimen general existían tratamientos especiales para una serie de sujetos que se dedicaban a actividades económicas prioritarias a quienes se gravaba bajo un régimen especial denominado bases especiales de tributación. También existía otro grupo de sujetos beneficiados con el tratamiento fiscal hasta 1989, el cual lo constituían los contribuyentes menores, los que en virtud de realizar aparentemente un volumen pequeño de operaciones y "por su escasa capacidad administrativa" fueron tratados bajo un régimen simplista que

los favoreció demasiado en relación con otros, ya que incluso las mismas autoridades determinaban el impuesto que debían pagar mediante cuotas fijas.

Cabe hacer mención en especial de los contribuyentes menores y los requisitos que la ley señalaba para poder ser considerados menores y que eran los siguientes:

a) Que en el año del calendario inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos que no hubiesen excedido de treinta y dos veces el salario mínimo general elevado al año o de 22 veces cuando en este último caso a la actividad preponderante le correspondiera un coeficiente de utilidad mayor al 15% según el artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre la renta.

b) Que para la explotación de la negociación no emplearan a más de tres personas o cuando emplearan a un número mayor en conjunto cubrieran como máximo el equivalente a tres -- jornadas de trabajo de ocho horas.

c) Que el local en que realizaban sus actividades no excediera de 50 metros cuadrados si era rentado por el contribu-yente o de 100 metros si el inmueble era de su propiedad.

d) Que no tuviera más de un establecimiento fijo salvo que estuvieran en mercados públicos o se tratara de puestos semifijos.

Estos requisitos que según la ley deberían cubrirse para ser contribuyente menor en la práctica no se cumplía pues - la ley no preveía un medio de control, para que se acataran, y a causa de ello la realidad era que muchos de los contribuyentes que no reunían estos requisitos lograban estar dentro de - este régimen eludiendo así muchas obligaciones formales y de - pago, pues en la mayoría de los casos los ingresos que reci--- bían estaban muy por encima de los límites máximos permitidos por lo que éstos contribuyentes tributaban sobre bases no reales.

Al eliminarse los sistemas tributarios denominados contribuyentes menores y bases especiales de tributación con el - objeto de que los contribuyentes incluidos en estos rubros no pasaran a el régimen general de ley que implicaba una carga ad ministrativa excesiva a causa de la complejidad de las disposi--- ciones legales que se aplican en dicho régimen, se crea el nuevo régimen que en un principio se denominó régimen opcional y después se cambió a régimen simplificado.

En este nuevo régimen aparentemente se simplifican las cargas fiscales para el contribuyente y se establece un sistema de pago del impuesto sobre la renta sobre bases más reales, y no estimadas y con tarifas progresivas dependiendo del nivel de utilidades, además se permite la reinversión de capitales - ya que mientras no se retiren utilidades no habrá lugar a pago

de impuesto, con el objeto de lograr el crecimiento de la pequeña empresa pues el sistema de su contabilidad para efectos fiscales se basa en un control de flujo de efectivo o de entradas y salidas. En un principio también se les releva de efectuar pagos provisionales pero a partir de 1991 se incluye la obligación de efectuar pagos provisionales trimestrales.

No obstante la creación de el régimen simplificado y la aparente sencillez de sus disposiciones, la mayoría de los contribuyentes que quedaron excluidos de el sistema de menores y los que estaban en el de base especiales de tributación, que tuvieron que optar por éste nuevo régimen o en su defecto tributar en el régimen general de ley, se vieron con tremendas dificultades para cumplir con las obligaciones previstas en su nuevo tratamiento fiscal ya que no estaban habituados a determinar sus contribuciones y mucho menos a cumplir obligaciones formales de presentar por ejemplo, estado de posición financiera, relación de clientes y proveedores, relación de pagos y retenciones efectuadas, entre otras, por lo que se generó una serie de inconformidades y de protestas por parte de ciertos sectores, solicitando nuevamente el sistema de cuotas fijas.

Por lo anterior la autoridad correspondiente se vio en la necesidad de otorgar una serie de facilidades administrativas para lograr que los contribuyentes pudieran cumplir de una manera más sencilla sus obligaciones fiscales, además de lo---

grar que los sectores inconformes se vieran favorecidos y evitar problemas de tipo social y político.

7.2. CONTENIDO GENERAL DEL SISTEMA DE FACILIDADES ADMINISTRATIVAS.

Mediante la resolución que otorga facilidades administrativas a diversos sectores de contribuyentes publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de Febrero de 1991 se dá a conocer el tratamiento fiscal completo aplicable a cada uno de los diferentes sectores que obtienen ingresos por la realización de actividades empresariales como son el comercio, la industria, la agricultura, la ganadería, la pesca, el transporte, entre otros.

La resolución que nos ocupa está compuesta por capítulos, cada capítulo corresponde a un sector en especial siendo un total de 22, los capítulos a su vez están divididos por reglas, iniciando cada uno con la regla 1a. A cada sector o grupo de contribuyentes se le da su tratamiento fiscal en los diferentes impuestos que causa, por lo que se hace una compilación de las disposiciones legales que contiene las leyes especiales para cada sector, y así, se le dan a conocer en un solo capítulo, con la finalidad de que no tenga que acudir el contribuyente a cada una de las leyes tributarias para buscar las disposiciones que le sean aplicables; también en algunos casos se utilizan vocablos sencillos debido a la dificultad en la comprensión de los tecnicismos utilizados en la redacción de la legislación fiscal.

Por lo anterior, el contenido de cada tratamiento es -- muy similar, dado que todos están basados en las mismas disposiciones legales vigentes y en especial están basados en el capítulo VI sección II del título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que corresponde al régimen simplificado para las actividades empresariales de las personas físicas, así como en otros artículos correspondientes a éstas actividades en las leyes del impuesto al valor agregado y del impuesto al activo.

Así mismo adicionalmente a las facilidades que otorgan las leyes tributarias, al crearse el régimen sumplificado y cu las disposiciones se repiten para los diversos sectores de con tribuyentes en la redacción de cada capítulo, se incluyen algunas facilidades que van encaminadas especialmente a los conceptos deducibles y a eliminar algunas obligaciones formales de tipo informativo. Por lo anterior sólo señalaremos las facili dades que mediante ésta resolución la Secretaría de Hacienda ad adiciona realmente, sin incluir lo que ya viene previsto en ley, toda vez que ya fue señalado en el capítulo anterior del presente trabajo.

Los grupos o sectores a los que están dirigidas las facilidades administrativas, son los siguientes:

- 1.- Sector ganadero.
- 2.- Sector pesca.
- 3.- Sector agrícola.

- 4.- Sector Silvicultura.
- 5.- Pequeños contribuyentes dedicados a actividades -- agrícolas ganaderas silvícolas y de pesca.
- 6.- Personas físicas con actividades empresariales (mi croindustria, servicios y transporte).
- 7.- Comercio en pequeño.
- 8.- Autotransporte de pasajeros (taxistas).
- 9.- Autotransporte ejidal de personal al campo.
- 10.- Autotransporte de carga general, carga urbana y- grúas.
- 11.- Autotransporte de carga federal.
- 12.- Autotransporte de pasajeros urbano y suburbano.
- 13.- Autotransporte foráneo de pasaje y turismo.
- 14.- Introducción de ganado.
- 15.- Introducción de pescados y mariscos.
- 16.- Tablajeros.
- 17.- Artesanos que no utilizan material industrializa- do en la elaboración de sus productos.
- 18.- Artesanos.
- 19.- Expendios y agencias de billetes de lotería.
- 20.- Pronósticos deportivos.
- 21.- Expendedores y despachadores de periódicos y re-- vistas.
- 22.- Sociedades cooperativas de producción.

Cabe señalar que aunque se separan los tratamientos pa-

ra cada sector en especial, algunos son prácticamente iguales, por lo que para su estudio agruparemos aquellos que según su contenido son muy parecidos.

SECTORES AGRICOLA, PESCA, GANADERIA Y SILVICULTURA.

Como ya se indicó en el capítulo anterior las personas físicas y morales que obtengan ingresos por actividades ganaderas agrícolas pesqueras y solvícolas están obligadas a tributar bajo el régimen simplificado no importa el monto de los ingresos que obtengan, sin embargo, dichas personas podrán optar por tributar conforme a lo previsto en la resolución que otorga facilidades administrativas y entonces tendrán las siguientes facilidades:

- Presentar pagos provisionales cuatrimestrales en lugar de trimestrales.

- En el caso de contribuyentes dedicados a la agricultura podrán considerar como salida las erogaciones por mano de obra y otros gastos menores cumpliendo sólo con los requisitos de que los gastos se hayan erogado efectivamente, y estén registrados en el cuaderno de entradas y salidas. En el caso de gastos por mano de obra en lugar de retener y enterar el impuesto que corresponda de acuerdo a las tarifas correspondiente de la ley de impuesto sobre la renta -

podrán retener el 3% directamente sobre el total de pagos por la mano de obra.

- Para contribuyentes cuya actividad sea la ganadera - podrán considerar como salida los gastos por mano de obra, alimentación de ganado y otros gastos menores sin requisito alguno, desde un 59% hasta un 80% de - el total de los ingresos propios de la actividad, de - pendiendo de la especie de ganado. También podrán - retener y enterar por concepto de mano de obra el 3% del total de pagos por este concepto en lugar de --- aplicar las tarifas correspondientes previstas en la Ley de Impuesto sobre la Renta.

- Tratandose de contribuyentes dedicados a la pesca po drán considerar como salida las erogaciones por concepto de reparaciones menores y refacciones usadas, - combustibles, alimentación en alta mar, transporte - al centro de acopio y otros gastos menores hasta por un 15% respecto al total de los ingresos propios de la actividad, con el único requisito de que se hayan erogado efectivamente y estén registradas en el cuaderno de entradas y salidas.

Además, los cuatro sectores no tendrán las siguientes - obligaciones:

- Emitir cheques nominativos para abono en cuenta respecto a las compras y gastos que realicen, elaborar estados financieros dictaminados por Contados Público autorizado.

- Acompañar con comprobantes las mercancías transportadas en territorio nacional.

Con respecto al impuesto al valor agregado debido a que a estos cuatro sectores trasladan dicho impuesto a la tasa del 0% tienen la facilidad de quedar liberados de todas las obligaciones de este impuesto, con excepción de expedir comprobantes, siempre y cuando no deseen solicitar devolución de el impuesto que les hayan trasladado o que hayan pagado en la adquisición de bienes o servicios. Si desean solicitar devolución deberán presentar declaraciones provisionales trimestrales o cuatrimestrales y además cumplir con las demás obligaciones -- previstas en la ley del impuesto en cuestión.

En cuanto al impuesto al activo no hay ninguna facilidad ya que las que previstas en la resolución ya están concedidas por la ley de este impuesto y la resolución sólo se limita a repetirlas.

SECTORES DE AUTOTRANSPORTE DE CARGA LOCAL EN GENERAL,
DE CARGA FEDERAL, DE PASAJE URBANO Y SUBURBANO, Y DE
PASAJE FORANEO Y TURISMO.

