

878509

UNIVERSIDAD NUEVO MUNDO

ESCUELA DE DERECHO

CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO



VIOLACION AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD
Y EQUIDAD DEL ARTICULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO
SOBRE LA RENTA.

TESIS

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A

JUAN CARLOS FERNANDEZ DIEZ

DIRECTORA DE TESIS

LIC. ELIZABETH CARD MENDEZ

ESTADO DE MEXICO

1997

**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.

Especial Agradecimiento:

Lic. Ivan Rueda.

Lic. Alejandro Martinez Sotelo.

Por su apoyo, consejos y asesoria para la culminación del presente trabajo.

IN MEMORIAM

A mis Padres

***Por el gran cariño, esfuerzo y disciplina que me inculcaron
incondicionalmente para realizar todas mis metas.***

A ti Beatriz, mi esposa

Te agradezco el amor, estímulo y paciencia al acompañarme a culminar el primero de muchos proyectos que emprenderemos juntos.

A mis hermanos

Al profesar la unión, el espíritu de honestidad y respeto que nos legaron nuestros padres.

INDICE

	PAG.
INTRODUCCION	1
CAPITULO 1. Conceptos Generales de las Contribuciones.	3
1.1. Antecedentes de las Contribuciones.	3
1.1.1. Los Impuestos en México.	6
1.2. Concepto y Elemento de las Contribuciones.	7
1.3. Fundamentos Constitucionales de las Contribuciones.	10
1.4. Ingresos del Estado.	13
1.4.1. Las Contribuciones, Clasificación y Principios.	13
1.5. El Impuesto y sus efectos Psicológicos.	20
1.5.1. Fundamento Etico y Racional del Impuesto	20
1.5.2. Fundamento Sociológico del Impuesto	21
1.5.3. El Impuesto y algunos efectos	21
1.5.4. Tendencia a mejorar la relación entre el contribuyente y el fisco.	23
1.5.5. La concientización del objetivo de el Estado en cuanto a las contribuciones	24
CAPITULO 2 Principio de Proporcionalidad y Equidad del Impuesto.	26
2.1. Diversos doctrinas sobre los principios de Proporcionalidad y Equidad del Impuesto.	26
2.2. Limitantes al poder tributario del Estado.	31
2.2.1. Constitucionales.	31

2.2.2. Doctrinales.	36
2.3. Metodología para la interpretación de la Legislación Jurídico Tributaria.	38
2.4. Fundamento Constitucional de los principios. Proporcionalidad y Equidad.	39
2.5. Fundamento Etico Tributario.	42
2.6. Proporcionalidad y equidad del Impuesto.	44
CAPITULO 3 Conceptos y elementos contemplados en el artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.	47
3.1. Introducción a la Ley del impuesto sobre la Renta.	47
3.2. Conceptos, Objeto y Elementos de el Impuesto Sobre la Renta.	47
3.2.1. Deducciones Autorizadas.	53
3.2.2. Análisis de las Deducciones no Autorizadas.	56
3.3. Régimen Tributario de Personas Morales.	69
3.4. Ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por Personas Morales.	74
3.5. Análisis de los Pagos Provisionales del Impuesto Sobre la Renta.	76
3.5.1. Concepto de los Pagos Provisionales del Impuesto Sobre la Renta.	76
3.5.2. Análisis comparativo de los Pagos Provisionales de 1988 a 1997.	79

CAPITULO 4 Incidencia de los Principios Doctrinarios y Constitucionales de la Proporcionalidad y Equidad en el Artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.	84
4.1. Análisis del artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.	84
4.2. Relación del artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta con las distintas actividades o regímenes de contribución.	90
4.2.1. Regimen Simplificado de Personas Morales.	91
4.2.2. Personas Morales No Contribuyentes.	92
4.2.3. Personas Morales que tributan bajo el nombre de Sociedad Civil o Asociación Civil.	93
4.2.4. Personas Físicas por Honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente.	98
4.2.5. Personas Físicas con Regimen General.	101
4.2.6. Residentes en el Extranjero con Ingresos provenientes de Fuente de Riqueza en el Territorio Nacional.	103
CAPITULO 5 CONCLUSIONES Y COMENTARIOS GENERALES.	105
BIBLIOGRAFIA	114
LEGISLACION	116
OTRAS FUENTES	116

CAPITULO 4 Incidencia de los Principios Doctrinarios y Constitucionales de la Proporcionalidad y Equidad en el Artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.	84
4.1. Análisis del artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.	84
4.2. Relación del artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta con las distintas actividades o regimenes de contribución.	90
4.2.1. Regimen Simplificado de Personas Morales.	91
4.2.2. Personas Morales No Contribuyentes.	92
4.2.3. Personas Morales que tributan bajo el nombre de Sociedad Civil o Asociación Civil.	93
4.2.4. Personas Físicas por Honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente.	98
4.2.5. Personas Físicas con Regimen General.	101
4.2.6. Residentes en el Extranjero con Ingresos provenientes de Fuente de Riqueza en el Territorio Nacional.	103
CAPITULO 5 CONCLUSIONES Y COMENTARIOS GENERALES.	105
BIBLIOGRAFIA	114
LEGISLACION	116
OTRAS FUENTES	116

INTRODUCCION

Desde que en el mundo existe civilización han habido de una u otra forma los tributos, que en sus orígenes se caracterizaban para marcar una barrera entre una clase social sobre otra, y demostrar la superioridad entre ellas, hoy aparecen entre nosotros como la herramienta fundamental para que una Nación pueda llevar a cabo sus actividades y realizar su labor para que exista un equilibrio y paz social, aunado a lograr el principal objetivo de encontrar el desarrollo general en beneficio de los ciudadanos.

La dinámica del desarrollo económico, financiero y de los negocios en el mundo actual, se traduce en la evolución necesaria en el sistema político, administrativo y tributario de un país. Con el fin de resolver su problemática, será indispensable encontrar soluciones justas y que no perjudiquen al administrado y lograr el mejor desempeño gubernamental, sin ejercer demasiada presión fiscal a la población, razón por la cuál el tema e investigación del presente trabajo, ya que es de vital importancia el conocer y entender el porque pagar impuestos, como, cuanto y cuando cubrirlos. Y saber cuando son excesivos y ruinosos, o cuando no cumplen con los principios fundamentales del Derecho.

El desarrollo de la presente obra se dividen en 5 capítulos para la mejor explicación de las características y objeto del pago del impuesto sobre los ingresos, de las personas económicamente activas.

En el primer capítulo se lleva a cabo un enfoque general de los impuestos, algunos de sus antecedentes históricos, concepto, clases de contribuciones que existen y el efecto que provocan entre los contribuyentes, así como el poder que ejerce el Estado para exigir el pago de las contribuciones y el posible abuso, del ejercicio del poder tributario.

Pasando al segundo capítulo se habla del principio de proporcionalidad y equidad del impuesto que a su vez está contemplado en nuestra propia Constitución, en cuyo caso que el impuesto no lo contemplare o se basara en dichos principios, no tendrá razón de ser. Así mismo deberá estar debidamente fundamentado y legalizado, soportado por un marco jurídico.

Posteriormente se aborda el tema del Impuesto Sobre la Renta. En dicha parte se intenta describir de una forma clara, digerible y sin tecnicismos para que el lector logre su mejor entendimiento, mencionando quienes lo gravan y cuales son aquellos gastos con los que cuenta el contribuyente para disminuir dicho gravamen. En este capítulo se toca un tema especialmente importante, que trate de la llamada Miscelánea fiscal, que nos lleva a conocer el porque de los constantes cambios que sufre la ley que regula a dicho impuesto, y los efectos que estos provocan; Se habla también del tema tan polémico, de los pagos provisionales, que no son otra cosa más que pagos anticipados al resultado final del cierre fiscal de un ejercicio.

Del desarrollo de la presente obra dependen en gran parte las conclusiones y propuestas que al final se exponen, intentando promover un sistema tributario más justo y equitativo para beneficio común, y sea un apoyo a futuros lectores, para la mejor comprensión de la citada legislación tributaria. La investigación y conclusiones de dicho trabajo se apoyan en gran medida de las experiencias obtenidas en el desarrollo dentro del despacho contable y fiscal en el que presto mis servicios, en donde se viven las anomalías, que diariamente se enfrenta el contribuyente para el pago de contribuciones y la queja que existe entre la población contributiva ante la autoridad y el sistema fiscal vigente.

Capítulo 1.- Conceptos Generales de las Contribuciones.

1.1. Antecedentes de las contribuciones.

Una pregunta que todo contribuyente o ciudadano puede hacerse es la siguiente:

¿Desde cuándo aparecen los impuestos? "La respuesta obviamente debería ser que con el hombre mismo pues es fácilmente palpable la tendencia que ha seguido la humanidad en cuanto a la conocida "Ley del más fuerte"; es decir que siempre el poderoso ha aprovechado tal posición para que el débil en la mayoría de los casos le aporte tributos; lo anterior plantea rápidamente que por tanto los tributos hacen su aparición de una manera anárquica, caprichosa y en algunos casos incluso de tipo humillante. De tal suerte aparece el fenómeno religioso que fue aprovechado a tal modo que en la antigüedad se hacía prácticamente imposible la defraudación de tributos ya que se consideraba que si alguien no cumplía con su deber de pagar, pesaría sobre él calamidades que iban desde enfermedades, demonios, hasta la muerte misma.

Así pues desde antes de la aparición de la civilización han existido los tributos. Allá en las primeras civilizaciones como la egipcia ya existían los tributos para el faraón. En esta época también hace su aparición la más antigua forma de tributar: "el trabajo personal"; tal es el caso de la construcción de la pirámide del Rey Keops, que según la Historia data de 2,500 años antes de Cristo, y para la cual se requirieron más de 200,000 brazos humanos para transportar los pesados bloques ya que algunos llegan a rebasar las 300 toneladas. En el pueblo egipcio se tenía una organización que legó al mundo moderno experiencias valiosas; por ejemplo, los egipcios ya manejaban un control de declaraciones de impuestos sobre frutos y animales, lo cual se ha podido conocer a través de los trabajos de antropología verificados en las famosas construcciones de este pueblo, así mismo los egipcios demostraron su control fiscal, al operar con recibos el cobro de tributos.

Dichos recibos consistían en piezas de cerámica que servían como comprobante de pago de determinados tributos." (1)

Un pueblo que jurídicamente es fundamental en nuestros días es el Romano que nos brindó notables principios y aportaciones al Derecho Moderno, ya que aún en nuestros días son aplicables dichos preceptos. "Dentro del campo tributario, el pueblo romano, como experiencia a las nuevas civilizaciones, nos deja las aportaciones de sus emperadores tales como Augusto, que en el tiempo que manejó los destinos del Imperio estableció el impuesto del uno por ciento sobre los negocios globales. Tito como emperador del Imperio Romano también decretó el cobro de impuestos por el uso de los urinarios públicos. Existía pues en el Imperio Romano desde una organización bien fundada en el campo tributario hasta la tiranía de sus emperadores como es el caso de Tito, con un impuesto humillante como el citade de los urinarios públicos.

En la Edad Media es rica en experiencia en la explotación del poderoso al débil, ya que en ella el poderoso lo representaba el señor feudal, rico por tener abundancia de propiedades, pero que requería de manos útiles para cultivar su tierra sobre todo para proteger su integridad física de los ataques vandálicos de posibles agresores. En esta época el señor feudal establece las condiciones para sus siervos, los cuales están ante todo obligados a deberles respeto y agradecimiento, esto origina que la cuestión tributaria se vuelva anárquica, arbitraria e injusta ya que los siervos deberían cumplir con dos tipos de obligaciones: personales y económicas.

Personales:

Estas consistían en prestar servicio militar en favor del señor feudal, al acompañarlo a la guerra, siendo esto obligación totalmente libre para el criterio del

(1) José de Jesús, Sánchez Piña, "Nociones de Derecho Fiscal", México, Pac, 1991, pp. 5

señor feudal, pero finalmente se restringió a 40 días de servicios y el siervo sólo tenía el deber de acompañarlos hasta determinada región. Dentro de estas obligaciones también surge la de cultivar las tierras propiedad del feudo. La obligación de orientar al señor en los negocios y la de hacer guardia, así como de alijar a los visitantes del señor feudal fueron otras de las modalidades de este tipo de prestaciones que tenían que cumplir los siervos. Cuando alguno de los siervos no deseaba cumplir las obligaciones personales quedaba obligado a pagar las conocidas "tasas de recate".

Económicas:

En éste género de prestaciones aparecieron por ejemplo: pagar las "banalidades" por usar el horno o el molino del señor feudal, contribuir con vino, proporcionar granos, cabezas de ganado, así como aportar los impuestos de la talla o pecho, el impuesto de la mano muerta, el diezmo etc.

Impuesto de la talla: Se conoció con este nombre porque al momento de ser pagado se hacía en un pedazo de madera una marca o talla. Los actos que originaban el pago de este impuesto básicamente eran:

- a.-) El casamiento de una de las hijas.
- b.-) Armar de caballero a un hijo.
- c.-) La adquisición de equipo para las cruzadas.
- d.-) La propiedad inmueble, la cual se estimaba de acuerdo con su fertilidad.

Impuesto de mano muerta: Consistía en el derecho de adjudicación del señor feudal cuando uno de sus siervos fallecía y tenía bienes: En esta época los parientes colaterales del fallecido no tenían derecho a heredar por lo que se el señor feudal permitía tal hecho, éstos deberían pagar lo que se conocía como el

derecho de relieve. De acuerdo con este impuesto el señor feudal también podía agenciarse los bienes de los extranjeros que fallecían dentro de sus propiedades o territorios.

Diezmo: Representaba la obligación del siervo a pagar la décima parte de sus productos al señor feudal.

1.1.1. Los impuestos en México.

En nuestro país el impuesto tuvo una gran relevancia en cuanto a la diversidad de conceptos que se manejaban, a continuación se citan sólo algunos de ellos.

Impuesto de avería.

Consistía en el pago que hacían o prorata los dueños de las mercancías que se transportaban en buques y que se pagaban para los gastos de los buques reales que escoltaban a las naves que entraban o salía del puerto de Veracruz. Este impuesto llegó a manejarse hasta en un 4 % del valor de las mercancías.

Impuesto de almirantazgo.

Este impuesto lo pagaban los barcos que llegaban a los puertos, por la entrada y salida de mercancías. El pago de este impuesto lo hacían los dueños de las mercancías y llegó a alcanzar el 15 %.

Impuesto de lotería.

Tomando en cuenta que el hombre siempre ha jugado con la fortuna, en 1679 se establece el impuesto de lotería, con una tasa del 14 % sobre la venta total de dicha lotería.

Alcabala.

Consistía en el pago por pasar mercancía de una provincia a otra.

Impuesto de caldos.

Siendo pagado este impuesto por la fabricación de vinos y aguardientes.

Impuesto del timbre.

Pagado en México y conocido con este nombre porque consistía en un pago amparado por estampillas que se adquirían ante las autoridades fiscales.

Impuesto sobre ingresos mercantiles.

Impuesto que pagaban los comerciantes por el ejercicio de sus actividades y que llegó a alcanzar la tasa del 4 %. Este impuesto se puede decir desapareció recientemente al surgir el Impuesto al Valor Agregado.(2)

1.2. Concepto y Elementos de las Contribuciones

En cuanto a la conceptualización de los que se denominan las CONTRIBUCIONES, existen tantas como autores que las proponen, considerando una definición clara y genérica, sería la que menciona la corriente Argentina.

Contribución.- Es una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de Derecho Público.

(2) *Ibid*, pp 10.

Existe una doctrina contractual que establece "..... se equipara a un contrato bilateral entre el Estado y los particulares (contribuyentes), por virtud del cuál aquél proporcionaría servicios públicos y éstos, los medios pecuniarios para cubrirlos". (3)

Dicha doctrina carece de un fuerte fundamento o principio que rigen a los contratos que es el acuerdo de voluntades, y en este caso sólo una voluntad se impone a la otra, y es de carácter obligatorio y en ocasiones muy injusto y arbitrario. En otras doctrinas más modernas, que actualmente son aceptadas por la naturaleza de la misma contribución, afirman, como su nombre lo indica, una CONTRIBUCIÓN, pero sin la posibilidad de no llevarla a cabo, siempre y cuando el contribuyente esté en el supuesto de generar un impuesto o contribución.

Según el Derecho Financiero indica que la contribución es una obligación unilateral, generalmente en dinero, impuesta coercitivamente por el Estado en base a su poder de imperio y de soberanía. Esta tesis es la más cercana a lo dispuesto en nuestra Constitución Federal en su artículo 31 fracción IV, que nos dice "que es una obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, tanto de la federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

A continuación se desglosa la definición que nos conceptúa nuestra Constitución:

- **UNA PRESTACIÓN OBLIGATORIA.**- Significa cubrir una cantidad preestablecida en una ley. Sin pretender una prestación específica (caso contrario se estaría a lo que son los Derechos, que posteriormente se definirán), quiere decir que por su contribución no percibirá algo en concreto o a saber la finalidad de dicha contribución, situación que genera cierta renuencia a cubrir o pagar sus impuestos, que de forma lógica sabemos que se destinan específicamente al gasto público.

(3) Valtierra, Rojas Yañez, Derecho Tributario Mexicano, México, 1991, Trillas cit. pp.41

- **COMUNMENTE EN DINERO**- Generalmente se cubre en dinero, ya que las contribuciones nacen de los ingresos que perciben los contribuyentes, que se grava con distintos sistemas de porcentajes que según la ley de cada impuesto así lo establezca. Pero en algunos casos específicos se podrá cubrir una contribución en especie mediante las reglas de carácter general que expida la autoridad competente. Ya que existe otra modalidad de cubrir las contribuciones a cargo del contribuyente, pudiendo cumplirlas en especie, por medio de los Convenios que se efectúan de manera particular con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, según sea el caso.

- **IMPUESTA POR EL ESTADO**.- Este elemento tiene su fundamento constitucional que radica en el poder de imperio que le otorga dicha Ley Fundamental en su artículo 73 fracción VII a la Federación, Estado o Municipio, para establecer las diferentes contribuciones, que estimen indispensables para cubrir con el gasto público, así mismo le asiste el derecho de efectuar sus cobros y en su caso sancionar de manera coercitiva a quien no lo cumpla.

Art. 73. El Congreso tiene facultad.

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

- **DE CARÁCTER GENERAL Y OBLIGATORIO**.- Significa que deberán de cumplir tanto personas físicas como personas morales, de donde dichas contribuciones las tendrán que realizar todas aquellas personas en las que recaiga su situación o actividad con la que la ley manifiesta como un hecho generador de una contribución.

- **PARA CUBRIR LOS GASTOS PÚBLICOS**.- Las contribuciones que son derivadas de los ingresos de los contribuyentes serán dedicados a sufragar los gastos que tiene el Gobierno Federal, Estatal o Municipal. Por alguna excepción y cuando la ley lo autorice, una contribución podrá ser destinada o aplicada a un gasto específico. Como podrían ser las aportaciones al IMSS, Infonavit, las cuales sirven para dichos institutos en particular.

- QUE SEA DE MANERA PROPORCIONAL Y EQUITATIVO QUE DISPONGAN LAS LEYES.- Tendrán que cumplir con estos dos requisitos indispensables los cuales les darán el sentido de legalidad para poder existir como contribuciones.

1.3. Fundamento Constitucional de las Contribuciones.

El principio jurídico fundamental que le otorga la Carta Magna al Congreso de la Unión para poder ejercer su poder, se encuadra en el Artículo 73 a lo largo de 30 fracciones, que pueden clasificarse en actividades que realiza en forma exclusiva el propio Congreso de la Unión que a su vez la ejerce, ya sea con la Cámara de Diputados y de Senadores en forma conjunta y sucesiva, y con sus facultades exclusivas a cada Cámara.

Las facultades que tiene el Congreso Federal para legislar en todo lo que concierne a lo que se considera vital para el país, se puede resumir a lo siguiente:

- a.- Facultad para legislar en cuanto al territorio nacional y en lo que respecta a toda su división, como admitir o formar nuevos Estados dentro de los límites existentes.
- b.- Facultad para legislar en todo lo relativo al Gobierno del Distrito Federal.
- c.- Facultades hacendarias y económicas para obtener su ingreso para planear y programar el presupuesto de ingresos y egresos.

En nuestro sistema de gobierno se faculta a la Federación para realizar actividades exclusivas y concurrentes, según lo manifiesta el artículo 73 fracción VII y XXIX, con lo cual se desprende que tanto el Gobierno Federal como el Gobierno Estatal tienen facultades concurrentes y limitaciones sobre algunas materias como está dispuesto en el artículo 40, 117 y 118 de la misma ley fundamental.

Art. 40. Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una república representativa, democrática, federal, compuesta de estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, pero unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental.

Art. 117. Los estados no pueden, en ningún caso:

VII. expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.

Art. 118. Tampoco pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión:

I. Establecer derechos de tonelaje; ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.

Por lo tanto en los 3 niveles de gobierno establecidos en la misma Constitución confiere al Congreso de la Unión la facultad " Para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto". artículo 73 f. VII. citado anteriormente.

En la fracción XXIX del multicitado artículo 73, menciona que podrán establecer contribuciones en materias específicas como lo son:

- 1.- En comercio exterior.- En cuanto a las importaciones y exportaciones, ya que es fuente de ingresos exclusiva de la Federación desde la Carta Magna de 1824.
- 2.- Aprovechamientos y explotación de recursos naturales comprendidos en los artículos 4, 5 y 27 que son en general en lo que se refiere a minería y petróleo.
- 3.- En materia de instituciones de crédito , seguros y fianzas.
- 4.- Para gravar los servicios públicos, concesionados o explotados directamente por la Federación, que por lo general es para uso de vías generales de comunicación, radio y televisión.

5.- Impuestos especiales sobre:

Energía Eléctrica.

Producción y consumo de tabacos.

Gasolina y productos derivados del petróleo.

Cerillos y fósforos.

Aguamiel y productos de su fermentación.

Producción y consumo de cerveza.

Y las demás fracciones que son prohibidas a los Estados, ya que la Federación tiene la facultad y poder fiscal exclusivo sobre ellas, que puede resumirse en: Acuñamiento de moneda y su emisión, timbres, alcabalas y peaje entre otros.

Asimismo el Artículo 31 también está preceptuado que *.....Son obligaciones de los mexicanos: IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.*

De este modo está fundamentado en nuestra Constitución que todos los mexicanos estamos obligados a contribuir a dichos gastos públicos siempre y cuando se atiende a los principios de PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD, que deberá contener toda contribución o impuesto.

1.4. Ingresos del Estado.

Es todo un sistema de organización de donde nace el producto de la labor administrativa del sector público y que representa gran parte del patrimonio del Estado, en este sentido encontramos que dicho patrimonio se encuentra constituido por diferentes rubros como son la explotación de recursos, inversiones, concesiones, contribuciones, venta de bienes inmuebles y todas aquellas actividades en que pueda hacerse de recursos mismos que posee a título de propiedad para destinarlos a servicios públicos de índole económico y social.

Existen otro tipo de conceptos como lo son la expropiación y nacionalización de bienes, que pasan a ser propiedad de la nación cuando considera el Estado que debe adquirirlos por considerarlos necesarios en su patrimonio y darles un uso especial para beneficio de los gobernados. Tenemos otros recursos que provienen tanto del sector público como del sector privado, por medio de diferentes modelos o figuras jurídicas como lo son los fideicomisos, patronatos etc.

Dichos ingresos que perciben los Estados así como el Distrito Federal son facultad del Presidente el promulgar las leyes que lo soporten como es el caso de la Ley de Ingresos del Distrito Federal, año con año se actualiza, dando cumplimiento al Artículo 89 . *Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes: 1 . Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.*

1.4.1. Las Contribuciones, clasificación y principios.

La contribución es uno de varios de los ingresos que percibe el Gobierno para la realización de sus fines, dichos ingresos se dividen en:

- **CONTRIBUCIONES.-** Impuestos.
Derechos.
Aportaciones de Seguridad Social.
Contribuciones de mejoras.
- **APROVECHAMIENTOS.-** Los ingresos que percibe el Estado por funciones de Derecho Público distintos a las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos.
- **LOS QUE SE OBTENGAN DE SUS ORGANISMOS DESCENTRALIZADOS Y EMPRESAS DE PARTICIPACIÓN ESTATAL.**
- **PRODUCTOS.-** Son las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.
- **ACCESORIOS.-** Recargos.
Multas.
Gastos de ejecución.
Indemnizaciones.
- **CRÉDITO PÚBLICO.-** Empréstitos Públicos.
Préstamos Privados.
Emisión de CETES.
Obligaciones y Bonos (S.N.C.). (4).
- **EXPLOTACION DE RECURSOS NATURALES.**

(4) Valtierra, Rojas, Yañez. Derecho Tributario Mexicano, México, Trillas 1989, pp 41-42

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 2º, clasifica a las contribuciones y sus accesorios como sigue:

" Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos las que se definen de la siguiente manera:

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

II.- Aportaciones de seguridad social. son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

III.- Contribuciones de mejoras son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

IV.- Derechos son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten

por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

En los cuatro incisos anteriores es como nuestra legislación fiscal divide las contribuciones y sus accesorios, expresando en otros artículos las demás formas que tiene legalmente instituidas para percibir ingresos.

Para concluir el desglose de las contribuciones considero esencial mencionar la naturaleza y objeto de los ACCESORIOS, puesto que es parte importante de las contribuciones.

Dichos ingresos siguen la suerte de las contribuciones que se dividen en:

- RECARGO.- Existen diversas teorías en cuanto a la naturaleza del recargo, por ejemplo una de ellas es la que nos presenta Giorgio Tesoro "... es una sanción de carácter complementario o accesorio, que se aplica tanto a las violaciones que constituyen delito, como a las castigadas con pena pecuniaria, consistente en el pago de una suma fija determinada en relación con el tributo y que tiene la misma naturaleza jurídica de éste". (5)

(5) Tesoro , Giorgio, Principio de Derecho Tributario. 1973. cit. pp. 182

Podemos tomar como conclusión que el recargo como tal tiene la misma naturaleza del tributo y es equiparable a un interés moratorio, en donde se declara como un resarcimiento al fisco, y no como una pena, ya que se debió cubrir cierta cantidad en un plazo determinado y no fue efectuado en dicho término, y se calculará en base al tributo en cuestión, mismo que se determina periódicamente conforme al nivel inflacionario que determinen las autoridades financieras del país, el fundamento legal del recargo lo podemos encontrar en el último párrafo del artículo 2° del Código Fiscal de la Federación.

- MULTA.- Tiene 2 corrientes doctrinales dentro del derecho, que está sustentada por Mayer y Bielsa, quienes sostienen que "La multa primordialmente tiene como fin la indemnización al Estado por concepto de diferentes gastos que éste tiene que realizar para efectuar su potestad de vigilancia respecto al pago oportuno y legítimo de las contribuciones, y al darse cuenta de fraudes u omisiones realizadas por los contribuyentes, aplicar la sanción de igual manera". (6).

La corriente de que sustenta Derbino, menciona "... la multa en razón de ser impuesta por un ente administrativo conlleva su misma naturaleza y, por tal razón, atiende al carácter represivo de la sanción en virtud de la potestad sancionadora de que goza el Estado, pretendiendo obtener con ello que los sujetos pasivos de la obligación tributaria no incurran en desacato, mora y omisión en el cumplimiento de tal omisión". (7).

(6) Bielsa, Rafael. Estudios de Derecho Público. Buenos Aires. cit. Mayer, Otto principios de Derecho Tributario, pp. 306.

(7) Derbino, Francisci, Derecho Administrativo. Milán, De palma. 1968. pp 153.

Podemos englobar las 2 corrientes en lo que se invoca en el artículo 21 de nuestra Constitución en su capítulo 5 título IV, que consiste en su función primaria de sancionar pecuniariamente al contribuyente moroso o que cometa omisiones en sus tributos y la secundaria intentar amenazar y apercibir al causante con dicha sanción para que no incurra en la infracción y cumpla con su obligación.

- GASTOS DE EJECUCIÓN.- Estos son accesorios de las contribuciones como de los aprovechamientos y se consideran como créditos fiscales, dichos gastos, como su nombre lo indican, son todas aquellas diligencias a realizar en cuanto a la notificación, requerimiento de pago, por embargo, remate y enajenación o adjudicación de bienes en caso de haberse establecido el Procedimiento Administrativo de Ejecución, según lo establece el Código Fiscal de la Federación en su artículo 20 párrafo 8° que dice ..." Los pagos que se hagan se aplicarán a los créditos más antiguos siempre que se trate de la misma contribución, y antes de el adeudo principal a los accesorios en el siguiente orden:

- 1.- gastos de ejecución.
- 2.- recargos.
- 3.- multas.
- 4.- indemnización.

Una vez cubiertos los accesorios, el resto del pago se aplicará al crédito principal, además de los anteriores, se tendrán que cubrir las erogaciones extraordinarias en que incurra la autoridad, con motivo del Procedimiento Administrativo de Ejecución, por los conceptos de avalúo, transporte, flete de bienes, inscripción de gravámenes, edictos, publicación de convocatorias, honorarios de depositarios y peritos. Lo que hace inexplicable que después de que a un contribuyente le apliquen dicho procedimiento, le embarguen y posteriormente le rematen todos sus bienes, que en determinado momento los utilizaba como su modus operandi para obtener ingresos, su endeudamiento

se acrecente de manera importante, al tener que cubrir los conceptos citados. Las erogaciones extraordinarias mencionadas se conceptúan en la determinación del 2 % del crédito fiscal, los ingresos recaudados serán destinados al fisco federal para el establecimiento de fondos de productividad y para el financiamiento de programas de formación de funcionarios fiscales, según lo establecido en el Código Fiscal de la Federación en el artículo 150 último párrafo. De hecho en el mes de diciembre de 1995 se crea la Ley del Servicio de Administración Tributaria SAT, que tiene por objeto la realización de una actividad estratégica del Estado consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y de sus accesorios para el financiamiento del gasto público, dentro de la consecución de su objetivo deberá observar y asegurar la aplicación correcta, eficaz, equitativa y oportuna de la legislación fiscal y aduanera, así como promover la eficiencia en la administración tributaria y el cumplimiento voluntario por parte del contribuyente de las obligaciones derivadas de dicha legislación.

En este marco se crea el **SERVICIO FISCAL DE CARRERA** el cual tendrá como fin el de dotar al Servicio de Administración Tributaria de un cuerpo de funcionarios fiscales calificado, profesional y especializado, asimismo estará sujeto a un proceso permanente de capacitación y desarrollo integral, con base en un esquema de remuneraciones y prestaciones que coadyuven al cumplimiento óptimo de su objeto.

Además las indemnizaciones son aquellas que nacen por cheques librados para cubrir obligaciones fiscales sin fondos, la autoridad podrá cobrar el monto del cheque y el 20 % del valor del título de crédito como indemnización, que de hecho ya es una obligación el pago del monto de la contribución y la indemnización será el porcentaje aplicado. Según lo manifiesta el artículo 21 octavo párrafo de el Código Fiscal de la Federación.

1.5. El Impuesto y sus Efectos Psicológicos.

Tratando al impuesto de una forma especial lo podremos ver de manera psicológica y realizando un análisis de ésta forma en cuanto a las materias financieras. El análisis del impuesto es la parte mas delicada del derecho fiscal, la dificultad de ésta radica en la exposición objetiva e imparcial de las ideas, las creencias y los mitos, así como los fenómenos que éstos cubren, puesto que la mayoría de las veces no son observados y mucho menos medidos.

1.5.1. Fundamento ético y racional del Impuesto.

El impuesto ha sido sucesivamente considerado una donación, como un descuento operado por la autoridad, como un intercambio, un precio finalmente como el resultado de un principio de ciudadanía. De donde la concepción del impuesto no ha correspondido a la realidad, la gran masa de contribuyentes no está, en realidad, plenamente libre de su decisión que resulta de una complejidad de situaciones y acontecimientos.

Dentro de la hipótesis de los impuestos moderados y proporcionales no existe igualdad alguna (dentro del punto de vista de cada contribuyente considerado aisladamente), entre la cantidad que le paga al fisco y las prestaciones que espera recibir del organismo gubernamental, si bien es sabido que se destinan al gasto público pero el contribuyente al cumplir y pagar sus contribuciones espera que el gobierno lo destine para el mejor funcionamiento de los servicios públicos y una mejor administración pública.

1.5.2. Fundamento Sociológico del Impuesto.

El impuesto es un hecho institucional ligado a la existencia de un sistema social fundamentado en la propiedad privada, conformando órganos de dirección encargados de las funciones de interés colectivo e incluyendo en este fin a diversas prerrogativas sociales. La aceptación de la vida en sociedad implica la aceptación del impuesto y, en general, a una contribución social destinada al financiamiento de los servicios generales que ofrece la organización social gubernamental.

En definitiva el impuesto aparece como obligación social, cuya naturaleza y alcance dependen de la concepción de la sociedad y más aún del ideal que ella hace del deber y de la justicia.

1.5.3. El Impuesto y algunos efectos.

En la sociedad de nuestro país, tiende a definir un sistema de valores, de objetivos y de obligaciones que caracterizan su ideal político. Esta proposición en el dominio del impuesto se traduce en las nociones del deber y la justicia fiscal, la primera define las obligaciones del ciudadano y en especial del contribuyente, así como la legitimación que puede caer sobre él mismo, en caso de resistencia a cubrir un impuesto, la segunda se funda en los derechos del contribuyente y las garantías que le son propias frente a la administración gubernamental.