También estos sectores tienen obligación de tributar en el régimen simplificado sin importar el monto de sus ingresos, asimismo, podrán acogerse a las facilidades administrativas -- otorgadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y -- que son en general las siguientes:

Para efectos del impuesto sobre la renta estos sectores tienen las siguientes facilidades administrativas:

El Sector de autotransporte de carga en general podrá considerar como salidas además de las previstas en el capítulo anterior, las erogaciones por concepto de sueldo al operador - del vehículo, así como reparaciones y gastos menores hasta en un 60% del total de los ingresos propios de la actividad con - el único requisito de que el gasto haya sido efectivamente erogado y registrado en el cuaderno de entradas y salidas.

El requisito de que haya sido efectivamente erogado se refiere a que el gasto o erogación haya sido real aunque no se pueda comprobar con la documentación respectiva. El registro en el cuaderno de entradas y salidas se refiere a la anotación y descripción expresa del monto que por ese concepto se deduce en el periodo.

El sector de autotransporte de carga federal puede considerar salidas, cuando no tenga manera de comprobar con documentación que reúna los requisitos fiscales, algunos conceptos como las maniobras hasta por \$ 30.00 por tonelada en carga y - \$ 50.00 por tonelada en paquetería; \$ 120.00 por tonelada en - objetos voluminosos y de gran peso; \$ 30.00 por cada 400 Kg m³ en carga ligera y \$ 30.00 por cada 600 Kg por m³ en transporte de muebles y mudanzas; por viáticos de la tripulación \$ 75.00 por día; en objetos voluminosos y de gran peso \$ 150.00 por -- día, por cada miembro de la tripulación; refacciones y reparaciones menores \$.40 por cada Km, recorrido. Todos estos - conceptos deberán reunir sólo el requisito de que haya sido -- efectivamente erogados y registrados en el cuaderno de entra-- das y salidas. Adicionalmente podrán considerar salida hasta un 10% de los ingresos propios de la actividad sin requisito - alguno.

Las personas cuya actividad consiste en el autotranspor- te de pasajeros urbano y suburbano, podrán deducir consideran- do como salidas las erogaciones por concepto de sueldo al ope- rador del vehículo, así como reparaciones y gastos menores has- ta en un 60% del total de ingresos propios de la actividad con el único requisito de que hayan sido efectivamente erogados y registrados en el cuaderno de entradas y salidas.

En el caso del sector de autotransporte de pasaje y tu-

rismo tienen la facilidad de deducir adicionalmente con el --- único requisito de que hayan sido efectivamente erogados y registrados en el cuaderno de entradas y salidas, los gastos de viaje, gastos de imagen y limpieza, así como gastos comunes -- por administración entre permisionarios hasta en un 15% del total de ingresos propios de su actividad; también podrán deducir el 10% de dichos ingresos por conceptos de refacciones de medio uso, y reparaciones menores. Podrán deducir además de lo anterior el 10% de los ingresos propios de la actividad sin requisito alguno.

Los contribuyentes de los cuatro sectores del transporte antes mencionados están relevadas de cumplir con las obligaciones de presentar declaraciones informativas como son las de los 50 principales, clientes y proveedores, declaraciones de crédito al salario pagado en efectivo, emitir cheques nominativos para abono en cuenta y elaborar estados financieros y dictaminarlos por contador público.

SECTORES INTRODUCCION DE GANADO, INTRODUCCION DE PESCADOS Y MARISCOS Y TABLAJEROS.

Los sectores dedicados a la introducción de pescados y mariscos, a la introducción de ganado y los tablajeros que tributan en el régimen simplificado tienen la opción de acogerse a las facilidades administrativas otorgadas por la S.H.C.P. -- y que son las siguientes:

En el caso de los introductores de ganado podrán deducir hasta en un 15% del total de los ingresos propios de la actividad por concepto de pagos a vaqueros y estibadores, así como combustibles, lubricantes, viáticos y otros gastos menores siempre y cuando se hayan erogado efectivamente y se hayan registrado en el cuaderno de entradas y salidas.

También podrán deducir el 30% de las erogaciones por adquisición de ganado sin tener documentación comprobatoria siempre y cuando expidan documentos que contengan los datos de identificación del adquirente y del vendedor, así como identificación del objeto adquirido y firma de quien recibe el pago (autofacturación). Los contribuyentes que opten por deducir este porcentaje deberán presentar a la Administración Local de recaudación que les corresponda declaración mediante dispositivos magnéticos en la que proporcionen información de las operaciones efectuadas.

Para efectos del impuesto al valor agregado tienen la opción de quedar liberados de todas las obligaciones para este impuesto excepto la de expedir comprobantes; pero en éste caso no tendrán derecho a pedir devolución del citado impuesto.

El sector correspondiente a la introducción de pescados y mariscos puede considerar como salida sin necesidad de comprobantes hasta un 15% del total de los ingresos propios de la

actividad, por concepto de pagos a maniobristas y estibadores; así como combustibles, lubricantes y gastos menores cumpliendo sólo con registrarlos en su cuaderno de entradas y salidas y - que hayan sido efectivamente erogados.

Los contribuyentes con la actividad de tablajeros tienen la facilidad de deducir hasta el 11% del total de sus ingresos propios de su actividad sin requisito alguno.

También pueden deducir adicionalmente hasta un 30% del total de las erogaciones por concepto de adquisición de ganado cumpliendo los requisitos de autofacturar, como se señaló para el sector de introducción de ganado; asimismo deberán presentar a su Administración Local de Recaudación declaración mediante dispositivos magnéticos en la que proporcionen la información referente a operaciones efectuadas anualmente; cabe - - aclarar que los dispositivos magnéticos son, discos que contienen información la cual se lee a través de equipo de cómputo.

A estos tres sectores se les releva de la obligación de presentar declaraciones informativas como la de los cincuenta principales clientes y proveedores; asimismo, se eliminan las obligaciones de emitir cheques nominativos para abono en cuenta y de elaborar estados financieros y dictaminarlos por Contador Público.

SECTORES DE EXPENDIOS DE BILLETES DE LOTERIA, EXPENDEDORES Y DESPACHADORES DE PERIODICOS Y REVISTAS, Y PRONOSTICOS DEPORTIVOS.

Las facilidades administrativas que pueden aplicar este grupo de contribuyentes son las siguientes:

El sector de expendedores de billetes de lotería pueden considerar como salida y por lo tanto deducir, las erogaciones por concepto de gastos menores hasta el 5% del total de los ingresos propios de la actividad, cumpliendo los requisitos de - que estén registrados en la contabilidad y que hayan sido erogados efectivamente en el ejercicio de que se trate.

Para los contribuyentes con la actividad de venta de -- pronósticos deportivos, se les da la facilidad de poder considerar como salida por concepto de gastos menores, hasta el 5% del total de sus ingresos propios de la actividad cumpliendo - los mismos requisitos señalados anteriormente para el sector - que antecede. También pueden deducir las erogaciones por concepto de salarios a trabajadores cumpliendo con los requisitos de enterar el 3% por productos del trabajo trimestralmente, -- que hayan sido erogadas efectivamente en el ejercicio y que estén registrados en el cuaderno de entradas y salidas.

En el caso del sector correspondiente a expendedores y despachadores de periódicos y revistas no tienen ninguna facilidad para poder deducir alguna erogación no comprobable, y --

aunque también aparece en la resolución que estamos analizando sólo se hacen transcripciones de lo que preveen las leyes de - ISR, de I.A. y de IVA para el régimen simplificado; la única - facilidad que se le da a este sector al igual que a los demás es el de no presentar declaraciones informativas, no emitir -- cheques nominativos para abono en cuenta, no elaborar estados financieros ni dictaminarlos por Contador Público autorizado.

Los sectores microindustria, servicios y transporte autotransporte de pasajeros (taxistas) y comercio en pequeño, -- son el grupo más beneficiado con las facilidades administrativas por lo que se analizará en el siguiente inciso.

7.3. CONTENIDO DEL SISTEMA DE FACILIDADES PARA LOS SECTORES DE MICROINDUSTRIA Y SERVICIOS Y COMERCIO EN PEQUEÑO.

Los sectores microindustria y comercio en pequeño son llamados así porque para quedar comprendidos en estos tratamientos se requiere como requisitos que sus ingresos anuales no rebasen los \$692,368.00 y que sus operaciones las realicen con el público en general.

No obstante estas dos limitantes, una gran población de contribuyentes están comprendidos en estos dos sectores, y por la serie de facilidades que contiene, muchos contribuyentes se acogen a éstos tratamientos aún no cumpliendo con los requisitos que se establecen, toda vez que en dichos tratamientos no hay un sistema de control o verificación de los requisitos para tributar en los mismos.

A continuación mencionaremos, el contenido del capítulo sexto de la resolución que otorga facilidades administrativas a los contribuyentes que en la misma se señalan y que refiere a las personas físicas con actividades empresariales -- (microindustria, servicios y transporte), cuyo contenido es idéntico al del capítulo de comercio en pequeño.

SUJETOS.

Los contribuyentes personas físicas, cuyos ingresos --

anuales durante 1995 no hubieran excedido de \$ 692,368.00 y - que vendan productos o presten servicios al público en general podrán cumplir con sus obligaciones fiscales en el régimen simplificado, conforme a lo dispuesto por el tratamiento de microindustria y servicios.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

La diferencia entre entradas y salidas, sin incluir es estas últimas, los tres salarios mínimos de trabajadores o familiares que se pueden considerar como salidas sin cumplir requisito alguno, se denomina ganancia para los efectos del capítulo.

CONTRIBUYENTES QUE NO PAGAN EL IMPUESTO.

No pagarán el impuesto sobre la renta por las actividades previstas en este tratamiento, quienes obtengan una ganancia trimestral que no exceda de un monto equivalente a un salario mínimo elevado al año, conforme a las cantidades que -- atendiendo al área geográfica para los fines de la aplicación del salario mínimo en la que el contribuyente tenga su domicilio, se señalan a continuación:

- I. \$6,554.90 para el área A.
- II. \$6,088.80 para el área B.
- III. \$5,530.78 para el área C.

Estas cantidades se incrementarán cuando se aumente el

salario mínimo. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, informará a los contribuyentes las nuevas cantidades de ganancia exenta trimestral.

OBLIGACIONES DE QUIENES NO PAGAN EL IMPUESTO.

Los contribuyentes que no pagan el impuesto, tendrán únicamente las siguientes obligaciones:

- I. Estar inscritos en el Registro Federal de contribuyentes.
- II. Llevar un cuaderno de entradas y salidas, y conservar el original de los documentos a que se refieren las siguientes fracciones de ésta regla.
- III. Entregar a sus clientes copia de las notas de venta o servicio siempre que excedan de \$34.00.
- IV. Solicitar y conservar comprobantes que reúnan los requisitos fiscales, por las compras de bienes -- nuevos que usen en su negocio, cuando el precio -- sea superior a \$861.00

OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES QUE PAGAN IMPUESTO.

Quienes obtengan una ganancia trimestral superior a un salario mínimo de la zona geográfica que les corresponda, ten

drán las siguientes obligaciones:

- I. Estar inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes.
- II. Llevar el cuaderno de entradas y salidas, y conservar el original de los documentos a que refieren las siguientes fracciones.
- III. Entregar a sus clientes copia de las notas de venta o servicio, siempre que exceden de \$ 34.00.
- IV. Solicitar y conservar por un período de cinco años, comprobantes que reúnan requisitos fiscales por las compras de bienes nuevos que usen en su negocio, cuando el precio de los bienes sea superior a \$ 861.00
- V. Para que proceda como salida la inversión de los automóviles que se destinen a la actividad deberán ostentar en ambas puertas delanteras el nombre, denominación o razón social del contribuyente, con letras de 10 cm. de altura. El letrero deberá ser de color contrastante y distinto del color del automóvil o podrá optar por llevar, -- una propaganda de dimensiones similares. Los --

automóviles de nueva adquisición deberán tener el mismo color distintivo. El contribuyente podrá optar por utilizar el vehículo para su uso personal y en ese caso no será obligatorio que lo guarde en un lugar específico fuera el horario de labores del negocio, así como, lo podrá asignar para que lo use determinada persona.

Los contribuyentes que adopten esta opción, sólo podrán considerar como salida el 50% del valor del vehículo. Los vehículos de más de 10 pasajeros y aquellos cuya capacidad de carga sea mayor a 3100 kg. no estarán sujetos al cumplimiento de los requisitos que se señalan en esta fracción. El límite máximo para considerar como salida la inversión en automóviles en ningún caso podrá exceder a un monto equivalente a \$150,000.00

Los contribuyentes del capítulo de microindustria y servicios podrán cumplir con la obligación de inscribirse en el Registro Federal de contribuyentes, por conducto de la agrupación a la que pertenezcan. En este caso las agrupaciones deberán presentar los formatos R-1 por cada uno de sus agremiados ante la administración local de recaudación, haciendo uso del buzón de recepción de trámites fiscales que corresponda al domicilio fiscal de los contribuyentes.

CONTRIBUYENTES QUE CUENTEN CON MAS DE TRES TRABAJADORES O FAMILIARES DE SALARIO MINIMO.

Los contribuyentes de este sector que deseen considerar salida los sueldos de trabajadores distintos de los 3 trabajadores o familiares de salario mínimo, cuyo sueldo la Secretaría de Hacienda y Crédito Público reduce en forma automática - de su ganancia en las tablas de impuesto que publica trimestralmente, deberán en estos casos cumplir con los siguientes requisitos:

- a) Efectuar la retención y entero del impuesto sobre la renta de los trabajadores mencionados y entregar en efectivo a aquellos que corresponda, las diferencias a su favor con motivo de crédito al salario -- previsto en la ley de la materia.
- b) Llevar y conservar nómina en forma individualizada por cada trabajador en la que registren los pagos - de sueldos o salarios, el impuesto que en su caso - se haya retenido y las diferencias que resulten a - su favor del trabajador con motivo de crédito al sa lario.
- c) Calcular el impuesto anual de las personas que les hayan prestado servicios subordinados.

d) Presentar a través de Buzón fiscal en el mes de febrero de cada año, declaración proporcionando información de las personas a quienes hayan entregado -- cantidades en efectivo, por concepto de diferencias a su favor derivadas del crédito al salario en el año de calendario anterior, utilizando el formato - 26.

e) Inscribir a sus trabajadores para efectos del SAR.

Sólo procederá la entrega a los trabajadores de las diferencias a su favor derivadas del crédito al salario, en los casos en que se dé cumplimiento a los requisitos antes previstos.

Los contribuyentes podrán disminuir de los impuestos - federales a su cargo o de los retenidos a terceras, las cantidades que entreguen a sus trabajadores por concepto de crédito al salario siempre que den cumplimiento a las obligaciones previstas en los 5 incisos inmediatos anteriores.

Los contribuyentes no tendrán que cumplir con las siguientes obligaciones:

- I. Presentar declaración anual. Solo la presentarán cuando obtengan además de sus ingresos por actividades empresariales, otros ingresos como -

salarios honorarios o arrendamiento de inmuebles; también si desean hacer deducciones por honorarios médicos gastos hospitalarios, de funerales o donativos.

- II. Presentar la declaración con información de sus 50 principales, clientes y proveedores.

- III. En el caso de que la autoridad fiscal les proporcione máquinas registradoras de comprobación fiscal será sin costo alguno para el contribuyente mientras los ingresos que obtenga en el año se mantengan dentro del límite establecido para tributar en éste sector . En el ejercicio en que sus ingresos excedan al límite señalado, deberán cubrir a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por concepto de derechos, la cantidad que establezca la Ley Federal de Derechos vigente en el ejercicio de que se trate o bien podrá adquirir la máquina de comprobación directamente del fabricante autorizado.

CUADERNO DE ENTRADAS Y SALIDAS.

Los contribuyentes deberán efectuar en su cuaderno de entradas y salidas las anotaciones siguientes:

- I. En la primera hoja de su cuaderno, los bienes -- que usen en el negocio al primero de enero de -- 1996, así como el valor comercial de los mismos cuando éstos excedan de \$861.00

Los contribuyentes que inicien actividades durante dicho año, determinarán el valor de los bienes a la fecha de inicio.

- II. En la parte de entradas, el total de las ventas diarias o de los servicios prestados, así como - cualquier otra entrada obtenida en el mismo día.

- III. En la parte de salidas, el total de las compras - diarias, así como cualquier otra salida que hayan realizado en el mismo día.

El cuaderno de entradas y salidas deberá estar empastado y numerado y sus anotaciones podrán efectuarse en forma -- global una vez por trimestre, dicho cuaderno no requiere de - autorización o sello alguno por parte de las autoridades fiscales, toda vez que no es libro de contabilidad.

Cuando los contribuyentes cuenten con ayudas de computo para llevar su cuaderno, las hojas computarizadas que se - impriman para estos efectos podrán hacer las veces de cuaderno de entradas y salidas, debiendo de empastar dichas hojas -

durante el período de enero, a marzo del ejercicio siguiente a aquél en que se registren dichas operaciones.

CALCULO DEL IMPUESTO.

Para calcular el impuesto sobre la renta que se pagará trimestralmente, se procederá como sigue:

- I. Se determinará la ganancia trimestral restando -- del total de entradas del período las salidas -- del mismo período sin incluir en estas últimas -- los 3 salarios mínimos de trabajadores o familiares.

- II. La cantidad anterior se localizará en las tablas de impuesto sobre la renta que publicará trimestralmente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en las que se indicará la cantidad a pagar. Dicha tabla incluirá la deducción de los 3 salarios mínimos por familiares o trabajadores. El importe a pagar se anotará en el formato de pago 1 y se pagará en los bancos autorizados. En caso de no existir instituciones bancarias autorizadas en la localidad, las declaraciones podrán enviarse por correo en pieza certificada a la Administración Local de Recaudación que corresponda al domicilio fiscal de contribuyentes.

Los contribuyentes a que se refiere éste capítulo deberán presentar esta declaración el día cuyo número sea igual - al día de su nacimiento, en el mes en el que corresponda de acuerdo a la primera letra de su registro federal de contribuyentes, conforme a lo siguiente:

- a) Letras A a la G, durante los meses de mayo, agosto noviembre y febrero.
- b) Letras H a la O, durante los meses junio, septiem--bre, diciembre y marzo.
- c) Letras P a la Z, durante los meses de julio, octu--bre, enero y abril.

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

IMPUESTO AL ACTIVO.

No estarán obligados a pagar éste impuesto, las personas físicas que realicen actividades empresariales, que tengan bienes afectos al negocio, cuyo valor no exceda de un monto equivalente a 15 veces el salario mínimo elevado al -- año, conforme a las cantidades que, atendiendo al área geográ

fica para fines de la aplicación del salario mínimo en la que el contribuyente tenga su domicilio fiscal, se señalan a continuación:

- I. \$ 98,323.50 para el área A.
- II. \$ 91,332.00 para el área B.
- III. \$ 82,961.70 para el área C.

Estas cantidades se incrementarán cuando se aumente el salario mínimo. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público informará a los contribuyentes las nuevas cantidades.

Tampoco están obligados al pago del impuesto al activo las personas físicas que realicen actividades empresariales - que en 1992 hubieran tenido bienes cuyo valor no haya excedido de un monto equivalente a 15 veces el salario mínimo de dicho ejercicio elevado al año conforme a las cantidades que -- atendiendo al área, geográfica para fines de la aplicación -- del salario mínimo en la que el contribuyente tenga su domicilio, se señalan a continuación:

- I. \$ 73,187.70 para el área A.
- II. \$ 67,636.80 para el área B.
- III. \$ 61,021.35 para el área C.

Quienes apliquen el procedimiento a que se refiere esta regla, para determinar si los ejercicios siguientes pagan el impuesto al activo, deberán invariablemente considerar el valor de los bienes que hubieran tenido en el cuarto ejercicio anterior al que corresponda el pago del impuesto.

Cuando el contribuyente cuente con bienes inmuebles --- afectos a la actividad empresarial podrá considerar el valor catastral del inmueble para efectos del impuesto al activo. En el caso de inmuebles que se utilicen parcialmente en la actividad empresarial, el impuesto al activo se calculará en forma proporcional considerando los metros cuadrados del local en que se realicen dichas actividades, respecto del total de metros cuadrados del inmueble.

CONTRIBUYENTES QUE PAGAN EL IMPUESTO.

Las personas físicas que tengan bienes afectos al negocio cuyo valor sea superior a las 15 veces el salario mínimo activo anualizado, y que se señalaron anteriormente en el rubro del Impuesto al activo determinarán el impuesto sobre el excedente de las mismas, debiendo aplicar la tasa del 1.8% . El resultado se dividirá entre cuatro y esta cantidad se pagará trimestralmente conjuntamente con el impuesto sobre la renta en su caso, utilizando el formato de pago 1.

OPCION DE NO PRESENTAR DECLARACION ANUAL.

Los contribuyentes de este sector podrán optar por no presentar declaración anual de este impuesto. Esta opción só lo podrá ejercerse cuando no se esté obligado a presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta.

CALCULO DEL IMPUESTO.

Los contribuyentes que esten obligados a presentar la declaración anual, determinarán el impuesto anual considerando el valor de los bienes que anotarán en la primera hoja de su cuaderno de entradas y salidas, sin deducción alguna. Al total de dichos bienes se le aplicará la tasa del 1.8%.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

CONTRIBUYENTES QUE NO PAGAN EL IMPUESTO.

Por lo que se refiere al impuesto al valor agregado no están obligados al pago de este impuesto, quienes en el año - de 1995 hayan tenido bienes y obtenido ingresos, que no hubieran excedido respectivamente de 15 veces el salario mínimo -- anualizado y de un monto equivalente a 77 veces el salario mínimo elevado al año, conforme a las cantidades que atendiendo al área geográfica para fines de la aplicación del salario mínimo en la que el contribuyente tenga su domicilio, se señalan a continuación:

- a) \$ 504,727.30 para el área A.
- b) \$ 468,837.60 para el área B.
- c) \$ 425,870.06 para el área C.