EL DEBER FISCAL. El pago de un impuesto implica para el contribuyente un despojo que, sea cual sea la necesidad, es resentido como una privación, mientras la administración, apoyándose en la doctrina, crea representaciones colectivas que hacen del impuesto una prestación racional o moralmente aceptada. La formalización ética de la obligación fiscal, la noción del impuesto, categóricamente necesaria para la vida de una sociedad y un gobierno, juega un papel importante

dentro del consentimiento y aceptación del contribuyente. Por otra parte, la noción del deber fiscal corresponde a una realidad objetiva, a una exigencia social, donde su carácter afectivo puede dar más fácilmente una unión de las tentativas de justificación lógicas, puesto que los lazos que unen a los ciudadanos con la sociedad tienen un carácter más normal que racional.(8)

a.- La aceptación del Impuesto. La aceptación de la obligación fiscal supone el sentimiento de pertenecer a una sociedad, y esto viene a lo que menciona Von Stein "... el impuesto constituye la expresión económica de la unión del individuo y de la nación...". Existe una relación entre el grado de adhesión y de estabilidad de una sociedad, la fuerza de apego que los contribuyentes manifiestan frente a los principios constitucionales que forman su base y el nivel de espontaneidad y sinceridad dentro de sus obligaciones fiscales.

b.- La obligación jurídica y moral del pago de un impuesto, de contribuir a los gastos públicos, debe ser reforzado por las representaciones ligadas al sentimiento de honor y prestigio. Desgraciadamente la honorable obligación fiscal no es admitida y mucho menos cumplida por todos a un mismo grado.

Por lo anterior la noción del deber fiscal, se disgrega rápidamente, y es por eso que ha sido necesario sancionar al que omite sus contribuciones.

LA JUSTICIA FISCAL. La noción de justicia fiscal es particularmente compleja, puesto que ella suscita comentarios irónicos sobre su relatividad. Dicha justicia es un ideal, una representación colectiva que implica la dirección hacia un objetivo. La justicia fiscal es deseada por aquellos mismos que niegan su realidad y existencia, misma que requiere de la conformidad de principios y condiciones de aplicación del sistema fiscal a las normas éticas y políticas reconocidas como válidas en nuestra sociedad. Una norma existente hoy en día en nuestra sociedad

(8) Vallierra, Rojas, Yañez , Derecho Tributario Mexicano. Mexico, Trillas, 1989. pp 34

es la igualdad jurídica, igualdad de tratamiento en cuanto a situaciones definidas y objetivamente en materia fiscal, la universalidad del impuesto, la proporcionalidad de éstos a las facultades de contribución de cada contribuyente aunado a que no debe existir comportamientos discriminatorios por parte de las autoridades fiscales.(9)

De esta forma la justicia fiscal requiere de un igual tratamiento de contribuyentes por las autoridades fiscales. Estas deben de aplicar las disposiciones legales de una manera exacta y uniforme. Pero el problema de la justicia fiscal no es solamente de orden político o jurídico, también lo es técnico, y su solución dependerá del desarrollo de los conocimientos en finanzas, economía, administración y sobre todo abarcar el campo psicológico de la contribución, para aceptarla tal como es, de esto depende en gran parte los Recursos Administrativos con que cuenta la Administración para adecuarlos y fincarlos en el desarrollo de sus funcionarios.

Para poder reducir dichas tensiones entre ambos sujetos de la relación fiscal es necesario entre otras cosas, que la administración ponga una mayor atención a las relaciones humanas, que lleva consigo un desarrollo en la educación del contribuyente, quien debe tomar conciencia de la cultura de cubrir impuestos.

1.5.4. Tendencia a mejorar la relación entre el fisco y el contribuyente.

El problema de las relaciones humanas entre la administración y el contribuyente no podría existir, si las atribuciones del Gobierno fueran reducidas y si los impuestos fueran disminuidos, pretensión de nuestra época, con gran posibilidad de que se efectúen. Al mencionar una solución al problema de las relaciones humanas se entiende que el contribuyente debe ser instruido, manejado

(9) *Idid.*, pp 29

y ayudado por la administración, tratado con consideración y benevolencia, tanto que él tratará de actuar de buena fe, sin embargo hoy se encuentra frente a una gran desigualdad.

El contribuyente debe ser correctamente informado acerca de sus obligaciones y derechos por la administración. Debe seguir siendo ayudado y guiado en la formulación de sus declaraciones, mediante sistemas ágiles y simplificados para mayor entendimiento de el contribuyente. En efecto, las relaciones entre contribuyentes y autoridades se deberán establecer no a la ocasión de un conflicto, sino al origen de un procedimiento normal. Hoy por hoy en nuestro país, a causa de sus problemas económicos, políticos y sociales tiene un crecimiento desproporcionado de evasión, por esto es necesaria la implementación de organismos especializados que coadyuven a través del mejoramiento de la administración y clasificación de pequeños y medianos contribuyentes, provocando con ello el establecimiento de relaciones más francas entre estas categorías de contribuyentes y las autoridades. Sería de vital interés la asociación de organizaciones de profesionales en nuestro sistema fiscal; que aseguren al contribuyente aislado, que se traduzca en una ayuda de organización administrativa, que le permita establecer un dialogo con el fisco en mejores condiciones.

1.5.5. La concientización de el objetivo del Estado en cuanto a las contribuciones.

Sea cual sea el esfuerzo del gobierno en vista de mejorar las relaciones entre los contribuyentes, el establecimiento de un clima psicológico normal requiere, en gran parte, de una educación cívica de los ciudadanos y, sobre todo, de las nuevas generaciones, quienes deberán tomar conciencia del papel de la administración y del suyo propio en la sociedad.

El papel importante que guarda el impuesto conlleva a dificultades psicológicas directas entre trabajadores y empresarios en esta relación necesaria. El individuo que percibe ingresos, el empresario que realiza una ganancia, tienen el sentimiento, sin error desde el punto de vista económico y social, que ese ingreso, que esa ganancia le pertenece completamente, o casi, acepta difícilmente que esos recursos sean disminuidos por una contribución. Es así que el Estado mexicano, regido en lo esencial por una dependencia de sus ingresos provenientes de impuestos, para evitar una crisis como la que se vive actualmente, deberá, sobre todo, aplicar su atención a crear, mantener y mejorar la calidad de los servicios colectivos, cubriendo las necesidades primordiales de la sociedad, para crear una idea más convincente de la contraparte de las contribuciones en donde el impuesto deberá aparecer a los ojos de los ciudadanos, no como una súplica, ni como una privación, sino más bien como una administración de sus recursos.

Asimismo, es necesario que los agentes de la administración sean más accesibles, abriendo más posibilidades de entendimiento y realizar estudios sobre la psicología y la administración, provocando con ello una educación cívica y política, con miras al establecimiento de una colaboración estrecha entre los diferentes servicios administrativos, dando al servidor público una autoridad moral sobre los ciudadanos, fundamentado en la afirmación de una competencia eficaz.

Capítulo 2. Principio de Proporcionalidad y Equidad del Impuesto.

Hablar del principio jurídico de proporcionalidad y equidad es invocar a la justicia, la igualdad de condiciones a equilibrar la balanza para que dicho principio sea justo y equitativo para aquellos en que se encuentren en el caso de cubrir impuestos. El Estado, con el poder de imperio y rectoría con el que cuenta, podrá hacerse de ingresos y bienes para lograr solventar lo que se denomina gasto público, dicho poder, se sujeta a las disposiciones y alcances que la propia Constitución le permite y deberá cuidar que dichas disposiciones no sean violadas en perjuicio de los gobernados.

Esto se logra estudiando y analizando como llevar a cabo un control y un sistema de administración pública, enfocándose a lograr una economía que lleve al país al desarrollo para beneficio de la sociedad en general.

2.1. Diversas doctrinas sobre los Principios de Proporcionalidad y Equidad del Impuesto.

Desde épocas antiguas han existido diversos puntos de vista y diversas tesis con respecto a lo que es la proporcionalidad y equidad, el Tribunal Fiscal de la Federación en diversas publicaciones nos muestran diversos autores con respecto a dichos principios los cuales enunciaré para encontrar un criterio general.

"ARISTÓTELES nos dice en la Etica Nicomaquea que:

" lo propio de la equidad consiste precisamente en reestablecer la ley en los puntos en los que se ha engañado, a causa de la fórmula general de que se ha servido".

Tomando en cuenta esta excepción se comenzó a estudiar el sentido del término de la voz griega Eikos que significa semejante para llevarla al latín al adjetivo Aequus, de donde proviene Aequitas Aequitatis.

PIETRO BONAFANTE dice que:

"En la época de Justiniano se le tomó como el principio informador del derecho, que en la conciencia del pueblo resultaron iguales para todos, tomando en consideración los intereses de cada parte, las acciones de los individuos relacionándolos con el resto del cuerpo legal. A partir del mismo Justiniano y en los textos de los glosadores, Aequitas, viene a desempeñar una función conciliatoria de casos particulares, usándose por los magistrados para la aplicación más benigna e indulgente de las normas jurídicas, a las situaciones concretas."

Por otra parte la palabra Proporcionalidad proviene del latín Proportio, proportionis, palabra que se descompone en el sustantivo Portio, que proviene del propio latín de las palabras Pars, Partis, que significan Poción, Parte, Pedazo y de la preposición Pro, que significa Delante de, Ante, A la vista, y que en composición con otra denota en ocasiones Posición, Inclinación, Hacia y Dirección. Desde 1748 **MONTESQUIEU** señaló que este tipo de acepciones se pueden ubicar en el campo de los tributos, ya que los mismos, pueden ir creciendo; proporcionalmente a la libertad que se goza.

Años más tarde, en 1776, **ADAM SMITH** agregó que:

"Los ciudadanos de cualquier estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal"

En la declaración de los derechos del hombre y del ciudadano, señaló en su Artículo 13 que *"para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, ella debe ser, repartida por igual entre todos los ciudadanos en razón de sus posibilidades"*

Al promulgar en 1789 la obligación de pagar los tributos en proporción a sus capacidades, se inició el postulado de identificar la igualdad en la justicia tributaria, con base en tres ideas:

- a.- Contribuir de acuerdo a su capacidad.
- b.- Esto significa en proporción a sus facultades (Art. 339 de la Constitución de Cádiz de 1812).
- c.- Estas contribuciones deberán destinarse para sostener los gastos públicos, Así fue que a partir de la declaración francesa se fundó la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, con un sentido justo que consiste en establecer esta carga de acuerdo con la capacidad económica del ciudadano, para distribuir las mismas en un sentido adecuado a dicha capacidad, de tal suerte que no es igualdad absoluta sino proporcional.

FLORES ZAVALA agrega:

"Con la expresión proporción y equidad solo se busca la justicia de los impuestos.... Requiere la relación de dos principios; el de generalidad y de uniformidad.... el principio de generalidad significa que los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto.... el principio de uniformidad significa obrar en tal forma que represente para los que deban contribuir a los gastos públicos igual sacrificio".

SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA puntualiza que:

"La exigencia de proporcionalidad y equidad que establece la fracción IV del artículo 31 de la Constitución es una de justicia tributaria y en esta materia la justicia llamada distributiva es la que tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir, y por indirecto solamente las cargas que señalan los tributos. En la distribución de las cargas la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales".

IGNACIO BURGOA LLANO afirma que:

"La equidad entraña el imperativo de que todos los miembros integrantes de una colectividad deben contribuir para los gastos públicos de Estado, pero como dentro de dicha colectividad existen y operan diferentes situaciones económicas, la legislación les debe normar diversamente, en tanto que la proporcionalidad se revela en que, dentro de una misma situación tributaria, los sujetos que poseen mayores bienes de riqueza (capital) o perciban mayores ingresos (renta) deben pagar más impuestos".

JOSE RIVERA PEREZ CAMPOS argumenta en el sentido de que:

"El criterio de proporcionalidad, a mi juicio es la verdadera entraña del problema... a lo que se está aludiendo es a un elemento no estrictamente jurídico o determinable jurídicamente, como lo es el de la generalidad; sino un elemento circunstancial como es la economicidad del impuesto... equidad mira a juricidad, proporcionalidad mira a economicidad del impuesto".(10)

El autor Hugo Carrasco en su publicación de Derecho Fiscal Constitucional hace referencia a diversas tesis de tratadistas mexicanos:

EMILIO MARGAUI MA NATOU

"Sobre este tema considero que la tesis que sostiene el licenciado Flores Zavala, es la correcta, o sea que el constituyente mexicano de 1856 usó como un solo concepto no como dos las palabras "proporcional y equitativa". Sin embargo, nuestra Suprema Corte ha contribuido a crear mayor confusión sobre este problema, al decirnos en

(10) Tribunal Fiscal de la Federación, Principios Tributarios Constitucionales.1979. pp. 266-269

una sentencia que que todo impuesto debe reunir los requisitos de proporcionalidad y equidad, ya que al hablar en plural de la que son dos los requisitos que debe satisfacer todo tributo para ser constitucional, el de proporcionalidad por un lado y el de equidad por el otro. Atendiendo a la evolución que ha venido experimentando la Legislación Tributaria Mexicana, bien puede sostenerse que son dos conceptos y no uno solo los que contienen las palabras "proporcionalidad y equidad". Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentren colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativa, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación".

ALFONSO CORTINA GUTIERREZ

"Pasando al artículo 31, fracc. IV, debe dejarse claramente establecido qué es lo que la Constitución considera como proporcionalidad y equidad de las leyes fiscales. Se repite que el vocablo "proporcional" que usa el texto citado de la Constitución, se refiere a los impuestos propiamente proporcionales en el sentido que se acaba de explicar, y también a los tributos progresivos. Es preciso hacer referencia a los que ha de considerarse como un impuesto equitativo. Esto es, dicho en otros términos, un impuesto justo. No es fácil explicar de manera incontrovertible lo que es la justicia, concepto alusivo, variable, que no implica la misma idea en cualquier sociedad humana o en cualquier etapa histórica. Por ejemplo, cuando el derecho romano define el concepto de justicia expresando que ésta implica dar a cada quien lo suyo *sum quique tributare*, tenemos una definición puramente formal, sin contenido, como explicaba el maestro Bassols. Porque no definían los romanos qué es lo que a cada quien corresponde. No corresponde lo mismo a una persona dentro de un régimen capitalista, que dentro de un sistema comunista"(11).

(11) Hugo, Carrasco Iriarte, Derecho Fiscal Constitucional, México, Harla, 1989. pp 155-158.

Todas estas conclusiones y tesis de tratadistas sobre los que se establece en los principios de proporcionalidad y equidad nos lleva interpretar que un impuesto deberá regirse sobre la justicia e igualdad atendiendo básicamente a la capacidad contributiva de los ciudadanos para no violar dichos preceptos.

2.2. Limitantes al poder tributario del Estado.

2.2.1. Constitucionales.

Toda vez que el Gobierno se encuentra en todo su poder soberano y de imperio para establecer las contribuciones y tributos con el fin de poder sufragar el gasto público y sistematizar el presupuesto existen limitaciones que la propia Constitución Política de la República establece como principios y garantías a los ciudadanos y en éste caso contribuyentes.

1.- PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

Dicho principio se encuentra consagrado en nuestra Carta Magna en su artículo 31 fracción IV, en donde se menciona que los ciudadanos tendrán que pagar las contribuciones para cubrir los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios siempre y cuando estén establecidos previamente en las leyes, apoyándose en el artículo 14 Constitucional, que menciona que nadie podrá ser molestado, privado de su vida, libertad o posesiones sin previo juicio seguido ante tribunales establecidos y se cumplan las formalidades en cuanto al procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho. Así que podemos determinar que no se podrá gravar o cobrar ningún impuesto que no esté soportado y encuadrado en algún precepto legislativo aprobado por el Congreso Local o el Congreso de la Unión, esto es con el fin de evitar que sucedan arbitrariedades por parte de las autoridades y que el sujeto pasivo (contribuyente), de la relación fiscal, pueda conocer la forma de contribuir y cumplir cabalmente con sus obligaciones fiscales.

Mucho se ha cuestionado sobre el principio de Legalidad del artículo 31 fracción IV, y de la garantía de legalidad establecida en los artículos 14 y 16 constitucionales, aplicables a los reglamentos y a la llamada Miscelánea Fiscal, con relación a la naturaleza jurídica y legalidad de los reglamentos, la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación ha asentado la siguiente Jurisprudencia:

"El artículo 89, fracción I de nuestra Carta Magna, confiere al Presidente de la República tres facultades: a) la de promulgar las leyes que expida el Congreso de la Unión; b) la de ejecutar dichas leyes; y c) la de proveer en la esfera administrativa su exacta observancia, o sea, la facultad reglamentaria. Esta última es la que determina que el Ejecutivo pueda expedir disposiciones generales y abstractas que tienen por objeto la ejecución de la ley, desarrollando y complementando en detalle las normas contenidas en los ordenamientos jurídicos expedidos por el Congreso de la Unión. El reglamento es un acto formalmente administrativo y materialmente legislativo; participa de los atributos de la ley, aunque sólo en cuanto ambos ordenamientos son de naturaleza impersonal, general y abstracta. Dos características separan la ley del reglamento en sentido estricto: este último emana del ejecutivo, a quien incumbe proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de la ley y es una norma subalterna que tiene su medida y justificación en la ley. Pero aún en lo que aparece común en los ordenamientos, que es su carácter general y abstracto, sepáranse por la finalidad que en el área del reglamento se imprime a dicha característica, ya que el reglamento determina de modo general y abstracto los medios que deberán emplearse para aplicar la ley a los casos concretos."

Jurisprudencia. Poder Judicial de la Federación. Tesis de Ejecutorias 1917-1975. Apéndice al Semanario Judicial de la Federación. Tercera Parte II, Segunda Sala, México, 1975. Página 846.