Los contribuyentes a que se refiere esta regla deberán durante 1996, solicitar comprobantes por todas las compras y gastos que efectúan que excedan de \$34.00 y obtener y conservar como mínimo comprobantes que reúnan los requisitos fiscales, por las compras de bienes nuevos que usen en su negocio, cuando el precio sea superior \$861.00.

CONTRIBUYENTES QUE PAGAN EL IMPUESTO.

Los contribuyentes que hayan tenido durante 1995 ingresos y bienes que hubieran excedido a las cantidades señaladas en la regla anterior deberán realizar pagos trimestrales de este impuesto, conjuntamente en su caso, con los del impuesto sobre la renta y los del impuesto al activo, en los mismos -- plazos y formatos.

Los contribuyentes a que se refiere esta regla, deberán efectuar las anotaciones en su cuaderno de entradas y salidas, distinguiendo las entradas a las tasas del 0%, 10% o 15% según corresponda. Sin embargo, podrán aplicar a sus ven-
tas de cada trimestre el por ciento en que las operaciones ---
afectas a cada una de las tasas represente del total; en este

caso harán la separación por tasas del impuesto únicamente en los primeros siete días de cada trimestre.

OPCION DE NO PRESENTAR DECLARACION ANUAL.

Los contribuyentes a que se refiere éste capítulo, podrán optar por no presentar declaración anual de éste impuesto. Esta opción sólo podrá ejercerse cuando no se esté obligado a la presentación de la declaración anual del impuesto sobre la renta, de conformidad con la fracción I de la regla 5a. de este capítulo".

El tratamiento fiscal señalado anteriormente es igual al que el que se refiere a el sector de comercio en pequeño; y también es similar, solo tiene mínimas variantes para el correspondiente a el autotransporte de pasajeros (taxistas).

Como se observará a este grupo muy grande de contribuyentes se les releva de una serie de obligaciones y se les dan facilidades como son entre otras las siguientes:

- No presentar declaración anual.
- No pagar el impuesto al valor agregado.
- No efectuar cálculo del impuesto sobre la renta como lo hacen los demás contribuyentes, ya que el impuesto se les publica precalculado en una tabla.
- Se les permite no pagar impuesto sobre la renta por

una ganancia bastante elevada en relación con las demás personas físicas.

- Se les permite calcular el valor de sus activos en bienes inmuebles considerando el valor catastral de dichos bienes y no el valor actualizado que se considera para las demás personas físicas.
- Respecto a máquinas registradoras de comprobación fiscal, que asigna la autoridad, no pagar derechos ni de asignación ni de uso.
- No extender ni solicitar comprobantes con los requisitos fiscales, para efectos del impuesto sobre la renta, y para efectos del IVA solo en algunos casos.

CAPITULO 8

CONSECUENCIAS DE LA APLICACION DEL SISTEMA DE
FACILIDADES ADMINISTRATIVAS

Al eliminarse los sistemas de tributación a través de - cuotas fijas o bases especiales de tributación, y al crearse - el régimen simplificado para las actividades empresariales en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se generó una serie de con fusiones e inconformidades en la gran mayoría de contribuyen- tes que tenían que acogerse al nuevo régimen fiscal o en su ca so al régimen general de Ley, por ser ambos demasiado complica dos y aún más este último. Por lo anterior para aliviar y - - tranquilizar a los diversos grupos de contribuyentes que fre- cuentemente se manifestaban en contra de la reforma fiscal, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, emitió la resolución por la que se otorgan facilidades administrativas a diversos - sectores de contribuyentes, con la cual se logró sofocar las - protestas de los grupos inconformes, pero se provocaron proble- mas de otra magnitud.

8.1. DIFICULTAD PARA LA COMPRESION Y APLICACION
POR EL CONTRIBUYENTE.

La mayoría de la población en México no tiene desarrollada una cultura que le permita responsabilizarse de las consecuencias de su actividad social y económica, por este motivo no se interesa suficientemente por conocer las normas básicas que rodean la mayor parte de sus actos como ser social y como miembro de una comunidad productiva, esto es a consecuencia de la organización social, cultural y política del lugar y medio en que cada persona crece y desarrolla, así como de las influencias educativas que rodean la formación de cada ser humano.

La anterior reflexión se hace en razón de que si a la mayoría de los mexicanos no se les ha infundido una cultura de responsabilidad e interés por aprender y aplicar todo aquello que regule sus actividades cotidianas, como consecuencia va ha resultar muy difícil que haya una comprensión suficiente de la manera en que cada uno ha de cumplir con sus obligaciones como gobernado y en especial las de carácter fiscal.

La manera en que los dirigentes del país han organizado el sistema tributario federal, así como las transformaciones tan constantes que sufre dicho sistema, hacen aún más difícil su comprensión; aunado a lo anterior, la falta de difusión de

información fiscal básica de manera constante y accesible, provoca una ignorancia generalizada de las disposiciones legales y administrativas que se deben cumplir en el ámbito fiscal.

Otro factor que contribuye al desconocimiento de las obligaciones, y la manera de cumplir con ellas, es la mala calidad de la atención que reciben generalmente los contribuyentes en las oficinas administrativas al solicitar orientación, ya sea de trámites que realizar o de obligaciones contraídas, así como la manera de cumplir con ellas, pues al no encontrar respuestas satisfactorias o una atención adecuada, se crean aún más condiciones para fomentar la ignorancia fiscal.

En el capítulo anterior se señaló el tratamiento fiscal que se les aplica a los pequeños empresarios, según el cual aparentemente es muy sencillo, y por lo tanto comprensible para la población de contribuyentes a los que va dirigido, sin embargo dicho tratamiento al no haber sido difundido por las autoridades correspondientes o al haberse difundido en muy poca medida, a la fecha la mayor parte de contribuyentes lo desconocen totalmente y sólo la minoría tienen un mínimo conocimiento del mismo, a pesar de que tiene aproximadamente cinco años de haberse puesto en vigencia.

Cabe hacer un análisis de las principales obligaciones fiscales que tienen los pequeños empresarios, así como de las

dificultades que presentan para cumplir con las mismas, entre ellas encontramos las siguientes:

a) Llevar contabilidad simplificada mediante un registro de entradas y salidas en un cuaderno empastado y foliado, además de anotar en la primera hoja de su cuaderno la relación de sus bienes cuando el valor de estos exceda de \$861.00.

b) Expedir comprobantes simplificados cuando el valor de cada una de sus operaciones exceda de \$34.00

Las dos obligaciones antes señaladas, en la práctica es difícil que se cumplan, ya sea porque los contribuyentes las desconocen o porque aunque las conozcan no las llevan a cabo por desinterés y apatía, que son consecuencia de la inexistencia de una cultura fiscal y cívica en general.

c) En el tratamiento materia de este análisis dentro de lo que se consideran entradas se incluyen conceptos como - las aportaciones de capital, los retiros de cuentas bancarias, los impuestos trasladados por el contribuyente entre otros; - asimismo en lo que se consideran salidas se incluyen conceptos como los depósitos en cuentas bancarias, los retiros de capital, los impuestos trasladados al contribuyente entre - - otros, conceptos que están previstos en la Ley del Impuesto - Sobre la Renta en el título IV capítulo VI, sección II refe--

rente al régimen simplificado para las actividades empresariales de las personas físicas.

Este sistema de contabilidad con los conceptos anteriores se sale del esquema básico de lo que comunmente se entiende como ingresos y egresos, por lo que los contribuyentes que se inscriben en dicho tratamiento manifiestan muchas confusiones para poder integrar la contabilidad y determinar correctamente el impuesto sobre la renta, incluso los profesionistas especialistas en la materia tienen dificultades para comprenderlo.

d) En cuanto a la determinación del Impuesto Sobre la Renta sólo se debe obtener la diferencia de las entradas menos las salidas del período (trimestre) obteniendo así la ganancia de dicho período, la cual se ubica en la tabla de impuesto trimestral que se publica en el Diario Oficial para el trimestre respectivo.

Lo anterior que parece tan sencillo en la mayor parte de los casos no se realiza adecuadamente, por un lado, porque al determinar las entradas y las salidas sólo consideran como tales los ingresos y egresos propios de la actividad sin tomar en cuenta los conceptos anteriormente mencionados en el inciso a); por otro lado la dificultad para conseguir la tabla de impuesto vigente para cada período provoca que se apli

que una tabla equivocada o que se pague o declare fuera de los plazos establecidos.

e) Otra de las obligaciones de los contribuyentes es la de inscribirse y presentar avisos al Registro Federal de -- Contribuyentes, sin embargo al tratar de cumplir con la obligación de inscribirse y de presentar algunos de los avisos de -- cambio de situación fiscal se deben señalar las claves que indican las obligaciones fiscales correspondientes según el régimen fiscal y la actividad que se desarrolle, así como si es régimen general u opcional. Esto también es causa de una serie de confusiones para los contribuyentes pues por el gran número de claves que existen a nivel administrativo para diferenciar a los diversos regímenes fiscales, los diversos sectores de -- contribuyentes así como a los diversos impuestos, provoca que los contribuyentes señalen claves incorrectas y que posteriormente se les requieran obligaciones que no deberfan cumplir y por lo mismo se les impogan multas constantemente. También representa otro problema al contribuyente la poca y en ocasiones nula distribución y difusión de las tablas de pago de Impuesto Sobre la Renta, ya que el común de contribuyentes no sabe cómo ni dónde conseguir las tablas vigentes al momento de tener que presentar su declaración de impuestos.

f) Aunado a lo anterior, el constante cambio de formularios fiscales y la dificultad para llenarlos correctamente -

representa otro problema para que los contribuyentes cumplan - adecuadamente y oportunamente sus deberes para con el fisco, y aún más en el caso de los contribuyentes materia de este estudio, que estaban acostumbrados a que en el antiguo sistema de tributación que tenían, la tesorería de la entidad o en su caso las extintas Oficinas Federales de Hacienda les enviaban o les llenaban el formulario con la cuota fija que les correspondía anual o bimestral según fuera el caso.

El artículo 33 del Código Fiscal de la Federación establece como obligación de las autoridades fiscales el prestar - asistencia gratuita, explicando de manera sencilla y sin tecnicismo las disposiciones fiscales; elaborando y distribuyendo - folletos manteniendo oficinas en todo el territorio nacional - que se ocupen de orientar y auxiliar al contribuyente en el -- cumplimiento de sus obligaciones elaborando formularios que -- puedan llenarse fácilmente y distribuirlos oportunamente.