Es de interés mencionar que sólo existe una excepción a dicho principio y se establece en el artículo 131, que dice "... El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas

de exportación o importación y tránsito de productos, cuando así los estime urgente a fin de regular el comercio Exterior y proteger la estabilidad económica del País ". De no estar establecida ésta fracción por la propia Constitución el Presidente de la República no podrá llevar a cabo un aumento o disminución en cuotas de impuestos de importación o exportación, dicha excepción se establece para poder defender y proteger al País en su economía a raíz de los cambios de precios que puedan suscitarse en operaciones con el comercio exterior.

2.- PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD O EQUIDAD.

Este principio es una garantía que se conoce desde los antecedentes de otras constituciones como la de Cádiz y la Constitución Francesa que paralelamente mencionan que las contribuciones deberán ser comunes e igualitarias a todos los ciudadanos en proporción a sus facultades y en el reglamento Constitucional Político del Imperio Mexicano de 1822, se establece que los ciudadanos deberán cubrir las exigencias del Estado en razón a sus proporciones. De ésta manera nació lo que se refiere a que la obligación de contribuir debía realizarse de manera proporcional y equitativa que se consagra en el artículo 31 en su fracción IV. Al respecto se cita la siguiente Tesis Jurisprudencial que a la letra dice:

3a. SALA 8a. Época. Jurisprudencia No. 4.

Proporcionalidad y equidad. *Son requisitos de naturaleza distinta con los cuales deben cumplir las leyes fiscales.- La Proporcionalidad y Equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV de el artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.*

Gaceta No. 38, febrero 1991 pag. 15, S.C.J.N.

Conforme a lo ya establecido en nuestra Constitución los impuestos para que tengan validez legal, tendrán que satisfacer 4 requisitos:

PROPORCIONALES.

EQUITATIVOS.

QUE SE DESTINEN AL GASTO PÚBLICO.

QUE ESTÉN SOPORTADOS POR UNA LEY.

1.- Proporcionales.-

Citando Dionisio J. Kaye" si por proporcionalidad entendemos la correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí, en materia fiscal podemos decir que debe existir una correcta disposición entre las contribuciones previstas en las Leyes de Ingresos de la Federación y sus leyes reglamentarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados y en este sentido, los particulares deben contribuir en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la hacienda pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos que necesariamente deben existir como fuente para generar riqueza pública, debiendo, además, existir una relación causa-efecto del origen que motiva la obtención del ingreso, utilidad o rendimiento con el de la carga tributaria y por eso, en el tradicional principio de proporcionalidad que apuntara Adam Smith y que ha sustentado el Poder Judicial Mexicano, las cargas tributarias deben distribuirse justa y adecuadamente entre las fuentes de riqueza disponibles y existentes.(12)

(12) Valtierra, Rojas, Yañez, Derecho Tributario Mexicano, México; Trillas, 1989, pp 54

Significa que deberá ser en razón a la facultad y capacidad de ingreso de los causantes, o sea que comprenda por igual a todos aquellos ciudadanos o contribuyentes que se encuentren colocados en al misma situación.

2.- Equitativos.-

La equidad se equipara y hace que se respete el principio de igualdad, que significa que el tributo sea igual para todos los que se encuentren en la misma situación como hecho generador del crédito fiscal, citando al Lic. Kaye que dice..." por tanto, dentro de este contexto, el principio de equidad va a significar 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, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente. (13)

3.- Que se destinen al gasto público.

Que se destine a pagar o cubrir los gastos públicos, sin necesidad de establecer algún fin específico, dichas contribuciones entran al torrente de ingresos que tiene la Federación y se utilizan en un sin fin de gastos que pueden ser desde cubrir los sueldos de los empleados de gobierno, hasta realizar obras de infraestructura nacional, como carreteras o plantas de luz. Cada año el Gobierno del país emite la Ley de Ingresos y Egresos de la Federación para demostrar y acreditar los gastos y los ingresos provenientes de una gran variedad de impuestos, derechos y aprovechamientos.

(13) Ibid. pp.39.

4.- Que estén soportados por una Ley.

Forzosamente los impuestos tienen que estar establecidos y autorizados por el congreso de la Unión o el Congreso local de cada Estado, plasmado en las leyes correspondientes, este concepto se equipara con el principio jurídico penal que dice " Nulum crime sine lege " osea que no hay tributo sin ley que lo respalde.

2.2.2. Doctrinales.

Estos se encuentran en la Doctrina del Derecho Fiscal, y que sirven de ayuda a los legisladores para llevar a cabo las leyes en que están contenidas cada uno de los impuestos, y de ésta manera los hagan llegar a los contribuyentes de una manera fácil en cuanto a su comprensión y justificar su existencia.

a.- GENERALIDAD.- Como su nombre lo indica el impuesto tendrá que recaer tanto a personas físicas, morales, empresas paraestatales, concesiones, unidades económicas, sociedades nacionales y extranjeras, claro que siempre y cuando se encuentren como hecho generador del impuesto.

b.- CERTIDUMBRE JURÍDICA.- Es preciso que el impuesto sea cierto, claro, entendible y precisado en la Ley y enfocado a que el contribuyente pueda determinarlo, calcularlo, aplicarlo y pagarlo. Para ello es necesario que contenga los elementos esenciales como: sujeto de la obligación, el objeto, tarifas o cuotas, su cálculo, cuando se genera, lugar y fecha de pago, sanciones o recargos en caso de su omisión y evasión, así como manifestarle cuales son aquellas exenciones a que está sujeto. Con los conceptos anteriores el contribuyente estará más enterado de como realizar sus obligaciones fiscales claramente y facilitará su cumplimiento.

c.- COMODIDAD.- Este principio se refiere a la facilidad con la cuál se pueda cumplir con las obligaciones fiscales; La autoridad en el ejercicio de sus funciones y para beneficio de ambas partes tendrá que sistematizar el proceso para que el

cumplimiento de las obligaciones tributarias sea lo más cómodo, fácil y simplificado, provocando con ello que el causante pueda cumplir con dicho compromiso y así conseguir de una forma convincente que se evite la omisión y evasión fiscal que existe hoy en nuestro país ya que nadie está de acuerdo con el sistema actual contributivo.

d.- ECONOMÍA.- Este principio le concierne a la Federación puesto que ella es quien recibe dicho ingreso y estará obligada a satisfacer sus necesidades al menor costo posible, teniendo que mantener un manejo adecuado para cubrir con el gasto público y tener un sistema presupuestal equilibrado a sus egresos, en concordancia con la subsecretaría de ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y con los convenios únicos de coordinación entre las demás secretarías así como las entidades federativas y entes públicos que administran el país.

e.- CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO.- Para no malinterpretar dicho principio, es necesario decir que no significa que el cumplimiento de las obligaciones tributarias queden a la voluntad propia de los particulares, NO; ya que es de observancia obligatoria el cumplir con las disposiciones legales fiscales. Pero en base a nuestro sistema legislativo la autoridad da ciertas facilidades a aquellos contribuyentes que por diversas situaciones no pudieron pagar o presentar sus tributos en tiempo, es por ello que la autoridad competente (Secretaría de Hacienda y Crédito Público), no en todos los casos obliga a cumplir con las contribuciones, esto da como resultado que la relación fiscal entre sujeto activo y sujeto pasivo no sea tan rígida y da oportunidad a que el contribuyente por mutuo propio cumpla con sus obligaciones, ejemplificando lo anterior se da el caso que el contribuyente que no sea regular en sus pagos y la ley le da tiempo para que cumpla con sus obligaciones sin imposición de sanciones, siempre y cuando no sea requerido por la misma autoridad. Tomando en cuenta lo que versa en el artículo 42 de la ley del

Impuesto Sobre la Renta en donde se manifiesta una determinación presuntiva de impuestos y la autoridad invita al contribuyente a pagar sus contribuciones espontáneamente, sin mayor sanción.

2.3. Metodología para la interpretación de la legislación jurídico tributaria.

El proceso y desarrollo para el mejor entendimiento de la ciencia jurídica se ha apoyado en diferentes métodos de interpretación, ya que sin ellos existiría un sin número de complicaciones y de criterios por lo que mencionaré algunos de esos métodos con lo cual nos ayudará a un mejor entendimiento e interpretación de la norma fiscal y su complicada Ley del Impuesto Sobre la Renta.

A.- En sentido estricto y principal, encontramos el método exegético el cual nos introduce a utilizar tal cual se menciona la redacción, en un sentido puramente gramatical como literal, es decir, como un ejemplo hacia la materia en estudio, se invoca la Constitución directamente al principio de legalidad al establecer en sus artículos 14 y 16, que no podrá cobrarse un impuesto que no está establecido en una ley. (control de la legalidad).

B.- Un método clásico que se utiliza en materia fiscal es el de la finalidad de la ley (ratio legis). Que busca el fin seguido por el legislador en el momento en que se ha emitido la ley.

Conjuntamente a dicho método la suprema corte de justicia de la nación ha establecido que las leyes tributarias deben interpretarse atendiendo a su propia finalidad (boletín de información judicial, XXI, 1957 pag 727).(control de constitucionalidad).

C.- Un tercer método es el histórico, que principalmente se puede encontrar el sentido de una ley a través del estudio e investigación del derecho ya derogado, y de la evolución de las instituciones jurídicas, puesto que la ley en cuestión sufre

constantes cambios a lo largo de un ejercicio, es por ese motivo que buscando antecedentes se podrá llegar a una interpretación correcta mediante su historial.

D.- Existe el método económico atendiendo a las circunstancias en que se emitieron dichas leyes, enfocadas a la problemática en el que puede encontrarse el sistema financiero del país, así como la economía de los particulares, siempre y cuando no violen los principios de derecho y las garantías de los gobernados.

2.4. Fundamento Constitucional de los principios de Proporcionalidad y Equidad.

En el punto anterior mencionaba que un método interpretativo para nuestro sistema de legislación fiscal, es el método histórico, ya que el derecho tributario nace por medio de un proceso histórico constitucional, con los cambios y modificaciones que realizaron tanto los legisladores como el poder ejecutivo, según las circunstancias que así lo exigían en su momento.

El fundamento constitucional del derecho fiscal mexicano nace a partir de las facultades del Congreso de la Unión que se mencionan en el artículo 73 y en su fracción VII.- ... imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

Trasladándose su facultad al artículo 31 fracción IV de la Constitución vigente, que a la letra dice:

" .. Son obligaciones de los mexicanos: fracción IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

De este fundamento nacen diferentes principios como el de la legalidad; encuadrado dentro de los artículos 14 y 16 Constitucional, que establecen las bases de las garantías de Libertad y de Legalidad. El principio de proporcionalidad y equidad que deben contener las leyes fiscales para poder ser ejercidas por el

Estado, los menciona al artículo 31 citado en el párrafo anterior. A pesar de que dicho artículo no se encuentra en el capítulo correspondiente a las garantías individuales, los principios de proporcionalidad y equidad si se constituyen como garantías de aquellos que están como hecho generador del crédito fiscal, por lo tanto si hubiere alguna violación por parte del poder legislativo, dicha violación se podrá ejercer vía Amparo Directo contra actos o leyes emanados por el poder legislativo, ya que si dicha ley impone un impuesto que sea exorbitante o ruinoso no se podrá negar la protección federal, tal y como lo clarifica la tesis 51 jurisprudencial.

Tesis 51 jurisprudencial. Impuestos, equidad y proporcionalidad de los.- *Aunque la jurisprudencia sentada por la suprema corte, en ejecutorias anteriores, establezca que la falta de proporcionalidad y equidad del impuesto no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar dicha jurisprudencia, estableciendo que si está el poder judicial capacitado para revisar los decretos o actos del poder legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante o ruinoso, o que el legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales. Aun cuando el artículo 31 de la Constitución que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho si es una violación de garantías, por lo que si se demanda ante el poder judicial el amparo contra una ley que establezca un impuesto exorbitante o ruinoso, no puede negarse la protección federal diciendo que el poder judicial no es el capacitado para remediar dicha violación y que el remedio contra ella se encuentra en el sufragio popular, pues en tal caso se haría negatoria la fracción I del artículo 103 de la Constitución y la misma razón podría invocarse para negar todos los amparos que se enderezan contra leyes o actos del poder legislativo.*

Para comprender dicho principio, es necesario reflexionar otros principios doctrinales como la generalidad y el de uniformidad, esto es, que todos los que se

encuentren con capacidad de contribuir lo hagan conforme a esa capacidad, que represente un mínimo de sacrificio posible para que esto no resulte ruinoso para el contribuyente y que éste sepa perfectamente el objeto y fin o destino de su tributo, y de alguna forma hacer conciencia que los tributos son para beneficio de todos y poder lograr que los causantes dejen de evadirlos; eso no quiere decir que todos paguen todos los impuestos, uniformemente todos aquellos individuos cuya situación recaiga con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal lo cubra, sin excepciones de ningún tipo, igualmente es para evitar las contrariedades entre los mismos contribuyentes, no olvidándonos que existen exenciones autorizadas por la ley. De este modo se cumpliría con los principios de proporcionalidad y equidad, estableciendo una justicia entre los impuestos, quienes los emiten y quienes los pagan y que en ocasiones no se logra cumplir con tanta justicia e igualdad teniendo un sistema tan grande y complicado como el nuestro.

La proporcionalidad y justicia en materia impositiva (como lo es la fiscal), comprende varios aspectos para que se logren dichos principios, por ejemplo; la autoridad deberá analizar al sujeto pasivo (contribuyente), en cuanto a sus bienes, su productividad, sus rendimientos o actividad con relación también a sus ingresos y encontrar un punto nivelado para que dicho contribuyente se encuentre dentro de un margen en el cual cubra sus impuestos y enfocarlos a cubrir con el gasto público que redunda en los servicios públicos que al fin de la cadena le va a beneficiar directamente al mismo contribuyente.

Hablando de dicho equilibrio triangular entre los gastos públicos, el Estado como prestador de servicios públicos y los sujetos obligados a contribuir; el Gobierno le corresponde llevar a cabo la correcta administración del ingreso que percibe por concepto de dichas contribuciones y que en un momento determinado motive al causante a su participación, inculcándole una conciencia clara y específica de que su tributo es necesario para el motor de la economía del país y de ese modo hacerle ver que el Gobierno utiliza dichas contribuciones para sufragar sus necesidades y promover mejores servicios públicos en beneficio de

todos. Dicho equilibrio se antoja sumamente difícil y complicado pero es de imperiosa necesidad encontrarlo, ya que de esa forma existiría mayor confianza del causante hacia sus autoridades y se evitaría el repudio generalizado para cubrir los impuestos.

Resumiendo este tema, el poder tributario debe ser ejecutado en principio con leyes que se subordinen a los preceptos constitucionales y se cumpla con la proporcionalidad y equidad, con ello se logrará una conducta voluntaria de contribuir como una obligación de los ciudadanos en espera de recibir mejores servicios y seguridad pública.

Encontrándonos en el supuesto de que la ley impositiva deja de ser proporcional y equitativa esta violando dichos preceptos constitucionales, provocando con ello a que el contribuyente repudie su obligación de contribuir teniendo dos salidas, una el evadirlos asumiendo el riesgo que ello significa o la de demandar ante el poder judicial mediante los procedimientos que ofrecen las mismas leyes para su defensa, como lo son el Juicio de Nulidad y el Amparo en última instancia.

2.5. Fundamento Ético Tributario

Continuando con la veracidad y justicia en los impuestos debe y tiene que existir una conciencia moral y ética para imponer un tributo, en los constantes cambios que sufre la ley fiscal, si no se toma en cuenta el principio ético moral, por consiguiente nace y surge incompleta e injusta dicha ley, por lo tanto es merecedora automáticamente del rechazo social.

Dichos lineamientos de la ética fiscal se imponen tanto al legislador como al administrador de Gobierno, como un elemento primordial para crear las leyes impositivas en materia tributaria. En México estamos todavía muy lejos de alcanzar un nivel moral y ético aceptable, ya que ningún contribuyente paga sus impuestos

con agrado o con satisfacción y seguridad de recibir algún beneficio por dicho pago. La ley tributaria deberá de recaer en el gobernado de una manera convincente y de un modo lógico para que comprenda que es su deber, (obligación hoy en día), el aportar una parte de sus ingresos, emanados de su actividad productiva, para que el Estado o gobierno desarrolle su actividad y aporte su esfuerzo al administrar el gasto público y equilibre el bienestar y la paz social.

Tal conciencia sólo puede lograrse encontrando el equilibrio triangular entre el gasto público, el estado y el sujeto pasivo.

Al encontrarse el causante con que el pago de sus impuestos se consideren justos y vea los resultados al retribuirle el Estado con política clara, economía más fuerte, servicios públicos adecuados, una burocracia al servicio social. La justicia tributaria deberá encuadrarse en una progresividad o una real proporción, esto se apoya en la capacidad económica de cada individuo o empresa, basándonos en la tradicional expresión popular que dice "que pague más el que tiene más y pague menos el que tiene menos", situación que hoy en día y en mi punto de vista, viola en algunos casos la proporcionalidad y equidad que se supone deberá cumplir la ley fiscal impositiva. Para lograr entender si existe proporcionalidad o no, en cubrir impuestos, se tendría que definir a cada actividad y ajustarle sus tarifas y cuotas por lo que gastan y el margen de utilidad que obtienen, como por ejemplo la industria nunca es comparable con alguna empresa que otorga servicios, ya que su margen de gastos es sumamente diferente, es por eso que nuestra legislación hacendaria tiene que generalizar en muchos casos e individualizar otros, en el caso de los que perciben salarios y otros que perciben honorarios, también están divididos, las empresas que se dedican a la distribución del abasto de alimentación nacional, otorgándoles ciertos beneficios como se encuadran en las exenciones a las que están sujetos o existen ciertas facilidades para su contribución.