No obstante lo estipulado en la disposición legal anteriormente citada, la asistencia que se presta no cubre los requerimientos de los contribuyentes de cantidad y en muchos de los casos tampoco de calidad. En relación con esto gran parte del personal encargado de prestar asistencia desconoce en términos generales la mecánica y funcionamiento integral del régimen simplificado, así como de la causa de fondo para la que fue planeado. Así las cosas resultan que no se difunde ni orienta

de manera adecuada al contribuyente y esto fomenta la confu--
sión y desconocimiento de los tratamientos fiscales.

8.2. INEQUIDAD EN EL TRATAMIENTO FISCAL DE ESTOS SECTORES CON RESPECTO A OTROS REGIMENES PARA PERSONAS FISICAS.

Uno de los principios teóricos de los impuestos formulados por Adam Smith en su obra: "La Riqueza de las Naciones", es la justicia; según este principio los súbditos de cada Estado deben de contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercano posible a sus respectivas capacidades, esto es, en proporción a los ingresos que obtienen bajo la protección del Estado.

El principio de justicia se desdobra a la vez en dos subprincipios: el de generalidad y el de uniformidad, el primero se refiere a que paguen impuestos todas aquellas personas que se encuentren comprendidas en las hipótesis generales que establezcan las leyes; el segundo se refiere a la igualdad de todos frente al impuesto, y esta igualdad quiere decir que todos contribuyen a los gastos públicos de acuerdo a su capacidad contributiva, de tal manera que a mayor capacidad la aportación sea mayor y viceversa.

El maestro González de la Garza señala que este principio influyó en la Constitución Francesa de 1789 y "La Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano", y pasó a la Constitución Española de Cádiz de 1812, y a su vez las Constituciones Mexicanas en especial las de 1857 y de 1917, que pro

claman el principio de justicia al exigir que los mexicanos - contribuyamos a los gastos públicos de manera proporcional y equitativas. (23)

En relación con lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la equidad es toralmente la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravados, deducciones permitidas, plazos de pago, debiendo variar únicamente las tarifas tributarias aplicables de acuerdo a la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad. La proporcionalidad radica medularmente en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos, en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa de sus ingresos, rendimientos, o utilidades. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo a la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos y esto se cumple a través de la aplicación de tarifas progresivas ya que mediante ellas se consigue

(23) González de la Garza Sergio, Francisco. Derecho Financiero Mexicano, ed. Porrúa, S.A., decimaséptima ed., - México, p. 404.

que cubran un impuesto mayor los contribuyentes de más elevados ingresos y un monto inferior a los de menores ingresos.

(24)

Los conceptos anteriores son principios básicos que se deben de cumplir para la creación y aplicación de una disposición legal que imponga una contribución específica. En el caso de la Ley que regula el Impuesto Sobre la Renta, esto se cumple en términos generales salvo algunas excepciones en lo que respecta a las personas físicas. Sin embargo, con la creación de las facilidades administrativas para los contribuyentes personas físicas con actividades empresariales en el régimen simplificado, se trasgreden los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad al permitirles una serie de facilidades, que se señalan a continuación:

a) No pagar Impuesto Sobre la Renta cuando el monto de la ganancia trimestral no exceda de \$10,000.00, cantidad que se incrementa en proporción al aumento del salario mínimo.

b) Sólo solicitar comprobantes de sus gastos o salidas cuando se adquieran bienes nuevos que se utilicen en el negocio cuando el valor de éstos exceda de \$861.00

(24) Crf. Informe rendido por la Suprema Corte de Justicia, primera parte, pleno 1985, pág. 402.

c) No pagar derechos por asignación y uso de máquinas registradoras de comprobación fiscal, es decir, la asignación y uso se harán en forma gratuita.

d) No presentar declaración anual a menos que se obtenga algún otro ingreso en el ejercicio, como pueden ser salarios u honorarios.

e) No efectuar cálculo del Impuesto Sobre la Renta -- conforme el procedimiento normal que se hace aplicando las tarifas de los artículos 80 y 80A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, toda vez que la Secretaría de Hacienda hace los cálculos correspondientes y los publica en el Diario Oficial mediante una tabla en la cual el contribuyente sólo ubica la ganancia percibida en el trimestre obteniendo así directamente el impuesto a pagar.

f) Con respecto al Impuesto al Valor Agregado, no tienen obligación de pagarlo si el valor de sus actos o actividades y el valor de sus activos, no rebasan 77 y 15 veces el salario mínimo general respectivamente anualizado.

g) Tampoco tienen obligación de pagar el impuesto al activo los contribuyentes que tengan bienes afectos al negocio con un valor inferior a 15 veces el salario mínimo general anualizado.

h) También tienen la facilidad de considerar como entradas las aportaciones de capital, los préstamos obtenidos y los impuestos trasladados por el contribuyente; asimismo, pueden considerar como salidas los retiros de capital, el pago de préstamos y los impuestos que le hayan trasladado al contribuyente.

Respecto a la facilidad señalada en el inciso a) se excentan de impuesto aproximadamente a cuatro y medio salarios mínimos, que incluyen el sueldo del dueño del establecimiento y el de tres personas más, empleados o familiares, lo cual significa que independientemente de que el contribuyente erogue o no esos sueldos se le deducen automáticamente al estar incluidos ya en la tabla del Impuesto Sobre la Renta. Esto también implica que con respecto a la deducción de estos salarios mínimos tampoco es necesario que dicho contribuyente cumpla con las obligaciones que tienen los patrones para poder deducir sueldos, como son retener y enterar el impuesto que corresponda a dichos sueldos o en su caso pagar crédito al salario a los trabajadores, entre otras obligaciones.

Es importante precisar que un contribuyente persona física en cualquier régimen fiscal (excepto régimen general de ley) que obtenga una utilidad, ganancia o ingreso libre de deducciones, por un monto de \$10,000.00 trimestrales pagaría como mínimo \$504.00; inclusive los contribuyentes asalariados -

pagarían una cantidad mayor, ya que el impuesto anterior contiene un subsidio al 100% (según tabla contenida en el artículo 80A de la LISR) y como se analizó en el capítulo sexto de este trabajo, los asalariados aplican un subsidio siempre inferior al 100% dependiendo de sus prestaciones.

La facilidad indicada en el inciso b) que se refiere a liberar a estos sectores de la obligación de tener comprobantes de sus deducciones, excepto cuando se trate de un bien nuevo que forme parte de su activo con valor mayor de \$861.00,- ha ocasionado una grave evasión de pago de impuestos, pues en razón de que no se requiere comprobar las deducciones los contribuyentes declaran al fisco la ganancia que les place, siempre tratando de evitar rebasar el límite que se les permite como exento o incluso, si se pretende pagar impuesto sobre la renta, pueden decidir el monto que se desea pagar, ajustando de esta manera su ganancia; esto ocurre debido también a que sólo se les obliga a registrar el monto de sus entradas y sus salidas en un cuaderno empastado y foliado, por lo cual registran gastos o compras inexistentes o que fiscalmente no son deducibles. Esto resulta totalmente injusto para los demás contribuyentes que tienen que recabar documentación comprobatoria de sus erogaciones, y además vigilar que dicha documentación reúna una serie de requisitos para que los puedan deducir.

En relación con lo previsto en el inciso c) cabe destacar que en el hecho de relevar a estos contribuyentes de la obligación de pagar derechos por asignación y uso de máquinas registradoras de comprobación fiscal, ocasiona un trato desigual o inequitativo con respecto a los demás contribuyentes, ya que el pago de derechos por este concepto está previsto en la Ley Federal de Derechos para que todas las personas que caigan en el supuesto paguen este gravamen. Aunado a lo anterior, este beneficio también ocasiona que la autoridad al relevarlos de pagar derechos por este concepto, a la gran mayoría de contribuyentes de estos sectores no se les asignen máquinas registradoras de comprobación, originando así libertad para omitir ingresos y por lo tanto, pago de impuestos, al obligarlos solamente a extender comprobantes de sus ventas o de sus servicios cuando cada operación exceda de \$34.00, lo que generalmente tampoco se cumple, ya que la autoridad en muchos de los casos no vigila que se acate dicha disposición, y por lo tanto tampoco impone las sanciones correspondientes -- salvo casos muy esporádicos.

En lo que hace al inciso d) la facilidad de no presentar declaración anual, sí constituye un beneficio y representa realmente una simplificación, toda vez que si los impuestos se pagan correctamente con los pagos provisionales y no hay otro ingreso que acumular en declaración anual, ésta resulta casi innecesaria para el sistema de determinación de im

puestos de las personas físicas, (con excepción del régimen general para actividades empresariales); sin embargo, esta facilidad debería otorgarse también a los demás contribuyentes personas físicas.

Asimismo, en el inciso e) se plantea otra facilidad que consiste en que la Secretaría de Hacienda determine y publique el Impuesto Sobre la Renta, a través de una tabla, lo cual también representa una simplificación y por lo mismo una facilidad bastante provechosa, debido al desconocimiento de los mecanismos de determinación del impuesto, y además por lo complicado que les parece a la mayoría de los contribuyentes calcularlo. Por lo mismo, este beneficio no sólo es necesario para los sectores de pequeños empresarios sino para la gran mayoría de contribuyentes personas físicas, como son entre otros, los que perciben ingresos por honorarios, los arrendadores de inmuebles, y para los asalariados, ya que ellos también afrontan los mismos problemas para saber las cantidades que deben pagar, sin embargo, no cuentan con esta facilidad lo que provoca que cumplen sus obligaciones de pago con gran cantidad de errores, o que cumplan de manera extemporánea y a requerimiento de las autoridades recaudadoras haciéndose acredores a recargos y multas; en el caso de los asalariados que pagan mediante retención de un tercero (empleador) nunca saben si la cantidad retenida, es la correcta quedando a expensas de lo que haga el empleador o retenedor quien en

muchas ocasiones hace los cálculos de manera equivocada y por lo tanto retiene cantidades incorrectas.

En cuanto al inciso f) en relación con no pagar el impuesto al valor agregado, si el valor de sus actos o actividades y el valor de sus activos no rebasan 77 y 15 veces el salario mínimo anualizado respectivamente, es una disposición prevista en la Ley del Impuesto al Valor Agregado en su artículo 2-C y la Secretaría de Hacienda sólo la retoma para incluirla en la resolución materia de este análisis, lo mismo ocurre con lo previsto en el inciso g) ya que la facilidad indicada con dicho inciso está prevista en el artículo 5° de la Ley del Impuesto al Activo. Aunque estos beneficios no los otorga en sí la Secretaría de Hacienda, pues como se acaba de señalar ésta sólo los retoma de las leyes respectivas que ya lo contemplan; con esto se sientan totalmente las condiciones para que los pequeños empresarios no paguen un sólo impuesto por la realización de las actividades y por la percepción de ingresos que en circunstancias de equidad estarían gravados.

Finalmente con respecto al último inciso, es necesario aclarar que el sistema de entradas y salidas está previsto en los artículos 119-D y 119-E, pero también se aplica a quienes optan por tributar con las facilidades administrativas a que hemos hecho referencia. Con la aplicación de este sistema también se genera la posibilidad de llevar a cabo mecanismos

para evadir el pago de impuestos, en especial el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado, esto ocurre en las operaciones que se realizan con público en general, ya -- que es muy común que se omitan los ingresos que se obtienen -- de dichas operaciones y justifiquen los gastos realizados con entradas derivadas de aportaciones de capital, y así siempre se mantienen en equilibrio, es decir iguales las entradas y -- las salidas, e incluso se pueden planear estos conceptos de -- tal forma que haya una mínima ganancia y así no se rebasa el límite a partir del cual se paga impuesto sobre la renta. Es to se puede mantener así por tiempo indefinido mientras conti núa vigente este procedimiento. Lo anterior ocurre debido a que no hay ningún control por parte de la Secretaría de Hacienda, de los ingresos provenientes de las operaciones con públi co en general, ya que al no estar obligados los contribuyen-- tes en cuestión al pago de derechos por asignación y uso de -- máquinas registradoras de comprobación fiscal, la autoridad -- omite hacer asignaciones gratuitas, no obstante que es el me-- dio previsto por la ley para la comprobación de los ingresos provenientes de las operaciones mencionadas.

8.3. CONSECUENCIA O EFECTOS PARA EL ERARIO FEDERAL.

Como se ha expuesto en el anterior subcapítulo, gracias a la serie de facilidades que otorga la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y algunas disposiciones de Leyes Federales. Se crean todas las condiciones para que los sectores materia - de este estudio no paguen impuestos, en especial impuesto sobre la renta, no obstante que éste constituye la mayor fuente de ingresos del Estado Mexicano, ocasionando así una serie de consecuencias económicas y sociales, además de dejar a un lado los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad de las contribuciones.

Las autoridades mexicanas han experimentado en muchas - ocasiones la falta de control político de algunos sectores de la población, por una pérdida de simpatía política, por lo que han acudido a aplicar algunas medidas nada equitativas, esto - con el objeto de recuperar la simpatía de grandes grupos sociales a expensas de favorecer desmedidamente a dichos grupos y - creando condiciones de desigualdad con respecto a otros sectores de la economía nacional.

Sin embargo, el hecho que por una serie de errores administrativos, por tácticas económicas mal aplicadas, y por conductas deshonestas de servidores públicos, se pierda populari-

dad y se provoque alejamiento de las autoridades con respecto de algunos sectores de la población, no justifica que se acuda a medidas muy benévolas para unos, pero muy perjudiciales para el país y para el sistema tributario en general, todo -- con el propósito de recuperar el apoyo político y mantener la popularidad, para efectos electorales.

Es innegable que los micro y pequeños empresarios representan un gran volumen de la totalidad de los contribuyentes que existen en el país, por lo que la aplicación de un sistema equitativo y justo en la regulación del pago de impuestos, traería una mejoría e incremento notorio en la recaudación federal, así como un equilibrio en el trato normativo a los contribuyentes; sin embargo por la regulación tan flexible y benévola que se les aplica a los pequeños empresarios el gobierno federal ha dejado de percibir una gran cantidad de ingresos derivados de impuestos, por un lado, y ha pretendido resolver este problema, imponiendo disposiciones legales muy estrictas por otro lado.

Por lo antes expuesto es preciso resaltar algunos de los efectos económicos, políticos y sociales generados por la serie de beneficios anteriormente comentados. Entre dichos efectos nos parecen más importantes los siguientes:

- a) La disminución de la recaudación a nivel federal.

Este aspecto es la vital importancia para la economía del país, ya que a consecuencia de ello, se crean infinidad de problemas de carácter económico y social, considerando que a menor recaudación el presupuesto disminuye conjuntamente con el gasto público, provocando así una reducción de la inversión en infraestructura pública, en servicios y actividades de fomento económico, lo que se traduce a la vez en deterioro de toda la actividad realizada por el Estado en sus diferentes niveles, mayor endeudamiento interno y externo, mala calidad de los servicios públicos, entre muchos otros.

b) Al disminuir el número de contribuyentes que pagan impuestos, menor es la recaudación para el Estado, sin embargo, como éste no puede prescindir de hacer determinados gastos que son indispensables para su existencia y para cumplir con fines elementales, se ve en la necesidad de recurrir a medidas tales como el incremento en tasas y tarifas de contribuciones para los causantes cumplidos en el pago o ha mantener tasas y tarifas muy altas de impuestos, e incluso a incrementar las bases gravables, eliminando o restringiendo deducciones. Es importante hacer énfasis en lo que respecta a este último punto, ya que en los últimos años se han restringido y regulado los conceptos deducibles de una manera exagerada, en especial para las personas físicas y morales que tributan en el régimen general y las personas físicas que perciben honorarios. Entre los requisitos previstos en las diversas disposi

ciones fiscales, que sólo hacen más complicado el sistema tributario en México, podemos mencionar los siguientes:

- Que los comprobantes que amparen las deducciones -- sean impresos en establecimientos autorizados para tal efecto por la Secretaría de Hacienda.

- Que el contribuyente que pretenda deducir gastos amparados por algún comprobante, se cerciore de los datos de -- identidad de quien lo expide, y que a su vez, quien lo expide se cerciore de los datos de identidad del que adquiere y deduce.

- Que en el caso de gastos de alimentación, hospedaje o gastos de viaje, éstos se realicen fuera de una faja de -- 50 km. del domicilio del contribuyente, no rebasan determinado monto diario y además de tener el comprobante con todos -- los requisitos fiscales, deberá tenerse el comprobante del -- hospedaje o del transporte. Estos gastos cuando no los erogare el mismo contribuyente deben ser efectuados por personas que tengan con él una relación laboral o deben estarle prestando servicios personales independientes.

- Que cuando se pretenda deducir inversiones en automóviles, el valor de dichos autos no rebase determinado monto, se deduzcan a un 25% anual, se rotulen por ambas puertas delanteras con el emblema o logotipo del contribuyente o a fal-

ta de éstos, se identifiquen con una leyenda como automóvil - utilitario, además de que esta leyenda ocupe cierto espacio y con letras de un tamaño específico; por si fuera poco, los -- autos se deben guardar en un lugar especial fuera del horario de labores, y por último, no se deben asignar a alguna persona en particular.

Las anteriores son sólo algunas de las restricciones a las deducciones que se han incluido en las leyes, en especial en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, con el propósito de mantener elevadas - las bases gravables y de esta manera subsanar en parte la evasión de los sectores favorecidos con los beneficios administrativos.

c) La desigualdad tan exagerada en el trato fiscal de los diversos sectores económicos distorciona el mercado económico, al no permitir una competencia equilibrada, ya que al - dar ventajas a algunos permite que esos grupos se vean concurridos y que otros sectores de la población se incorporen a - esas actividades, que no presentan cargas fiscales que cumplir, y si tienen mayores utilidades, originando también que se abandonen otras actividades más importantes para el país y además muy necesarias, incluso a que mucha gente deje su empleo o su profesión para dedicarse a actividades generalmente comerciales, ya sea de manera formal o informal, ya que ambas

están bastante favorecidas desde el punto de vista fiscal.

d) El análisis hecho en el punto que antecede conlleva a otra consecuencia de la aplicación injusta de las disposiciones fiscales, que consiste en cuestionarse si es justo -- que todos disfrutemos de la misma manera de los beneficios -- que se generan con las contribuciones que sólo algunos aportamos, no obstante que otros teniendo la misma o mayor capacidad económica su aportación sea nula o muy inferior en relación con otros sujetos en sus mismas circunstancias.

e) Otro efecto de favorecer desmedidamente a algunos sectores de la economía del país, consiste en desvirtuar el valor y la finalidad original de la norma, es decir, la proporcionalidad y la equidad, ya que la persona que no ha sido originalmente concientizada y acostumbrada a cumplir con sus deberes como gobernado y en especial deberes fiscales, se crea mentalmente la idea de que lo "correcto y justo" es un sistema que le dé las posibilidades de no pagar impuestos o de pagar lo menos posible, generándose así un círculo vicioso, -- pues la autoridad, al ser la culpable de esa situación se ve obligada a mantener un sistema de beneficios fiscales injustos, pues de lo contrario perdería el control político de ese grupo, por lo que cae en medidas demagógicas como las facilidades fiscales, haciendo a un lado el objeto característico de la norma fiscal constitucional.

f) Otro problema muy preocupante que se produce con las facilidades administrativas en comento, consiste en que con su aplicación no se ha conseguido el objetivo fundamental con que se planeó inicialmente el régimen simplificado, que consistía en la reinversión de utilidades para el crecimiento de las micro y pequeñas empresas, toda vez que se pretendía que mientras no se hicieran retiros de las mismas, no se pagara el impuesto sobre la renta; sin embargo, en la práctica, lo que ha ocurrido es que la mayor parte de utilidades se retiraran para fines totalmente ajenos al negocio, así como para satisfacer las necesidades generales del contribuyente (manutención familiar, educación gastos de esparcimiento y otros), y por dichos retiros indebidamente no se está pagando impuesto no obstante que no hay reinversión para el crecimiento del negocio, toda vez que al no tener la autoridad un control de los ingresos y los gastos del contribuyente en cuestión, tampoco tiene un control de las utilidades que se generan y así el contribuyente queda en libertad de retirar las mismas sin antes haber pagado el impuesto correspondiente pudiendo alegar no haber tenido ganancias. De esta manera no se está logrando que la pequeña empresa crezca y contribuya al erario federal y al desarrollo del país.

8.4. POSIBLES SOLUCIONES.

Respecto a los problemas planteados en los incisos 8.1. y 8.2. de este trabajo, podemos señalar las siguientes posibles soluciones:

a) Para superar en primer lugar la predisposición negativa al pago de impuestos, por parte del contribuyente, es necesario incorporar al sistema educativo del país, un planteamiento educacional orientado a eliminar la errónea concepción del impuesto.

Este planteamiento educativo deberá tender a formar al contribuyente en el sentido de que no sólo es sujeto en el que recaen obligaciones sino también derechos eliminando el complejo de inferioridad que se tiene frente a la autoridad, situando la relación entre administradores y administrados en un plano de igualdad, dejando al margen las ideas de engaño, dádiva y poder mal encauzado.

La formación educativa del contribuyente y en general - de la población debe llevarse a cabo en los diferentes niveles de escolaridad, en el seno familiar y en el entorno social.

b) Para que pueda continuar la formación de ciudadanos

responsables e interesados en las causas y consecuencias de su actuar cotidiano es necesario que en su entorno familiar y social se perciban las condiciones y circunstancias para ello, - por lo cual los dirigentes nacionales deben darse a la tarea - de instrumentar métodos masivos de concientización de los debe res cívicos, tanto de la población como de los mismos dirigentes.

Para solventar la infinidad de problemas derivados de - las deficiencias educativas y hacer efectivas en la práctica - las dos soluciones propuestas anteriormente es necesario la - creación de un ordenamiento jurídico, reglamentario del artículo 3° Constitucional en el que se planteé en un nuevo sistema, procedimiento y contenido de la educación y formación de - la población.