2.6. Proporcionalidad y Equidad del Impuesto.

El criterio de la proporcionalidad y equidad de un impuesto ha sido tema de diferentes discusiones y han aparecido distintos caracteres de lo que significa, por ejemplo proporcional pertenece a proporción o la incluye en sí, y la proporción es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes que conforman una cosa con el todo, o entre cosas relacionadas entre sí.

La equidad es llamada una igualdad de ánimo, es un sentimiento que de alguna manera nos obliga a actuar de acuerdo con el deber de la conciencia, mas que por los mandatos de la justicia, de otro modo la equidad es un medio racional para limitar la excesiva generalidad de la ley.

Un impuesto no puede ser nada mas proporcional, necesariamente tiene que tener equidad, dado que es el equilibrio de la justicia y de las cargas sociales de los que lo pagan. En el régimen fiscal mexicano han sido ampliamente discutidos estos dos principios y desde la época de Vallarta se tomo su doctrina que dice " la proporción en el impuesto no se toma de la universalidad de su pago, sino en su relación con los capítulos que afecta".

Si bien es cierto la fracción VII del artículo 73 de la Constitución General de la República faculta al Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto, también lo es que el uso de estas atribuciones está supeditado al cumplimiento de lo preceptuado en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna.

En efecto, se reconoce plenamente que es obligación de todos los mexicanos el contribuir para sufragar los gastos públicos de la federación, estados y municipios en que se resida, con la característica de que las mencionadas contribuciones deben reunir la naturaleza de "proporcionales" y "equitativas".

Los conceptos de proporcionalidad y equidad han sido definidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en jurisprudencia visible en el apéndice al Semanario judicial de la Federación de 1917 a 1985, Tomo I, página 150, la que a continuación se pasa a reproducir:

"PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31 FRACCIÓN IV CONSTITUCIONAL.- *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 con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa 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 uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose además una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresando en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser 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.

De la simple lectura de la jurisprudencia antes transcrita podemos obtener las siguientes conclusiones:

a.- Para que los tributos justifiquen su proporcionalidad, deben tomarse en cuenta los rendimientos, ganancias o utilidades del sujeto pasivo, por lo que evidentemente deberá tener relación con la capacidad contributiva, que sólo se obtiene de conocer el crecimiento del patrimonio del particular.

b.- La Proporcionalidad de los tributos también se obtiene de fijar tarifas progresivas, ya que de esta manera al atender la capacidad contributiva se pagará más o menos, según sea el nivel de rendimientos, utilidades o ingresos del ciudadano.

Capítulo 3. Conceptos y Elementos contemplados en el artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

3.1. Introducción a la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta es una de las leyes de mayor importancia dentro del sistema fiscal mexicano, puesto que en su contenido encuadra el impuesto de mayor gravamen en el país, y generaliza a todas aquellas que se encuentran capaces de percibir ingresos, mismos que están gravados bajo el imperio de esta ley.

En cuanto a su importancia no haremos a un lado que también es la ley mas complicada y cambiante del sistema legislativo en México, sólo trataré de explicar las instituciones de que está compuesta dicha ley, y generalizar los conceptos mas importantes para poder llegar al resultado de la presente investigación. Al mismo tiempo trataré de no caer en principios contables o de otras materias, que no son de carácter jurídico ya que la ley en cuestión enfoca materias y tecnicismos muy complicados que solo los especialistas en dichos temas son capaces de comprender e interpretar.

3.2. Conceptos, Objeto y Elementos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El impuesto grava todos aquellos ingresos acumulables que provienen de distintas fuentes, como lo son los ingresos en dinero, en especie, por ganancia en la enajenación de bienes, premios (loterías, apuestas autorizadas), hechos o actos jurídicos, capital, utilidades por la fluctuación de monedas extranjeras o la combinación de ellas que aumenten el patrimonio del contribuyente, ganancias por inversiones, y podrá ser tanto de persona física, como moral, mexicana o extranjera, residente en el país o fuera de el o provenientes de fuentes de riqueza ubicadas en el territorio nacional, restando todas las deducciones y pérdidas, siempre y cuando se encuentren autorizados para ser deducibles.

Por lo anterior se estima que difícilmente se encuentra algún tipo de ingreso fuera de dicho gravamen.

- OBJETO .-

"En el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se encuentra establecida la mecánica para determinar el impuesto sobre la Renta a cargo de las Personas Morales y demás actividades relacionadas con el ingreso, y establece dicho artículo que éstas calcularán el impuesto aplicando al resultado fiscal obtenido la tasa del 34 %". (14)

De dicho artículo surgen las bases para el cálculo del impuesto que no es otra cosa más que la diferencia entre los ingresos y las deducciones al cierre de un ejercicio fiscal. Así de simple se escucha pero el procedimiento fiscal y contable para determinar la base es sumamente complicado ya que tiene que ver con un sin fin de rubros tanto contables como fiscales para determinar el resultado de una empresa al cierre de un ejercicio, éste resultado es llamado como utilidad o pérdida fiscal, no todas las empresas tienen un régimen determinado para establecer su utilidad, puesto que en algunos giros, y siendo personas morales igualmente, la base para el pago de el impuesto se aplica la tasa del 34 %, que es totalmente violatorio a los principios de proporcionalidad y equidad.

Para determinar la utilidad, dice el artículo 10 de la Ley del I.S.R., la utilidad se obtendrá disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por la Ley. Esta operación se traduce en "Ingresos menos deducciones dará por resultado la obtención de la utilidad fiscal. Para este efecto habrá que considerar, cuáles son los ingresos que la ley estima como acumulables, o sea, que deberá de sumar el contribuyente así como

(14) Agustín, López Padilla, Exposición Práctica y comentarios a la ley del Impuesto Sobre la Renta, 1995, Dofiscal, México pp. 35.

los gastos que podrá deducir, pues no todos los ingresos ni todos los gastos, ni son acumulables ni deducibles, respectivamente, sólo siendo aquellos acumulables los que la ley así lo señala y como deducibles los que la propia ley autoriza."(15)

- SUJETOS.-

En el título primero, en el rubro de disposiciones generales menciona a aquellos sujetos que están obligados al pago de dicho impuesto de manera general.

" Art. 1. Las personas físicas y las personas morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

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

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

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

Aunque en su primer artículo generaliza a todas las personas físicas o morales, en el capitulo de la ley se divide en actividades empresariales, comerciales, laborales, financieras, con el objeto de gravar adecuadamente el impuesto y no resulte desproporcional. (en algunos casos).

(15) Ibid. pp. 36.

La Ley del I.S.R. divide a los sujetos pasivos conforme a sus actividades y por el ingreso que perciben, a continuación elaboré un cuadro sinóptico de como se conforma esta división para mayor claridad:

	SOCIEDADES ANÓNIMAS DE CAPITAL VARIABLE DE RESPONSABILIDAD LIMITADA COMANDITA COMANDITA POR ACCIONES COOPERATIVAS EN NOMBRE COLECTIVO
	INSTITUCIONES DE CREDITO (BANCOS, FACTORAJE) INSTITUCIONES DE SEGUROS INSTITUCIONES DE FIANZAS
	EMPRESAS DEL SECTOR FINANCIERO
PERSONAS MORALES	ALMACENES GENERALES DE DEPOSITO INVERSIONES DE CAPITALES CASAS DE BOLSA.
	SOCIEDADES CONTROLADORAS Y CONTROLADAS
	RÉGIMEN SIMPLIFICADO PARA PERSONAS MORALES
	PERSONAS MORALES NO CONTRIBUYENTES
	ASOCIACIONES RELIGIOSAS, DEPORTIVAS, CIENTÍFICAS, CULTURALES. INSTITUCIONES DE BENEFICENCIA Y ASISTENCIA. SOCIEDADES COOPERATIVAS DE CONSUMO Y MUTUALISTAS

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

INGRESOS POR HONORARIOS Y EN GENERAL POR LA
PRESTACIÓN DE UN SERVICIO PERSONAL
INDEPENDIENTE: AGENTES, COMISIONISTAS,
DOCTORES, ARTISTAS, PROFESIONISTAS.
INGRESOS POR ARRENDAMIENTOS
INGRESOS POR ENAJENACIÓN DE INMUEBLES
INGRESOS POR LA ADQUISICIÓN DE BIENES.

RÉGIMEN GENERAL ACTIVIDADES EMPRESARIALES.

PERSONAS FÍSICAS

RÉGIMEN SIMPLIFICADO.

CONTRIBUYENTES MENORES: AMBULANTES,
PUESTOS FIJOS Y SEMIFIJOS.

INGRESOS POR DIVIDENDOS Y POR GANANCIAS
DISTRIBUIDAS POR PERSONAS MORALES.

INGRESOS POR OBTENCIÓN DE PREMIOS.

INGRESOS OBTENIDOS EN EL EXTRANJERO
PROVENIENTES DE FUENTE DE RIQUEZA UBICADA
EN TERRITORIO NACIONAL.

En el cuadro anterior se muestra como la ley del I.S.R. encuadra y divide a todos los contribuyentes sujetos de dicho impuesto, en sus diferentes categorías y gravámenes, que en ocasiones incurre en la generalización de ciertas actividades que en comparación con otras resulta el impuesto mucho mas gravoso para unos que para otros. Existen también ciertas facilidades para cierto tipo de contribuyentes que se dediquen a actividades como la agricultura, artesanías, científicas, culturales, de beneficencia y asistencia pública (asilos y orfanatos).

Como se puede observar la Ley del I.S.R. engloba todas las actividades de donde pueda emanar un ingreso o fuente de riqueza para ser gravada y así obtener el tributo para cubrir los gastos de la federación y equilibrar el presupuesto nacional para emitir una Ley de Ingresos adecuada a los requerimientos de el gobierno para solventar las necesidades del país, ya que uno de los mas importantes ingresos que percibe la federación es precisamente el impuesto sobre la renta.

- SUJETOS RESPONSABLES SOLIDARIOS.

Estos sujetos son aquellas que manifiesten su voluntad de asumir obligación por cuenta ajena de manera expresa o indubitante. O bien es aquella que asume un sujeto en virtud de que las leyes lo determinen.

En el Código Fiscal de la Federación enuncia en su artículo 26 todos aquellos que se encuentran como sujetos responsables solidarios y maneja una relación específica ya que es de suma importancia mencionarlos puesto que estos podrían incurrir, junto con el contribuyente responsable, en la comisión u omisión de delitos fiscales que tendrán que responder por aquellas faltas.

En el caso de las personas morales serán responsables de delitos fiscales a través de sus representantes, quienes en términos de los artículos 10, 157 y 158 de la Ley General de Sociedades Mercantiles y 11 del Código Penal Federal, determinan la representación de cualquier persona moral se hace a través de sus

representantes personas físicas. Para mayor abundamiento transcribo la siguiente tesis jurisprudencial, que indica:

" Personas Morales, responsabilidad penal de los representantes de las.- No puede admitirse que carezcan de responsabilidad penal quienes actúan a nombre de las personas morales, pues de aceptarse tal argumento, los delitos que llegaran a cometer los sujetos que ocupen, los puestos de los diversos órganos de las personas morales, quedarán impunes, ya que las sanciones deberían ser para la persona moral, lo cual es un absurdo lógico y jurídicamente hablando, pues las personas morales carecen de voluntad propia y no es sino a través de las personas físicas como actúan. Es por esto que los directores generales, gerentes, administradores y demás representantes de las sociedades responden en lo personal de los hechos delictuosos que cometan en nombre propio bajo el amparo de la representación corporativa."(16)

- ELEMENTOS.-

En el artículo 12 de la Ley del I.S.R., nos muestra como se paga el impuesto sobre la renta como un anticipo de el pago anual, es una mecánica muy engorrosa para sólo cubrir un estimado para descontarlo al cierre del el ejercicio, mecánica que posteriormente se enunciará. A continuación se manifiestan cuales son aquellas deducciones autorizadas para la llegar a la Base de dicho impuesto.

3.2.1. Deducciones Autorizadas

El Capítulo II, sección I, Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta habla de las deducciones en general mencionando todo tipo de partidas a las que

(16) Suprema Corte de Justicia de la Nación A.D. 2489/ 4 de agosto de 1985, séptima época, volúmenes 151-156. segunda parte pp. 74

se sujeta el contribuyente para poder deducir el impuesto correspondiente, mencionando entre otras las mas comunes como los gastos procedentes para la realización del giro o actividad a desempeñar, las compras de materias primas o insumos para efectuar el desarrollo de la empresa de que se trate, sueldos, intereses, devoluciones, descuentos o bonificaciones, inversiones, la diferencia entre el inventario final e inicial de un ejercicio tratándose de contribuyentes dedicados a la ganadería, las aportaciones destinadas al desarrollo o investigación de tecnología, la creación de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, los donativos a empresas dedicadas a la asistencia pública o empresas dedicadas al apoyo de personas con deficiencias físicas o mentales, asilos , etc. Y en general todas aquellas que estén encuadradas a la actividad del contribuyente. Dichas deducciones tendrán que reunir ciertos requisitos de carácter fiscal que los menciona el artículo 24 del mismo capítulo.

Mencionando otras deducciones están los pagos efectuados por concepto de honorarios, derechos de autor, arrendamientos, asistencia técnica , regalías, gastos de previsión social, pagos de seguros y fianzas adquisición de bienes de importación, pérdidas por créditos incobrables, la deducción inmediata por activos fijos de las empresas, comisiones por enajenaciones a plazo o por arrendamiento financiero, pagos a comisionistas.

En los 2 párrafos anteriores se mencionan los términos que maneja la legislación fiscal en materia de deducciones a nivel macro o mediana industria, y empresa, situación que considero una flagrante desproporción a lo que en su mayoría se desarrolla la economía de nuestro país como la micro y mediana empresa y la llamada asociación familiar en negociaciones que mantienen a un gran sector de la sociedad en la cual no existen facilidades fiscales, ni administrativas, para mantener negocios, que en buena medida aportan empleos.

Ejemplificando me enfocaré a las personas que trabajan por honorarios o por comisiones en ventas, que a raíz de la obligación de emitir recibos oficiales cumpliendo con los requisitos fiscales que menciona el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, tuvieron que darse de alta y cubrir impuestos como el I.V.A. y el I.S.R., no teniendo otras deducciones más que las autorizadas anteriormente, que en su gran mayoría no las pueden utilizar por las características de su actividad, no tomando en cuenta que dichas personas en su mayoría trabajan en su domicilio, no pudiendo deducir el pago de renta, ni de luz, teléfono en un 100 %, su automóvil tampoco lo podrán deducir en un 100 %, siendo una herramienta fundamental para el desempeño de su labor como lo es el traslado, los gastos de representación y viáticos, no tienen gastos de sueldos ni aportaciones de seguridad social. Dando con esto un margen de utilidad altísimo para el cálculo en la tarifa del impuesto correspondiente a la actividad de honorarios, provocando con ello un pago exagerado de Impuesto Sobre la Renta y de Impuesto al Valor Agregado, puesto que no pueden acreditar la gran mayoría de sus gastos ya que no están comprendidos en el capítulo de deducciones autorizadas. Aún optando por tributar en base al coeficiente de utilidad aplicando el resultado de sumar sus ingresos y multiplicarlo por dicho coeficiente y al resultado aplicar la tarifa del artículo 80 de la Ley del I.S.R., resulta un impuesto muy alto para dichas personas que no tienen grandes deducciones autorizadas por el tipo de actividad.

En el régimen de ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles la Ley es un poco más flexible ya que otorga una deducción del 50 % de los ingresos a que está sujeto como lo menciona la fracción VI del artículo 90 de la Ley del I.S.R. ... " las personas que obtengan ingresos por los conceptos a que se refiere este capítulo, podrán efectuar las siguientes deducciones: f. VI párrafo 1ro. Los contribuyentes que otorguen el uso o goce temporal de inmuebles para casa habitación podrán deducir el 50 % de los ingresos a que se refiere este capítulo, en sustitución de las deducciones a que este artículo se refiere. En los demás casos, se podrá optar por deducir el 35 %, en sustitución de las deducciones a que este artículo se refiere."

Dando a su vez un beneficio mayor a los contribuyentes de este régimen relegándolos de llevar contabilidad conforme a los reglamentos de la Ley del I.S.R. y del Código Fiscal de la Federación a quienes opten por la deducción del 50 % a que se refiere el artículo mencionado.

3.2.2. Análisis de las Deducciones No Autorizadas.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta contiene un capítulo en donde se encuadran cuales serán las deducciones autorizadas para poder disminuir la base gravable contra los ingresos de los contribuyentes, sean personas morales o físicas. Independientemente de que algunos gastos puedan ser estrictamente indispensables para los fines de la negociación, la ley prohíbe la deducción de ciertas partidas que se establecen en el artículo 25, el cuál consta de 19 fracciones en donde podrían darse diversos criterios y discrepancias en cuanto a la legalidad de ser un gasto deducible o no. En el presente capítulo nos adentraremos en saber cuales son aquellos rubros que podrían ser deducibles y los que están verdaderamente sustentados por la ley y respetando los principios fundamentales y constitucionales.

- IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

En la fracción I del artículo 25 de la ley en cuestión, comienza por especificar que:

I.- Los pagos por impuesto sobre la renta a cargo del propio contribuyente o de terceros, ni los de contribuciones en la parte subsidiada o que originalmente correspondan a terceros, conforme a las disposiciones relativas.

Es totalmente justificada dicha disposición, pues el mismo contribuyente debe absorber como una cantidad aparte de sus gastos o deducciones, el impuesto a cargo que le corresponde por percibir una utilidad, además el permitir que el

I.S.R. a cargo del propio contribuyente sea deducible para efectos fiscales, sería tanto como aceptar que el propio fisco federal absorbiera parte del Impuesto Sobre la Renta en la parte subsidiada, es decir, el total de los Impuestos pagados serán deducibles, salvo la parte correspondiente que se encuentra subsidiada conforme a las disposiciones relativas.

- APORTACIONES AL I.M.S.S.

El precepto que menciona que dichas cuotas no serán deducibles se encuentra en el artículo 25 en su fracción primera que menciona "Tratándose de aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social sólo serán deducibles las cuotas obreras pagadas por los patrones, y las que correspondan a trabajadores de salario mínimo general para una o varias áreas geográficas."

En este caso la legislación otorga un beneficio relativo ya que el patrón podrá hacer deducible sólo aquella parte que paga por trabajadores que perciben el salario mínimo, lo que significa que no serán deducibles aquellas porciones que el patrón paga de trabajadores con salario superior al mínimo. A este respecto, es importante mencionar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ya ha emitido jurisprudencia en el sentido de considerar inconstitucional esta parte del precepto, relativa a las cuotas obreras pagadas por los patrones respecto de los trabajadores que ganan más del salario mínimo al considerar que es inequitativo que la ley prohíba tal deducción, cuando es deducible el pago si se trata de trabajadores que obtienen el salario mínimo.

- ACCESORIOS.

Para finalizar con la primer fracción. en ella se estipula que"Tampoco serán deducibles las cantidades que entregue el contribuyente en su carácter de retenedor a las personas que le presten servicios personales subordinados provenientes del crédito al salario a que se refieren los artículos 80-B y 81 de esta ley, así como los accesorios de las contribuciones, a excepción de los recargos."

En esta fracción, se menciona que los accesorios a las contribuciones (capítulo I), no serán deducibles excepto los recargos y considero un beneficio al contribuyente puesto que los accesorios son una especie de castigo o sanción que el contribuyente debe cubrir por incurrir en omisiones o infracciones. a este respecto el 1ro. de enero de 1992 se reconoce con toda justicia la deducibilidad de los recargos, al establecer el segundo párrafo de la fracción I del artículo 25 de la Ley, como transcribi anteriormente. Durante muchos años se alegó que los recargos tenían un parecido o una semejanza jurídica a los intereses pagados a una institución de crédito, pues una sociedad que solicitaba un préstamo para efectuar el pago del impuesto, los intereses que el préstamo le causaba eran deducibles y sin embargo si solicitaba a las propias autoridades el pago en parcialidades para efectuar el impuesto, los recargos no eran deducibles, lo cual no tenía lógica. A partir de 1992, como ya ha quedado dicho, en la reforma es totalmente justa y equitativa para beneficio de los contribuyentes.

En dicha fracción se establece en términos muy ambiguos, ya que menciona en este apartado que "así como los accesorios de las contribuciones, a excepción de sus recargos." Esto nos puede dar a interpretar mal la Ley puesto que no los separa como debería, pienso que este renglón debería estar perfectamente separado y en el Capítulo de deducciones, mencionar que los recargos son deducibles tal cual y no de la manera que lo hace saber.

Por último nos dice dicha fracción, que los pagos de salarios con obligación de devolver el crédito de impuestos, esta fracción I del artículo 25, cita en su última parte, la prohibición de deducir las cantidades que entregue el patrón al trabajador por concepto de devolución del crédito al salario, obvio es que no podrá deducirlas puesto que en su correspondiente pago de impuestos federales los resta de las contribuciones que tenga a su cargo.

- REPARTO DE UTILIDADES A LOS TRABAJADORES.

En la fracción II del citado artículo menciona que la Participación de las Utilidades a los trabajadores o agremiados o miembros del consejo no serán deducibles, toda vez que forman parte de la utilidad obtenida por la empresa después de que ésta cubrió el I.S.R., en caso de que la autoridad aceptara como deducible, daría como resultado que la empresa en caso de repartir la utilidad obtenida en un 100 %, se quedaría sin base gravable y por lo tanto sin realizar el pago del ISR correspondiente.

Pero a partir de 1992, entra un decreto que permite la deducción en el PTU de la siguiente manera, será deducible en principio y única y exclusivamente la que se otorga a los empleados, siempre y cuando la misma corresponda a ingresos gravados. Esto es, que una empresa en determinado ejercicio obtiene una utilidad de:

Utilidad	\$ 100.00	
PTU	10.00	10 %
Prestaciones	2.00	
Créditos	1.00	
Útiles de Trabajo	1.00	
Total	4.00	Parte Exenta de prestaciones.
Parte Proporcional		
Deducible	6.00	Parte Gravada Utilidades.(17)

Con esta reforma consideramos que es justo reconocer que a beneficiado al contribuyente puesto que en vez de no autorizar nada de deducción en PTU, ahora podrá ser deducible la parte gravada como vimos en el anterior ejemplo.

- REGALOS, OBSEQUIOS Y ATENCIONES.

Nuevamente en ésta fracción IV el legislador deja un tanto cuanto ambigua la interpretación de la aplicación de este rubro, ya que menciona. " IV.- Los obsequios, atenciones y otros gastos de naturaleza análoga, con excepción de aquellos que estén directamente relacionados con la enajenación de productos, por la prestación de servicios y que sean ofrecidos a los clientes en forma general."

(17) López, Padilla, Agustín, Exposición Práctica de la ley del Impuesto Sobre la renta, México 1993, Harla, pp. 174

Con respecto a dicha fracción y basándonos en la realidad es prácticamente imposible sujetarse a que deberá ser de manera GENERAL, puesto que no debe entenderse que se haga el obsequio o la atención a todos y cada uno de los clientes y al mismo tiempo. Pues bastará con que la empresa y como política, tienda a otorgar ciertos obsequios o tenga atenciones con sus clientes, para allegarse a más clientes o entenderse que para conseguir algún mejor contrato se realice el gasto, pero esto tendrá que ser en circunstancias especiales a cada caso en concreto y no de forma general y a un mismo tiempo.

Asimismo ni la Ley del IR ni su reglamento señalan limitación alguna, por lo que dentro de estos obsequios y atenciones quedan comprendidos toda clase de bienes y servicios sin importar su naturaleza.

- GASTOS DE REPRESENTACIÓN, VIÁTICOS Y DE VIAJE.

En las fracciones V y VI están íntimamente vinculadas y mencionan varios términos que suelen confundirse unos y otros, y por esa razón el legislador los ha separado y muy ambiguamente, en la fracción V sólo menciona que .. V.- Los gastos de representación. Específicamente, la Ley no define que debe entenderse por gastos de representación, sin embargo podemos estimar lo siguiente:

Gastos de Representación.- Es aquél gasto que efectúa el empleado o servidor de la persona moral, entiéndase profesionista o asesor, que a nombre de ésta realiza gastos en su representación. De tal naturaleza que si el profesionista o asesor o empleado realiza a nombre de la empresa gastos que la representen, entendiendo por representación aquel acto jurídico por virtud del cuál una persona física o moral actúa por cuenta y orden de otra persona, tales gastos no serán deducibles, salvo el caso específico señalado por la fracción VI del artículo 25, en cuyo caso los

gastos erogados por empleados o asesores, si reúnen los requisitos de la propia fracción VI, si son deducibles. (18).

De tal suerte, como lo indicamos anteriormente, estas dos fracciones están íntimamente vinculadas ya que creo que los gastos de representación son aquellos que en casi su totalidad son los que se menciona en la siguiente fracción VI.

En dicha fracción VI se tocan rubros como los siguientes:

- 1.- Gastos de viaje y Viáticos.
- 2.- Gastos para alimentación.
- 3.- Arrendamiento de automóviles.
- 4.- Gastos de Hospedaje.
- 5.- Seminarios y Convenciones.

Adentrándonos en el análisis de dichas fracciones lo primero que podemos decir es que en algunos casos, por no decir que en casi todos, los contribuyentes en representación de sus empresas abusan en sus gastos de viaje, pero que la ley no acepte como deducibles los gastos señalados cuando se apliquen "dentro de una faja de cincuenta kilómetros que circunde al domicilio del contribuyente", además de no tener explicación lógica, dicha disposición representa un problema

(18) Ibid. pp. 175

de medición para conocer si los gastos de que se tratan fueron erogados dentro o fuera de la faja de cincuenta kilómetros. De tal modo, para que las empresas puedan demostrar que tienen relación de negocios en los lugares visitados por sus empleados o profesionistas contratados por ellas, será suficiente con cualquier documento que acredite la relación de negocios en esos lugares.

Dicha fracción VI está regulada a su vez por el artículo 28 del Reglamento que define como debe entenderse por establecimiento del contribuyente así como los requisitos que deberán de reunirse para los gastos erogados fuera de la faja de cincuenta kilómetros sean deducibles dicho establecimiento menciona " debe entenderse por establecimiento del contribuyente aquél en el que presta normalmente sus servicios de la persona a favor de la cual se realice la erogación". Posteriormente menciona los requisitos que deben reunir los gastos y a nombre de quien deben ser expedidos según el caso de a quien beneficien.

Se establece una limitante de \$ 491.00 diarios para cada beneficiario tratándose de gastos destinados puramente a la alimentación, cuando los mismos se eroguen en Territorio Nacional, o bien de \$ 962.00 diarios, cuando se eroguen en el extranjero, y el contribuyente deberá acompañar la documentación que los ampare, y la relativa al hospedaje o transporte. Dicha disposición es totalmente absurda e incongruente, pues el legislador o en su defecto la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público que es la que propone las iniciativas, está reconociendo implícitamente los gastos de hospedaje, sin limitación alguna dentro del Territorio Nacional, que en última instancia se encuentran regulados por la Secretaría de Turismo, resulta absurdo que los gastos de alimentación que también están autorizados por la citada Secretaría, por lo que se refiere a los propios hoteles o empresas de hospedaje, tengan un límite de \$ 491.00 dentro del país, y de \$ 962.00 fuera de él, lo que resulta incongruente con los gastos de hospedaje, pues en los términos de esta disposición el hospedaje no tendrá limitación alguna dentro del Territorio Nacional y si en cambio para la alimentación; puesto que la

limitante para el hospedaje en el extranjero no podrá ser deducible hasta \$ 2,483.00.

Considero que para los efectos de la citada fracción en cada uno de los 5 rubros mencionados al principio de este punto, es justo que se tenga que acompañar los gastos relativos al hospedaje, gastos de alimentación y en caso de renta de automóviles los gastos relacionados con éste, y de igual forma en seminarios y convenciones tendrá que desglosarse el importe correspondiente a tales gastos, estos sólo podrán ser deducibles hasta el monto indicado en la fracción citada.

- SANCIONES, INDEMNIZACIONES Y OTROS.

La fracción VII del artículo 25, se refiere a las erogaciones que por concepto de distintos daños y perjuicios o penas convencionales tengan que cubrir las empresas, por distintos problemas o infracciones de carácter civil o administrativo, consideramos correcto que no se autoricen como deducciones estos pagos ya que estos nacieron de un incumplimiento por parte de la empresa que incurrió en alguna pena de esta especie, puesto que el fisco federal no tiene por qué cargar con culpas ajenas o de los contribuyentes, en este caso procede el principio de que cada quien debe sufrir las consecuencias de sus propias culpas o responsabilidades. El mismo precepto legal otorga la autorización para deducir dichos pagos siempre y cuando la empresa no haya sido responsable directo y no sean imputables al mismo contribuyente, o cuando provengan de caso fortuito, fuerza mayor o por actos de terceros.

- PROVISIONES Y RESERVAS.

Las Provisiones y Reservas de las que habla la fracción IX son aquellas que se crean dentro de la contabilidad en las empresas de activo o pasivo que se constituyen con cargo a las adquisiciones o gastos del ejercicio, estas cuentas en el Estado Financiero reflejan una clara disminución en la utilidad de las empresas, es por esa razón que si la autoridad las considera como deducibles el contribuyente podría manejar a su antojo y sin ninguna limitante su utilidad, lo que resulta un perjuicio a la Secretaría de Hacienda.

Dentro de estas reservas existen las que menciona la fracción X del mismo artículo que son las que se crean para indemnizaciones al personal ya sea para Pensiones, Jubilaciones y pagos de primas de Antigüedad, en este caso la misma Ley del I.S.R. exceptúa las reservas que podrían ser deducibles siempre y cuando cumplan con los requisitos que ella misma establece como por ejemplo las que menciona en el artículo 28.

- PRIMAS POR REEMBOLSO DE ACCIONES.

La Ley menciona que las primas o el sobreprecio sobre el valor nominal que el contribuyente pague por el reembolso de las acciones que emita. En esta fracción su interpretación es sólo para los contribuyentes personas físicas que paguen por este tipo de acciones, puesto que como la indica la Ley de Sociedades Mercantiles una sociedad no puede adquirir en ningún caso las acciones que hayan emitido, la interpretación correcta consiste en que la prima o el sobreprecio se considere como la cantidad que entregan las Sociedades a sus socios o accionistas en forma adicional al valor nominal de las acciones, como consecuencia de una

disminución del capital social, en este caso, las cantidades entregadas que excedan del valor nominal establecido previamente no serán deducibles.

- LAS PÉRDIDAS GENERADAS POR VENTAS DE BIENES.

Con respecto a esta fracción el legislador pretende limitar al contribuyente que pretendan deducir pérdidas cuando adquirieron bienes cuyo costo de compra no correspondió al del mercado en el momento de la adquisición, es decir, si una empresa compró un bien en \$10,000.00 cuando su costo en el mercado era de \$6,000.00, y posteriormente el bien en cuestión lo enajena en \$8,000.00, la aparente pérdida de \$2,000.00 no será deducible por no haber correspondido su adquisición al valor del mercado, puesto que el contribuyente hubiera obtenido una utilidad y no la pérdida que pretende deducir con un detrimento para el fisco. Dicha disposición la considero muy lógica y justa pues los movimientos que tengan los contribuyentes en cuanto a la obtención de utilidades con respecto a este rubro la autoridad federal no puede correr con estos riesgos de compra venta de bienes propiedad de los enajenantes.

- ARRENDAMIENTO DE CASAS, AVIONES Y EMBARCACIONES.

Esta fracción limita mucho al contribuyente, pero con justa razón, en el entendido que estos rubros son muy fuertes y dichos gastos se erogan con total libertad y sin ninguna escatimación, por tratarse en muchas ocasiones de funcionarios de alto nivel que los pretenden incluir como actividades intrínsecas del giro de sus empresas, siendo en realidad (en un cierto porcentaje), para la diversión y recreación de dichos funcionarios a nivel directivo.

Estos gastos tendrán que ser autorizados por la Administración Local Fiscal correspondiente siempre y cuando las empresas que los eroguen cumplan con los requisitos que menciona el reglamento de la Ley del I.S.R. y demuestren que se utilizan para cubrir con las necesidades especiales de la actividad de la misma, la autorización a que se hace mención tendrá que renovarse año con año para que dichos gastos sean considerados como deducibles.

- PÉRDIDAS EN LA ENAJENACIÓN DE ACTIVOS NO DEDUCIBLES.

En la fracción XV del artículo en análisis, es muy clara y no necesita de mayor crítica o análisis puesto que de un principio si la Ley no autoriza a ciertas inversiones como deducibles, pues mucho menos considerará la venta o pérdida para poder serlo, dicha fracción exceptúa aquellas inversiones que en su totalidad o en su proporción podrían ser deducibles, por ejemplo los autos o aviones que se enajenen a un menor precio del mercado y se obtenga una pérdida sólo se podrá deducir aquella parte proporcional que fue autorizada para deducir o amortizar.

- PÉRDIDAS DERIVADAS DE FUSIÓN O LIQUIDACIÓN.

En cuanto a este tipo de pérdidas la Ley cae en una injusticia e inequidad total, ya que en el artículo 17 fracción V de la Ley del I.S.R. establece que son acumulables las ganancias que se deriven de tales actividades como fusión o liquidación o reducción de capitales de las sociedades en las que el contribuyente sea accionista o socio de las mismas, si se obtuvieran ganancias por dichos conceptos son acumulables y estas pagan impuesto sobre la renta; caso contrario si en este tipo de estrategias financieras, que en estos momentos son muy requeridas, se obtienen pérdidas, no están autorizadas para ser deducibles, lo que

nos muestra que es incongruente, contradictorio e inequitativo el trato que da a los contribuyentes.

- CONSUMOS EN RESTAURANTES Y BARES.

A partir de enero de 1990 se limitó el consumo en restaurantes o bares y en general a cualquier otro gasto similar, no quedando comprendidos aquellos gastos erogados fuera de la circunscripción del domicilio de la empresa o que no esté en una franja de 50 km., como lo establece la fracción VI de éste artículo, de esta forma se limita al contribuyente de llevar a cabo citas de negocios en dichos sitios, lo cual se traduce en que dichos establecimientos se vea limitado de clientela, afectando a un sector muy importante como lo es el restaurantero, dando con esto una reducción a una fuente de empleo también muy fuerte en nuestro país.

Aunado a ese problema, se suma que el mismo fisco se vea lastimado al no tener dichos negocios con más ingresos redundando en más impuesto, es por esa razón que ha sido muy criticada la disposición de quitar las deducciones en restaurantes y bares. No alejándonos de la realidad y encontrándonos en la posición del legislador entendemos que existían un sin fin de despilfarros en este tipo de rubros, pero considero muy positivo que como la fracción VI establece ciertos límites para su deducción en viajes, acreditando con documentación el motivo del mismo, se podría analizar un límite diario de gastos de comedores, ajustando de este modo un nivel de gasto para su deducción y así las empresas podrían analizar que cantidad pueden disponer para realizar citas de negocios en restaurantes u otorgarlos a sus empleados.

Con la limitante de no autorizar los gastos de comidas, se crearon los vales de restaurantes, que las empresas otorgan a sus empleados como prestación, para que consuman sus alimentos diarios en sitios que los canjean como dinero en efectivo, dicha instrumentación no está considerada como deducible, pero considero que es totalmente acreditada para poder serlo.

3.3. Régimen tributario Personas Morales.

- Obligaciones de personas morales contribuyentes:

- 1.- Llevar contabilidad general.
- 2.- Pagos provisionales del I.S.R.
- 3.- Presentar declaración anual del I.S.R.
- 4.- Presentar declaraciones informativas (operaciones con clientes y proveedores, pagos a empleados del crédito al salario, retenciones efectuadas a profesionistas, arrendamiento, comisionistas).
- 5.- Registro de inversiones.
- 6.- Formular un estado financiero en donde exista inventario.
- 7.- Registro de accionistas.
- 8.- Registro de operaciones con títulos valor.

9.- Informes sobre residentes y establecimientos en el extranjero.

10.- Pago de reparto de utilidades a trabajadores.

11.- Pago de dividendos a socios y accionistas.

12.- Y de más que obligue el Código Fiscal de la Federación.

- Obligaciones de Personas Morales no contribuyentes:

En este régimen dichas personas morales "no contribuyentes", tienen casi las mismas obligaciones que en el régimen anterior, a diferencia que en vez de pagar dividendos a sus socios será la entrega de un remanente distribuible a cada integrante de dicha sociedad o asociación y se cubrirá el impuesto correspondiente, debiéndolo calcular la sociedad y enterarlo por cuenta del integrante, así mismo se le entregará una constancia al integrante en donde se señala el remanente distribuible.

En estas actividades las deducciones autorizadas son más reducidas, y aunado a lo que en la última modificación en cuanto a la deducción de donativos, se convierte cada vez más difícil el poder contribuir adecuadamente, puesto que la autoridad pone cada vez más obstáculos para las actividades que pueden deducir dichos donativos. Anteriormente, los sujetos autorizados para recibir donativos deducibles de impuestos por los donantes, eran en primer lugar los que funcionaban como escuelas y universidades. En segundo término los hospitales y organizaciones de investigación médica, y un tercer grupo eran las

instituciones de asistencia privada y las sociedades con fines asistenciales, quienes debían cumplir con ciertos requisitos, como el hecho de que sus ingresos los recibieran preponderantemente de fondos proporcionados por el gobierno aunque no recibieran ingresos en cantidades excesivas por arrendamiento, intereses, dividendos y otros productos de capital.

Con la reforma para 1994, todos los sujetos autorizados para recibir donativos deducibles, incluyendo a las escuelas y a los hospitales deberán cumplir con los requisitos relativos a que sus ingresos provengan substancialmente de fondos proporcionados por el gobierno, y que no reciban ingresos en cantidades excesivas por concepto de arrendamiento, intereses, dividendos o regalías. Todo esto, además, estará sujeto a las reglas de carácter general que al efecto expide la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

De lo anterior deriva que no se da un trato especial a las escuelas y hospitales, sino que como todas las demás entidades, deben cumplir con los requisitos arriba mencionados.

Estos requisitos tienden a lo siguiente:

A.- Que los autorizados a recibir donativos deducibles, sean solo quienes hayan calificado ante el propio Gobierno, para recibir aportaciones ya sea de la Federación, de los Estados o Municipios.

B.- Que quienes reciban donativos deducibles no se capitalicen ni formen reservas, de tal forma que sus necesidades las sufraguen con los ingresos que obtengan de terceros, y no de bienes propios, y por esta razón se les impide tener ingresos excesivos por arrendamientos, dividendos, etc.

Con esta modificación me parece desacertado el tratamiento que se les da a estas instituciones, tanto a las personas que persiguen fines asistenciales como a las escuelas, universidades, hospitales, etc., puesto que su labor es eminentemente de beneficio social, y con ella toda la comunidad obtiene ventajas, tanto del tiempo que las personas a cargo de estas entidades dedican, como de los recursos que verdaderos filántropos les entregan. La deducción de los donativos debería ser un instrumento de fomento a la filantropía y a la generosidad solidaria de la sociedad.

El propio Gobierno también se beneficia de las actividades filantrópicas, puesto que coadyuvan con él, en su función de asistencia, la cual tiene como obligación subsidiaria para con todos y cada uno de los miembros de la sociedad civil. Habrá que recordar que por cada peso con el que el fisco participa en actividades filantrópicas vía deducción de los donativos, los filántropos privados ponen el doble.

Es evidente que la tendencia en las regulaciones en materia de donativos deducibles, es restringir el estímulo que esto implica, en vías de incrementar la recaudación tributaria. Al respecto puede verse la resolución miscelánea publicada del S.H.C.P. en la que aún antes de que entre en vigor la reforma de la Ley en cuanto, que les permite disposiciones de carácter general regulatorias de las actividades y de las formas de financiamiento de las entidades autorizadas para recibir donativos, les impone obstáculos y requisitos, que en la práctica harán muy difícil que estas entidades puedan cumplir con sus fines.

Parece ser que en opinión de las autoridades fiscales, todas estas restricciones tienen aplicación exclusivamente tratándose de instituciones que deseen obtener donativos provenientes de Estados Unidos, y con ello procurar que tales donativos sean deducibles de las utilidades fiscales de los donantes extranjeros. Sin embargo, tal y como han quedado redactadas las disposiciones de la ley de 94, así como la resolución miscelánea a que se ha hecho mención, el distingo no existe y los requisitos se aplican también para las instituciones que no reciben donativos provenientes del extranjero.

Las complicaciones a las que están sujetas dichas entidades serían las siguientes:

1.- Cuando menos una tercera parte de los ingresos de las instituciones deben provenir del gobierno o de donaciones del público en general, sin tener en cuenta los ingresos resultantes de la realización de su objeto social.

2.- Si no se cumple con lo anterior, pero efectivamente obtienen un 10 % de los ingresos de fondos del gobierno y de donaciones del público, entonces deben cumplir con lo siguiente:

A.-) Deberán operar a fin de traer en forma continua nuevos fondos públicos.

B.-) No deben obtener la mayoría de esos fondos de una sola persona: la administración debe estar a cargo de un órgano colegiado que represente el interés general, deben contar con conocimientos especializados o experiencia en la realización de los fines que constituyen su objeto social, deben mantener un programa de trabajo continuo.

3.- Los donativos que provengan del público en general, son aquellos que no exceden del 1 % de los ingresos recibidos, y menores en todos los casos a \$ 15,000.00. Además no provenir de ninguna persona relacionada.

4.- No deben recibirse más de la tercera parte de los ingresos del año, por concepto de arrendamientos, intereses, dividendos o regalías.

3.4. Ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales.

En el artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, menciona la base gravable para el cálculo del impuesto, que dice a la letra:

Artículo 10.- Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando el resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 34 %.

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

I.- Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este título.

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

El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine el ejercicio fiscal.

A partir del año de 1989 en las modificaciones anuales que sufre dicha ley, se establecen los artículos 10-A y 10-B en donde se manifiestan ciertos puntos referentes a la distribución de dividendos y a las exenciones del mismo impuesto sobre la renta. Nos enfocaremos al artículo 10-A, que transcribo tal cual:

Artículo 10-A.- Las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades deberán calcular el impuesto que corresponda a los mismos, aplicando la tasa del artículo 10 de esta ley, al resultado de multiplicar dichos dividendos o utilidades por el factor de 1.515. También se considerarán dividendos o utilidades distribuidos los ingresos que señala el artículo 120 de esta ley.

Tercer párrafo.- No se estará obligado al pago de este impuesto cuando los dividendos o utilidades provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta que establece la ley.

En su primer párrafo se establece que las personas físicas que se les haya distribuido la ganancia o dividendos al cierre del ejercicio fiscal, tendrán que cubrir el impuesto correspondiente a lo que menciona el artículo 10, sobre la tasa del 34 %, además se multiplicará la utilidad por el factor del 1.515. Y esto no es otra cosa más que el total del impuesto sobre el dividendo o ganancia por tal ingreso de un total aproximado del 50 %, ilustrándolo con el siguiente ejemplo:

Utilidad fiscal	5,000.00
Utilidad contable	15,000.00
Total	20,000.00
Base gravable	15,000.00
Factor	x 1.515
Resultado	22,725.00
Tasa	x 34 %
Impuesto a pagar	7,726.00

Con el ejemplo anterior se refleja que al repartir dividendos o ganancias de la cuenta de utilidad fiscal no grava el impuesto pero al repartirlos de la utilidad contable grava en un 50 %, siendo este un impuesto doble ya que la sociedad en su momento cubrió dicho impuesto sobre las ganancias a través del ejercicio fiscal vía los pagos provisionales, en nombre de ella misma y ahora al distribuir a cada uno de los socios o accionistas, el gravamen del impuesto sobre la renta se cubre de nueva cuenta, aunado a que es un impuesto totalmente ruinoso y exorbitante puesto que es casi la mitad de lo que se percibe.

3.5. Análisis de los Pagos Provisionales del Impuesto Sobre la Renta.

El pago provisional representa un anticipo a cuenta de un impuesto anual, su cálculo implica la obligación de aplicar procedimientos laboriosos y recurrir a diversas disposiciones por los constantes cambios a las mismas.

3.5.1 Concepto de pagos provisionales.

Como se sabe, todos los mexicanos debemos contribuir a los gastos públicos a través del pago de los impuestos, por así establecerse en la Constitución. De acuerdo con nuestro sistema tributario son, fundamentalmente, dos impuestos con los que se logra la mayor contribución por parte del fisco y que son el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado.

Estos impuestos se deben pagar por ejercicios fiscales que pueden ser regulares, o irregulares, otorgándose un plazo de tres meses posteriores a la terminación del ejercicio para presentar la declaración donde se determina el impuesto a pagar.

Sin embargo, por razones de orden financiero, para que el fisco federal pueda atender sus necesidades del gasto público se han establecido un sistema en las leyes fiscales mediante el cual los contribuyentes efectúan anticipos a cuenta de su impuesto anual. Esta situación ha provocado controversias por tratarse de impuestos cuya causación se determina hasta el momento de presentar la declaración del ejercicio, como sucede en el impuesto sobre la renta a las actividades empresariales, por lo tanto, no se conoce en el transcurso del ejercicio si se obtendrá o no base gravable para estar obligado al impuesto y, en cambio, se hacen anticipos de un impuesto que no se sabe si se causa o no.

Este caso se aprecia claramente tratándose del Impuesto Sobre la Renta, puesto que es precisamente hasta la terminación del ejercicio cuando se conoce si se obtuvo o no utilidad (base gravable), ya que esta, en términos generales, se determina restando a los ingresos acumulables las deducciones autorizadas y, por lo tanto, en el transcurso del ejercicio se desconoce esta situación.

Al desconocer el contribuyente su resultado fiscal, la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que se estime la utilidad que se obtendría en base a un factor de utilidad correspondiente al ejercicio anterior y en esta forma se calcula el anticipo.

Es importante destacar que algunos autores han sostenido la inconstitucionalidad del pago provisional y al respecto se ha mencionado:

"Consideran varios especialistas en la materia, que esta obligación resulta violatoria del principio de proporcionalidad y equidad que debe prevalecer en las leyes impositivas, por las razones que se señalan enseguida: a nuestro juicio, la violación constitucional de referencia tampoco se elimina por la circunstancia de que en la propia ley se establezca la posibilidad de que se disminuyan los pagos a efectuar

por el contribuyente cumpliendo con los requisitos que se señalan en el reglamento de la ley. La violación constitucional se continúa produciendo por que en la última instancia, aún con la posibilidad de disminuir el pago provisional, se tiene que recurrir a un expediente administrativo para evitar la carga financiera que implique extinguir paulatinamente una obligación que jurídicamente aún no nace".(19)

De esta manera, resulta que en la Ley se establece a cargo de las sociedades mercantiles la obligación de efectuar anticipos a cuenta de un impuesto anual que posiblemente resulte o no a su cargo. Implica que en la Ley se establece a cargo de las sociedades mercantiles la carga económica de extinguir paulatinamente una obligación que aún no nace y que por lo tanto no a ingresado a su patrimonio. Esto, a mi juicio, resulta absolutamente en contra del principio de proporcionalidad y equidad en los impuestos, que no implica otra cosa que observar la justicia tributaria.

Esta violación al principio de proporcionalidad y equidad se vuelve más grave todavía, si se toma en cuenta que el contribuyente que hubiere efectuado pagos provisionales a cuenta de un impuesto anual que finalmente no causó, y que, por lo tanto, tiene un saldo de impuesto a su favor, no obstante el perjuicio que le causó pues de acuerdo con las disposiciones que se contienen en el Código Fiscal de la Federación, el fisco federal sólo está obligado a pagar recargos sobre saldos a favor del contribuyente que no devuelva en un periodo de dos meses después de que se le haya solicitado la devolución.

Esto sólo muestra la gravedad de la violación al principio de la Ley, pero sin que implique que la violación constitucional quedará restituida, si en la Ley se estableciera a cargo del fisco federal la obligación de pagar intereses al contribuyente, computándolos a partir de la fecha en se efectuó el pago provisional mensual obligado por una disposición de superior jerarquía como la que contiene la

(19) Rosa, Cano, Reyes, Consultorio Fiscal, Número 100 año 7, pp. 7,8,9.

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

ley pero en beneficio del contribuyente que pago ya sus anticipos. Sobre esta obligación de hacer pagos anticipados, aun en el caso de haber obtenido pérdida en el ejercicio anterior, se emitió la tesis jurisprudencial sobre la inconstitucionalidad de hacer anticipos, que más tarde se consideró no aplicable por las reformas que en ese entonces se hicieron a la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Ya que en el año de 1989, se instituyó la Ley del Impuesto al Activo en donde los contribuyentes que obtenían pérdidas en el ejercicio anterior podrían amortizar dichas pérdidas, en los ejercicios posteriores estarán sujetos al impuesto al activo de las empresas sobre una base gravable del 2 % del total de sus activos.

3.5.2. Análisis comparativo de los pagos provisionales de 1988 a 1997.

Reforma fiscal 1988.- En el año de 1988 existía una creciente inflación por lo que se requería de dar una mayor celeridad a la recaudación de impuestos, se dieron a conocer dos grandes novedades para ese ejercicio en cuanto al pago provisional a las sociedades mercantiles y a las físicas con actividades empresariales, la primera es eliminar la posibilidad de no efectuar pagos provisionales cuando en el último ejercicio se obtuvieran pérdidas fiscales y en su lugar se establece que si no se puede determinar el coeficiente de utilidad en el último ejercicio de doce meses, se deberá aplicar el que si se pueda determinar dicho coeficiente, sin que sea anterior a cinco años atrás.

La segunda novedad es la obligación de efectuar dos ajustes a los pagos provisionales, el primero se hará en el primer mes de la segunda mitad del ejercicio y el segundo en el último mes del mismo ejercicio, la mecánica para determinar esos ajustes consiste en obtener los resultados fiscales con información real en miniejercicios, restando a los ingresos las deducciones autorizadas y aplicando la tasa del impuesto.

Reforma fiscal de 1989.- Derivado de la complejidad que se tuvo en 1987 y 1988 para determinar el Impuesto Sobre la Renta a las actividades empresariales por la dualidad del sistema (en esa época existía un sistema de transición opcional llamado "nuevo y tradicional", se dio por concluido es sistema de transición para aplicarse a partir de 1989 al 100 % la base nueva y mantener así un sólo sistema por lo que se deroga el título VII del sistema tradicional. Este nuevo sistema tendrá sus ventajas hasta 1990 puesto que la base para determinar el coeficiente seguirá siendo el ejercicio anterior de doce meses, en lo que todavía se conservarán la acumulación y deducción de dividendos, además de la deducción inmediata por inversiones.

Otro aspecto importante que se reformó es el plazo para enterar el pago provisional, ya que a partir de 1989, será hasta el día 17 y no el 7, como se tenía en 1987 y 1988. En contra de estos aspectos que tienden a la simplificación del pago provisional en el impuesto sobre la renta.