Para esto es indispensable que el Congreso Federal --- obligue al Ejecutivo a través de una nueva ley educativa a ampliar y transformar el actual sistema educativo, empezando con la creación de una nueva infraestructura educacional que inclu ya adquisición e instalación de inmuebles suficientes, apropia dos y acondicionados físicamente para la prestación y aprovechamiento educativo; la selección y formación profesional de - personal docente de carrera para que preste este servicio en - todos los niveles; la creación de programas y planes de estu dio elaborados mediante profundas investigaciones, incluso acu

diendo a las experiencias internacionales.

En relación con la formación de profesores se deberá incluir todo tipo de aspectos pedagógicos y de relaciones humanas para que la transmisión del conocimiento y demás aspectos formativos se realicen correctamente, asimismo, para que se propicie un trato armónico y cordial entre profesor y alumno.

En lo que respecta a los programas de estudio, además de lo relativo a la cuestión académica, se deberán incluir --- cuestiones que formen a la población estudiantil en personas responsables de todos sus actos y de las consecuencias de los mismos: a realizar sus actividades con la mejor calidad posible, poniendo todo su empeño y capacidad; a tener un mayor espíritu de orden y civismo, respetando el ambiente que le rodea, tanto el natural como el artificial; también se deberá incluir en los programas de estudio un catálogo de valores que se ---- transmitan e inculquen a los estudiantes como son: la justicia, el respeto, la honestidad, la providad, la solidaridad, - el espíritu de superación en todos los aspectos del desarrollo humano, el patriotismo, y la cordialidad entre otros.

En el aspecto académico, además de transmitir los conocimientos y una serie de información se deberá señalar previamente el porqué y para qué de la información que se debe conocer, de la importancia y trascendencia que tiene para cada indivi-

duo y para la sociedad el saber y aprender determinadas cuestiones y para qué sirve en el terreno de la práctica, todo es to con el propósito de crear en los individuos conciencia e interés por el aprendizaje.

También en el aspecto académico deberá incluirse además de una teoría objetiva y neutral, todo tipo de actividades prácticas que permitan relacionar y entender la teoría escrita con la realidad.

Independientemente de lo anterior y toda vez que la formación del ser humano se hace también a través de la influencia de todos los factores externos en que éste se desarrolla, es indispensable transformar a fondo, mediante una reforma a la regulación jurídica de la actividad de los medios de comunicación, en especial la televisión, la radio y la prensa escrita, encauzando su función a difundir ampliamente la cultura, la ciencia, la tecnología, el arte, la política y la información objetiva, la práctica del deporte, y demás aspectos que contribuyan a la formación positiva de la población. También es elemental que con la reforma a la legislación de medios de comunicación se eliminen y prohíban los monopolios de la comunicación ya que esto es causa, en parte, de la actual actividad mediocre y nefasta que realizan, en su mayoría.

c) La educación fiscal de la población y la actuación

correcta de la Administración son premisas para obtener una recaudación justa y suficiente, por lo cual la Administración debe encauzar su actuación con honestidad, responsabilidad y respeto. Asimismo se deben intensificar los programas informativos de publicidad financiera para suministrar a la población una imagen auténtica y comprensible del origen y destino de los recursos públicos, así como de los problemas financieros en general, logrando de esta forma superar la obscuridad y penumbra dentro de la que siempre se ha llevado a cabo la actividad económica del Estado tanto en la vertiente de los ingresos como de los egresos.

Para llevar a la práctica la propuesta anterior es indispensable que se transforme la actual legislación referente a la actuación de los servidores públicos, creando en su lugar un nuevo ordenamiento que en realidad limite la conducta en el trabajo de los servidores públicos y los obligue a desempeñar sus funciones de manera responsable, honesta y capaz. Asimismo que los obligue a informar a la población del manejo y aplicación, así como del monto de los recursos recaudados de una manera transparente y comprobable.

d) Es una necesidad imperiosa que la manera en que se redactan las disposiciones legales se adecuen al nivel educativo y cultural de la mayoría de los habitantes del país, ya que si son éstos quienes deben de cumplir con aquéllas, prime

ro deben comprender su alcance y contenido tanto general como específico, y si se redactan de una manera tan técnica y especializada y además no se les da difusión en un lenguaje sencillo y llano, es muy difícil que la población las cumplan, ya sea porque las ignora o porque no las comprende.

Este problema podrá resolverse en la práctica si se --
adiciona una disposición constitucional que obligue a quienes tienen la facultad de proponer iniciativas de ley para que éstas se formulen en un lenguaje sencillo y llano alejado de --
tecnicismos, y acorde a la capacidad de comprensión de la comunidad a la que va dirigida.

e) Si el problema principal es la inequidad en el tra-
tamiento tributario que hay entre los sectores de contribuyen-
tes materia de este análisis, y los demás contribuyentes per-
sonas físicas, la solución es que se les iguale en su sistema
de tributación y esto se lograría en la mayor parte, elimi- --
nando los capítulos respectivos de la resolución que otorga --
facilidades administrativas a los sectores beneficiados.

En el terreno de la práctica lo anterior se solucionar-
rá sencillamente si cuando se publique nuevamente la resolu-
ción que otorga facilidades administrativas se omiten los ca-
pítulos VI, y VII que corresponden a los sectores de microin-
dustria, servicios y transporte y comercio en pequeño respec-

tivamente, de esta manera se eliminarán los beneficios a los pequeños empresarios.

f) Con la eliminación de los beneficios enumerados en el inciso 8.2. y que les da la Secretaría de Hacienda a los sectores de pequeños empresarios, se obligaría a éstos a que se acogieran al régimen simplificado previsto en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual en su mayor parte es similar a los demás capítulos previstos en dicha ley en lo que respecta al cálculo del impuesto, sólo le faltarían algunas adecuaciones para hacerlo más sencillo y entendible.

Algunas de las adecuaciones que se podrían hacer al régimen simplificado previsto en la ley serían la integración de las tres tablas y tarifas que actualmente se aplican para calcular el I.S.R. en una sola, así como simplificar su aplicación de una manera semejante a la que actualmente aplican los contribuyentes de pequeño comercio y microindustria, pero sin incluir la exención de los cuatro salarios mínimos que esta tabla contiene. Esto será conveniente aplicarlo también para los demás regímenes fiscales de personas físicas.

Con el objeto de que los contribuyentes tengan una mayor certidumbre de su nuevo tratamiento fiscal se deberá incluir un artículo transitorio en la Ley del Impuesto Sobre la Renta que señale que los contribuyentes que con anterioridad

venían tributando en los capítulos VI y VII de la Resolución - que otorga facilidades administrativas a los sectores de con-- tribuyentes que en la misma se señalan, a partir del 1° de - enero de 1997 deberán de pagar el impuesto conforme a las sec-- ciones I ó II del capítulo VI del título IV de esa ley.

g) Una de las complicaciones que tiene el régimen sim-- plificado previsto en ley, es la inclusión de varios conceptos que se consideran como entradas y salidas y que ya se señala-- ron anteriormente; lo cual se incluyó desde su creación con - el objeto de que con este sistema se propiciara la reinversión de utilidades de los pequeños y medianos empresarios, pues se-- gún la mecánica de este sistema, no les permite pagar impuesto mientras no se retiren utilidades para fines ajenos a la acti-- vidad empresarial; sin embargo, esta mecánica es un tanto com-- plicada y confusa, por lo tanto consideramos sería necesario incluir en la ley una opción de tributación que permitiera - calcular el I.S.R. tomando en cuenta sólo los ingresos y egre-- sos propios de la actividad, sin considerar por ejemplo aporta-- ciones y retiros de capital, depósitos y retiros de cuentas -- bancarias, ya que son conceptos que inducen a mucha confusión, es decir, aplicar un sistema parecido al que tienen las perso-- nas físicas que perciben ingresos por honorarios.

Con el objeto de llevar a la práctica la anterior pro-- puesta sería conveniente la adición de un artículo dentro de -

la sección II del capítulo VI, título IV, en el que se señalara una opción para el cálculo del impuesto con modificación a la base gravable y que establezca lo siguiente:

"Los contribuyentes a que se refiere esta sección podrán determinar la base gravable o ingreso acumulable restando a la totalidad de los ingresos propios de la actividad la totalidad de deducciones autorizadas del período por el que se calcula el impuesto.

"Las deducciones a que se refiere el párrafo anterior serán las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean estrictamente relacionadas con la actividad e indispensables para la obtención del ingreso, las cuales se comprueben con documentación que reúna todos los requisitos fiscales y además el contribuyente cumpla con los demás requisitos para las deducciones previstos en los artículos 136, 137 y 138 de ésta ley."

h) Es importante hacer énfasis en que a los contribuyentes materia de este estudio se les debe exigir la comprobación de sus deducciones con documentación que reúna los requisitos fiscales, ya que si no se tiene en control de las mismas el problema de la evasión será permanente. A este problema se le dará solución con la propuesta indicada en el inciso anterior. El mismo problema se presenta con la falta de control de los ingresos, acerca de los cuales se debe instrumentar una manera de verificar que los mismos no se omitan, con respecto a este último punto a partir de 1996 se crea en el Código Fiscal de la Federación una nueva facultad de la Secretaría de Hacienda para efectuar visitas domiciliarias ex-

clusivamente para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales relacionadas con la expedición de comprobantes, sin embargo esta facultad sería conveniente que se ejerciera con respecto de todos los contribuyentes, sin hacer distingos, para que se evitara de esta manera la omisión de ingresos.

i) Para que proceda la deducción de salarios pagados por el contribuyente en cualquier monto, deberá ser necesario inscribir a los trabajadores en el Registro Federal de Contribuyentes, así como retener y enterar el impuesto correspon---diente a dichos sueldos, o pagar en su caso el crédito al salario que corresponda. Para que sea más sencillo cumplir con estos requisitos es necesario que se simplifique el mecanismo de cálculo del impuesto sobre la renta para los trabajadores, así como la determinación del crédito al salario por pagar, - para ello se deberá incluir en una sola tabla las tres tari--fas que se utilizan actualmente para efectuar la determina---ción, y eliminar también el cálculo de la proporción de subsidio que es tan problemático.

La primera parte de esta propuesta se hará efectiva con la solución planteada en el penúltimo inciso inmediato ante---rior, sin embargo, para llevar a la práctica la segunda parte de esta propuesta, se requiere de la eliminación de una serie de modificaciones que ha tenido la Ley del Impuesto Sobre la - Renta en los últimos cinco años, en relación con la determina-

ción de los pagos provisionales y la retención de impuesto para los trabajadores, como son la inclusión del cálculo del subsidio del crédito al salario y del crédito general, para lo cual se han adicionado los artículos 80A, 80B, 141A, y 141B, con lo que se ha complicado y dificultado más este procedimiento.

Por lo anterior los artículos mencionados se deberán eliminar e integrar las tablas que se contienen en los mismos en una sola que sería la del artículo 80 para pagos provisionales y la del 141 para el cálculo anual; — asimismo, se deberá simplificar el procedimiento para la aplicación de la — tabla, de tal manera que el impuesto se obtenga directamente con solo ubicar el ingreso o base gravable. Es muy necesaria también la eliminación — del cálculo de la proporción de subsidio para los asalariados ya que esto — ocasiona mucha confusión y además provoca que el impuesto para éstos sea — más elevado, por lo que el subsidio se deberá incluir al 100% en las tarifas tanto de pagos provisionales como de declaración anual, para todas las personas físicas (excepto régimen general para actividades empresariales).

Las posibles soluciones que hemos propuesto son encuadrados en el — actual sistema impositivo y dentro de la estructura de las diversas disposiciones legales que regulan la causación y recaudación de los impuestos, sin embargo una solución ideal sería la disminución de tasas y tarifas a nivel general de los impuestos, así como una planeación y reestructuración integral en la recaudación, causación y administración de los impuestos, esto — se realizaría si se forman ciudadanos, y servidores públicos comprometidos, conscientes y responsables de sus funciones, lo cual se logrará si se transforma la mentalidad de los mexicanos mediante una educación que incluya no solo aspectos académicos sino también una serie de valores.

CONCLUSIONES

PRIMERA: El Estado es una entidad creada voluntariamente por el ser humano para organizarse y dirigirse en sus diferentes actividades derivadas de la relación que necesariamente con los demás de su especie.

SEGUNDA: El Estado en cumplimiento de su objetivo, crea formas de gobierno, las cuales deben adecuarse a las necesidades de los diversos grupos sociales que se gobiernan, sin embargo en ocasiones esas formas de organización se desvían para mirar sólo por el bienestar de unos cuantos y no por el de la sociedad en su conjunto.

TERCERA: Para concretizar su actuación, el Estado requiere de medios económicos y para obtenerlos, los ordenamientos legales le dan la facultad de acudir al patrimonio de los gobernados, imponiendo formas de contribuir económicamente para la realización de las actividades que tiene encomendadas.

CUARTA: La facultad que tiene el Estado para imponer contribuciones, es lo que se denomina potestad tributaria, y está prevista en la Constitución Política, la cual se ejerce por dos de los órganos del Estado, que son el Poder Legislativo al hacer leyes que es-

tablecen contribuciones específicas y el Poder Ejecutivo al aplicar esas leyes.

QUINTA: El poder tributario del Estado está limitado por -- los derechos fundamentales o garantías individuales como son entre otras: el derecho de petición, el principio de legalidad, la no retroactividad de las leyes en perjuicio de alguien, la garantía de audiencia la proporcionalidad y la equidad.

SEXTA: Aunque la proporcionalidad y la equidad no están incluidas en la Constitución en la parte relativa a las garantías individuales, son consideradas por los doctrinarios como verdaderas garantías individuales, ya que a través de estas dos limitantes se obliga a los órganos legislativo y ejecutivo a no aprobar y ejecutar leyes injustas, así como a no privilegiar arbitrariamente a algún grupo en particular.

SEPTIMA: El legislador, al crear una ley tributaria, selecciona conductas o hechos que se dan en la vida real y les establece una consecuencia, consistente en -- obligaciones para quien las realiza, estas obligaciones son, una principal y otras accesorias, la -- principal es la de pago de contribuciones y las accesorias son de tipo formal ya sea de hacer, no -- hacer y tolerar.

OCTAVA: La obligación fiscal principal se extiende a través de su cumplimiento, el cual se puede dar por diversas vías como son la compensación, la condonación, la prescripción y el pago; de estas formas la más eficaz para el Estado es la del pago, por ser la que más le conviene al proveerle los medios económicos necesarios para su existencia y para el cumplimiento de sus fines.

NOVENA: Para poder cumplir con las obligaciones y para que la recaudación sea más sencilla y ágil, así como para que la autoridad tenga un mayor control de la gran población de contribuyentes, la Ley del Impuesto Sobre la Renta hace una clasificación de éstos, agrupándolos en personas físicas y personas morales; a las personas físicas las divide en diez grupos, a cada uno de estos grupos se les conoce en la práctica como regímenes fiscales y sirven para identificar más fácilmente a determinado sector de contribuyentes.

DECIMA: Para que puedan ser exigibles y determinables los impuestos deben contener, en la ley que los regule, cuatro elementos fundamentales que son, el sujeto, el objeto, la base gravable, las tasas y las tarifas.

DECIMO

PRIMERA: En los diferentes regímenes para personas físicas - las características comunes son que la finalidad u objeto es gravar los ingresos en efectivo, en bienes o en servicios, la base gravable está compuesta por ingresos menos deducciones y las tarifas son -- las contenidas en diversos artículos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

DECIMO

SEGUNDA: Entre las facilidades que más favorecen a los contribuyentes del régimen simplificado entre otras es el hecho de poder deducir gastos y compras sin necesidad de contar con la documentación comprobatoria, así como la eliminación del pago de derechos por el uso y asignación de máquinas registradoras de comprobación fiscal.

DECIMO

TERCERA: La facilidad de poder deducir gastos sin comprobantes ocasiona una evasión fiscal enorme ya que de esta manera el contribuyente tiene toda la libertad de pagar o no pagar impuestos pues puede reducir la base gravable como lo deseé al no tener que comprobar las erogaciones que se deducen.

DECIMO

CUARTA: También con el beneficio de poder deducir ciegamente gastos la autoridad fiscal no cuenta con medios

legales para determinar impuestos, tampoco tiene manera de comprobar que se han omitido el pago de los mismos.

**DECIMO
QUINTA:**

En virtud que los sectores de contribuyentes que -- analizamos, preponderantemente realizan operaciones con público en general, la autoridad fiscal no tiene manera de controlar y conocer los ingresos que - obtienen estos contribuyentes, ya que el medio para conocer, en cierta medida, el monto de los ingresos obtenidos, es con el uso obligatorio de máquinas registradoras de comprobación fiscal, sin embargo al relevarlos del pago de derechos por uso y asignación de las mismas, la autoridad fiscalizadora opta por no asignarlas.

**DECIMO
SEXTA:**

La imposibilidad para la autoridad de poder conocer los ingresos ocasiona omisión de los mismos, lo que redundará en omisión de pago de impuestos.

**DECIMO
SEPTIMA:**

No obstante que la publicación de los tratamientos fiscales para los contribuyentes en comento, está hecha de una manera sencilla y sin tecnicismos, la falta de cultura fiscal, así como la escasa publicidad que se ha hecho de los mismos, trae como conse-

cuencia que muchos contribuyentes desconozcan estas facilidades, y los que las conocen no las comprendan completamente.

**DECIMO
OCTAVA:**

Después de cinco años de estar en vigencia las facilidades otorgadas por la S.H.C.P., se ha podido observar que lejos de terminar con los problemas por los que se creó el régimen simplificado con la aplicación de estos beneficios excesivos dichos problemas persisten, ya que se mantiene un sistema de privilegios fiscales en actividades que no se pueden considerar como prioritarias o que requieran de estímulos fiscales por determinadas circunstancias -- económicas, y sin embargo desde hace muchos años se les ha estado beneficiando en el aspecto impositivo.

**DECIMO
NOVENA:**

Tampoco se ha logrado el incremento en la recaudación proveniente de estos sectores, por la serie de beneficios que se les permiten al determinar los impuestos a su cargo.

VIGESIMA: Otro renglón que tampoco se ha alcanzado, es lograr que estos contribuyentes se responsabilicen y aprendan por sí mismos a cumplir con sus obligaciones -- fiscales, ya que para ello se requiere de una transformación de la mentalidad y de la formación educa-

tiva, la cual debe cambiarse de fondo y no de forma.

VIGESIMO

PRIMERA: Con respecto a otros sectores de la economía como son los asalariados, los prestadores de servicios independientes los arrendadores de inmuebles, entre otros, se observa un trato totalmente inequitativo, lo que ocasiona inconformidades justificadas por -- parte de los sectores no favorecidos, además de que se transgrede el principio constitucional elemental de la imposición tributaria que es el de la proporcionalidad y equidad.

BIBLIOGRAFIA

- Acosta Romero Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo. ed. Porrúa S.A., decimaprimer edición. México - 1993.
- Barrón Morales Alejandro. Estudio Práctico del ISR para - personas físicas, ed. ISEF S.A. México, 1994.
- Bielsa Rafael. Derecho Fiscal, ed. Depalma, Buenos Aires.
- Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario, ed. Limusa, tercera ed. México 1988.
- Faya Viesca Jacinto. Finanzas Públicas. Ed. Porrúa. Méxi- co 1981.
- Flores Zavala Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas, ed. - Porrúa, S.A. trigésima ed., México, 1981.
- Fraga Gabino. Derecho Administrativo, editorial Porrúa, S.A. trigésima segunda edición. México 1993.
- Giuliani Fonrouge Carlos M. Derecho Financiero, ed. Depal- ma Buenos Aires, 1970.

- González de la Garza Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, ed. Porrúa, S.A., decimaséptima ed. México, 1992.
- Gutiérrez y González Ernesto. Derecho de las Obligaciones. Ed. Cajica, México 1978.
- J. Pani Alberto. La Política Hacendaria y la Revolución, ed. Cultura, México, 1926.
- Lobato Rodríguez Raúl. Derecho Fiscal, ed. Harla 2a. ed. México, 1983.
- Margain M. Emilio. Introducción al Estudio del Derecho -- Tributario Mexicano, ed. Universitaria Potosina. México, - 1976.
- Martínez López Luis, Derecho Fiscal Mexicano. ed. ECASA, - México, 1959.
- Porrúa Pérez Francisco. Teoría del Estado. Ed. Porrúa, -- S.A. 2a. ed. México, 1993.
- Quintana Valtierra Jesus y Rojas Yáñez Jorge. Derecho Tri-
butario Mexicano, ed. Trillas, México, 1988.
- Reséndiz Muñoz Eduardo. Política e Impuestos. ed. Miguel
Angel Porrúa, México, 1989.

- Serra Rojas Andrés. Teoría del Estado, Ed. Porrúa, S.A., -
2a. ed. México, 1984.
- Villegas B. Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero
y Tributario. ed. Depalma, 5a. ed. Buenos Aires, 1977.
- Yáñez Ruíz Manuel. El Problema Fiscal en las distintas eta
pas de nuestra Organización Política, Tomos I y II, Talle--
res de Impresión de Estampillas y Valores, México, 1959.
- Zevada Ricardo J. Calles, El Presidente, ed. Nuestro Tiempo
México, 1971.

LEGISLACION

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Código Civil para el Distrito Federal.
- Código Fiscal de la Federación.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- Ley del Impuesto al Activo.
- Código de Comercio.
- Ley General de Sociedades Mercantiles.

- Resolución que establece Reglas de carácter general excepto las de Comercio Exterior, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 29 de Marzo de 1996.

- Resolución que otorga facilidades administrativas a los -- Sectores de Contribuyentes que en la misma se señalan, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 30 de - Marzo de 1996.

- Resolución que otorga facilidades administrativas a los -- Sectores de Contribuyentes que en la misma se señalan, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 4 de Febrero de 1991.