Reforma fiscal de 1990.- Desaparecen las bases especiales de tributación y, prácticamente, los causantes menores, creándose un régimen opcional simplificado para las personas físicas que realicen actividades empresariales. Además, el título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que era de sociedades mercantiles, a partir de 1990 se denomina morales incluyendo, entre otras, a las asociaciones y sociedades civiles que presten servicios personales independientes y a las inmobiliarias.

En materia de pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta se simplifica el cálculo, creándose el concepto de ganancia inflacionaria y del componente inflacionario, por lo que los ingresos base para los pagos provisionales serán sobre los ingresos nominales. Otro cambio importante es que tanto para las personas morales como las físicas los pagos provisionales son ahora mensuales, quedando

únicamente con pagos cuatrimestrales las físicas arrendadoras de bienes inmuebles.

Reforma fiscal de 1991.- Se incluye un nuevo título, el II-a, para las personas morales que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas y de transporte terrestre de carga o pasajeros, estableciéndose a estas personas, como obligatorio el régimen simplificado. Desde luego, se continúa con el régimen simplificado en forma opcional para las personas físicas con ingresos hasta de 600 millones de pesos. El cambio en este régimen simplificado, en cuanto a pagos provisionales, es la obligación de efectuarlos ya que durante el año de 1990 no existía esa obligación y el pago provisional será mensual tratándose de personas morales y trimestral en el caso de personas físicas, la base será la diferencia entre los conceptos de "entradas" y "salidas".

Reforma fiscal de 1992.- La recaudación tributaria registra un incremento del 31.6 % de 1988 a 1991. En materia de pagos provisionales, se cambia nuevamente la fecha de pago al establecerse el día 17 y no el 11 como en 1991, en personas físicas que presten servicios personales independientes, hará pagos provisionales trimestrales. Continúa el subsidio fiscal para personas físicas, reduciendo el impuesto en forma substancial en ingresos anuales inferiores a cinco salarios mínimos.

Reforma fiscal de 1993.- Se rompe con la tradición de cada año de reformar las leyes fiscales, esto es producto en parte a la reforma de julio de 1992 y a los cambios que se dan a través de la resolución miscelánea, como es el caso de la disminución a los pagos provisionales al eliminar, por reformas el reglamento de la

Ley del Impuesto Sobre la Renta, la reducción automática que tenían las empresas dictaminadas.

Reforma fiscal de 1994.- En este año solo se modifica en que entran todos aquellos contribuyentes ya sean personas físicas, como personas morales que perciban en el año inmediato anterior menos de cuatro millones de nuevos pesos pagarán trimestralmente y los que se encuentren percibiendo mas, pagarán mensualmente.

De 1994 a la fecha sólo han modificado en cuanto al formato y según montos o actividades por ejemplo citaré la regla 2.10.2.

" Para efectuar los pagos provisionales del ISR, IMPAC, IVA, IEPS y en su caso, el pago de la primera parcialidad y/o retenciones que deban enterar los contribuyentes de dichos impuestos, deberán utilizar las formas oficiales que a continuación se mencionan:

A. Forma oficial 1.

1. Personas físicas con actividades empresariales que tributen bajo el régimen de contribuyentes menores en los términos del artículo 115 de la Ley del ISR.

2. Personas físicas con actividades empresariales que realizan operaciones exclusivamente con el público en general, a las que se refiere al artículo 119-M de la Ley del ISR.

3. Personas morales y personas físicas del régimen simplificado que tributan conforme al Título II-A o Título IV, Capítulo VI, Sección II de la Ley del ISR, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de la cantidad de 7 millones 586 mil 783 pesos, incluyendo a aquellos que opten por facilidades administrativas.

4. *Personas físicas señaladas en los numerales 1, 2, y 3, que además de realizar actividades empresariales obtengan ingresos por concepto de honorarios, arrendamiento u otro tipo de ingresos en los términos del Título IV de la Ley del ISR.*

5. *Personas morales y personas físicas no comprendidas en los rubros B y C de esta regla.*

B. Forma oficial 1B.

1. *Personas morales y personas físicas con actividades empresariales, obligadas a presentar declaraciones de pagos provisionales mensuales o trimestrales en los términos de los artículos 12, 57-N, y 111 de la Ley del ISR.*

2. *Personas físicas señaladas en el numeral anterior, que además de realizar actividades empresariales, obtengan ingresos por concepto de honorarios, arrendamiento u otro tipo de ingresos, en los términos del Título IV de la Ley del ISR.*

C. Forma 1S.

1. *Personas morales y personas físicas del régimen simplificado que tributen conforme al Título II-a o Título IV, Capítulo VI, Sección II de la Ley del ISR, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior hubieran excedido de la cantidad de 7 millones 586 mil 783 pesos, incluyendo aquellos que opten por facilidades administrativas.*

2. *Personas físicas señaladas en el numeral anterior que además de realizar actividades empresariales, obtengan ingresos por concepto de honorarios, arrendamiento u otro tipo de ingresos, en los términos del título IV de la Ley del ISR.(20)*

(20) Diario Oficial de la Federación Publicado el 21 de marzo de 1997 .(Miscelanea).

Capítulo 4. Incidencia de los principios Doctrinarios y Constitucionales de Proporcionalidad y Equidad en el Artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

4.1 Análisis del artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta está principalmente enfocado a las personas morales y menciona como se debe llevar a cabo el cálculo de dicho impuesto. Para realizar su análisis transcribiré el artículo en su totalidad.

Artículo 10 .- *Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 34 %.*

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por éste título.

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

El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine el ejercicio fiscal.

En el párrafo primero menciona que el cálculo del impuesto se hará obteniendo el resultado fiscal en el año y se aplicará la tasa del 34 %, posteriormente nos indica como llevar a cabo la determinación del resultado fiscal que es de la siguiente manera:

**DETERMINACIÓN DEL RESULTADO
FISCAL DE LAS EMPRESAS**

INGRESOS

menos (-)

DEDUCCIONES

igual a (=)

UTILIDAD O PÉRDIDA FISCAL

menos (-)

AMORTIZACIÓN DE PERDIDAS DE EJERCICIOS ANTERIORES

igual (=)

RESULTADO FISCAL

Cargas fiscales. Tasa del ISR:	34 %
PTU	10 %
TOTAL	44 %

En el ejemplo anterior se manifiesta el procedimiento para dicho cálculo a continuación ejemplificaré en base a números y el resultado real de como se declara anualmente:

Ejemplo a.

Empresa DEPORTES MARTI S.A. de C.V.

Ingresos	403,203.00	
Deducciones	397,004.00	
Utilidad	6,199.00	
Pérdida año 93	37,116.00	
Resultado fiscal	(30,917.00)	a amortizar.
A pagar	\$ 0.00	

Ejemplo b.

Empresa Televisa S.A. de C.V.

Ingresos	607,936.00
Deducciones	527,389.00
Utilidad fiscal	80,547.00
Pérdidas años anteriores	- 0 -
Tasa al 34 %	27,385.98
Pagos provisionales	(15,329.00)
A pagar	\$ 12,056.98

Ejemplo c.

Empresa Burgoa de Anda y Asociados S.C.

Ingresos	120,000.00
Deducciones	40,000.00
Utilidad	80,000.00
Tasa 34 %	27,200.00
Pagos provisionales	(10,000.00)
A pagar	\$ 17,200.00

Al comparar los tres ejemplos hablamos de una empresa que tiene pérdidas en ejercicios anteriores y está amortizando sus pérdidas reportando nuevamente pérdida en el posterior ejercicio 94, (ejemplo a). En el siguiente, es una empresa que tiene un nivel de utilidades bajo ya que sus deducciones son bastante altas y paga un impuesto relativamente bajo en proporción a sus ingresos, (ejemplo b). En el último ejemplo se trata de una empresa de consultoría que trabaja por servicios profesionales en donde se reportan deducciones muy bajas ya que no se trata de un contribuyente dedicado a comprar y vender puesto que su objeto son los servicios, se nota una desproporción altísima, ya que ésta empresa percibe un nivel muy bajo de ingresos a comparación del ejemplo b, y paga un impuesto mucho más alto. Como se ejemplifica posteriormente:

Ejemplo a	Ejemplo b	Ejemplo c
Deportes Martí S.A. de C.V.	Televisa S.A. de C.V.	Burgoa de Anda S.C.
Ingresos 403,203.00	607,936.00	120,000.00
ISR a pagar \$ 0.00	\$ 12,056.00	\$ 17,200.00

En la comparación anterior se analizan 3 empresas con actividades distintas, con régimen de deducciones y cálculo de impuestos iguales, regidos bajo el artículo 10 del impuesto sobre la renta, esta interpretación se da en general a todas las personas morales lo que en definitiva es totalmente desproporcional y violatorio a dicho principio.

En el año de 1992 se incluyen 2 apartados al artículo 10 y versan sobre lo siguiente:

Artículo 10-A Habla sobre el cálculo del impuesto sobre la renta a que reciban dividendos o utilidades que aplicará la tasa del 34 %, además tomando el factor del 1.515, éste tema fue ejemplificado anteriormente.

Artículo 10-B Habla sobre las exenciones del impuesto sobre la renta por aquellas empresas que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, siempre y cuando no excedan en el ejercicio de 20 veces el salario mínimo general vigente en el Distrito Federal por cada socio y a 200 veces dicho salario elevado al año por la persona moral. Tomando en cuenta quienes no pagarán dicho impuesto por los ingresos que obtengan por el beneficio, conservación, comercialización, almacenamiento e industrialización de sus productos, las personas morales que a continuación se señalan:

- Ejidos y comunidades.
- Uniones de ejidos y de comunidades.
- La empresa social, constituida por avecindados e hijos de ejidatarios con derechos a salvo.
- Asociaciones rurales de interés colectivo.
- Unidad agrícola industrial de la mujer campesina.
- Colonias agrícolas y ganaderas.
- Las asociaciones rurales de interés colectivo, para gozar de la exención a que se refiere el artículo 10-B, estarán obligadas a llevar contabilidad simplificada en los términos del código fiscal de la federación y su reglamento.

Con el anterior anexo se tienen un gran apoyo y facilidades fiscales los contribuyentes que se dediquen a las actividades mencionadas situación benéfica para los sectores que con su trabajo apoyan a la subsistencia alimenticia del país.

4.2. Relación del artículo 10 del I.S.R. con las distintas actividades o regímenes de contribución.

El citado artículo se encuentra íntimamente ligado en diferentes actividades mencionadas en la Ley del I.S.R. y considero de importancia abarcarlas, para mayor ejemplificación de la desproporción que existe entre cada actividad, recayendo nuevamente en la violación del principio constitucional de proporcionalidad.

4.2.1. Régimen simplificado de las Personas Morales.

En el régimen simplificado la Ley del Impuesto Sobre la Renta nos da la facilidad fiscal de poder calcular el impuesto mediante el multicitado artículo 10 o sea a la tasa del 34 %, o se podrá calcular mediante la tasa referida a la que se obtenga de multiplicar el resultado fiscal por el factor del 1.515. Teniendo el beneficio del artículo 13 de la Ley del I.S.R. que menciona: artículo 13.- Las personas morales podrán reducir el impuesto determinado en los términos del artículo 10 de esta ley, como sigue:

I.- 50 %, si los contribuyentes están dedicados exclusivamente a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura.

II.- 25 %, si los contribuyentes que se refiere la fracción anterior, industrializa sus productos.

III.- 25 %, si los contribuyentes a que se refiere la fracción I de este artículo, realizan actividades comerciales o industriales en las que obtengan como máximo el 50 % de sus ingresos brutos.

IV.- 50 %, si los contribuyentes están dedicados exclusivamente a la edición de libros. Cuando no se dediquen exclusivamente a esta actividad, calcularán la reducción del 50 % sobre el monto del impuesto que corresponda de los ingresos por la edición de libros, en los términos del reglamento de esta ley.

Para los efectos de este título, se consideran contribuyentes dedicados exclusivamente a las actividades antes mencionadas, aquellos cuyos ingresos por dichas actividades representan cuando menos el 90 % de sus ingresos totales.

En este Régimen, llamado Simplificado, otorga varias disyuntivas y ventajas sobre las demás personas morales como son , la opción en el cálculo a lo que más les convenga y la reducción importante de un 25 % a un 50 %, del total del impuesto a pagar, que en opinión personal le faltaría aplicar el resultado fiscal a la tarifa progresiva. Así como la ventaja de una contabilidad relativamente más sencilla basándose en general en el concepto de "entradas y salidas", contando con un capital inicial, tendrán que presentar pagos provisionales trimestrales y declaraciones informativas.

4.2.2. Personas Morales no contribuyentes.

Este capítulo corresponde a aquellas personas morales que no son sujetas del impuesto sobre la renta y básicamente son sociedades o asociaciones civiles de carácter benéfico, cultural, religioso o deportivo, así como las asociaciones que prestan servicios para la rehabilitación de personas con problemas de alcoholismo, drogadicción etc., Sociedades civiles que se dediquen a cajas de ahorro, padres de familia, colonos, etc., dichas actividades, son con fines de ayuda y servicio y no de lucro, no tributan en este impuesto, claro siempre y cuando se apeguen a lo que dicta la presente ley dentro de los artículos 68 a 78 del capítulo VI título III.

Una de estas excepciones se menciona en el último párrafo del artículo 68 que se refiere a ... " en el caso de que las personas morales a que se refiere este título enajenen bienes distintos de su activo fijo o presten servicios a distintas de sus miembros, deberán determinar el impuesto que corresponda por los ingresos derivados de las actividades mencionadas en los términos del título II de esta ley, siempre que dichos ingresos excedan del 5 % de los ingresos totales de la persona moral en el ejercicio de que se trate. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable tratándose de personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de los artículos 24, fracción I, y 140, fracción IV de esta ley.

Otro caso en el que las personas morales no contribuyentes tienen que cubrir el impuesto que se señala en el artículo 70 último párrafo, en donde menciona que si se determina remanente distribuible para los socios, la persona moral de que se trate enterará como impuesto a su cargo, el impuesto que resulte de aplicar sobre dicho remanente distribuible, a la tasa de nuestro multicitado artículo 10 del I.S.R. que es el 34 %. en cuyo caso, si se determinara como impuesto definitivo, debiendo efectuar el entero correspondiente a más tardar en el mes de febrero del año siguiente a aquel en el que ocurra cualquiera de los supuestos a que se refiere dicho párrafo.

4.2.3. Personas Morales que tributan bajo el nombre de Sociedades o Asociaciones Civiles.

La Ley establece para las sociedades profesionales o similares un tratamiento especial para calcular el pago provisional. En este caso el coeficiente de utilidad se determinará adicionando a la utilidad fiscal el importe de los anticipos o rendimientos que la propia sociedad distribuya durante el ejercicio.

Esta situación a primera vista parece injusta e incongruente, pues no se está reconociendo para este tipo de sociedades una deducción a todas luces lícita y lógica como son los anticipos o rendimientos que reciban los socios de dichas sociedades, ya que en los términos de la fracción XI del artículo 22 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta tales anticipos y rendimientos son deducibles, pues estos anticipos o rendimientos vienen a corresponder en términos muy generales a los sueldos que obtienen los empleados de una empresa o sociedad mercantil, los cuales sí se toman en cuenta como deducibles para efectos de calcular el coeficiente de utilidad.

No obstante esa disposición que al principio parece ilógica, tiene su contrapartida de justicia y equidad en el párrafo segundo fracción II del artículo 12 de la Ley en cuestión, pues el coeficiente de utilidad se aplicará no a los ingresos nominales como a las sociedades mercantiles en general, sino a los ingresos nominales menos los anticipos y rendimientos que estas sociedades distribuyan a sus miembros por el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio hasta el último día del mes al que se refiere el pago.(21)

No siempre las sociedades de profesionistas están en condiciones de hacer anticipos a sus miembros, y en estas condiciones la determinación del coeficiente de utilidad es injusto e inequitativo pues no se tomó en consideración para su aplicación los anticipos o rendimientos otorgados en el ejercicio por el cual se calcula el coeficiente.

En el siguiente ejemplo se indica el procedimiento para determinar el Pago Provisional de las indicadas sociedades civiles.

(21) Agustín, López Padilla, Exposición práctica y comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta. Dofiscal, México, 1995, pp. 198.

Artículo 12 de la Ley del I.S.R.

INGRESOS NOMINALES ACUMULADOS

**X COEFICIENTE DE UTILIDAD
UTILIDAD PROPORCIONAL**

MENOS (-)

ANTICIPO POR REMANENTE

MENOS (-)

**PERDIDA POR AMORTIZAR ACTUALIZADA
UTILIDAD BASE PARA PAGO PROVISIONAL**

MULTIPLICADO POR

34 % (TASA ARTICULO 10)

MENOS (-)

MONTO PAGO PROVISIONAL

PAGOS PROVISIONALES EFECTUADOS

IGUAL (=)

PAGO PROVISIONAL A EFECTUAR

Ejemplo

Supongamos que la empresa Abogados Asociados S.C., obtuvo ingresos acumulables hasta el mes de mayo por \$ 1,000,000.00 y obtiene un coeficiente de utilidad de 0.6920, además de repartir remanentes a sus socios por un total de \$ 400,000.00 hasta mayo y haber efectuado pagos provisionales anteriores durante el periodo de \$ 58,000.00 hasta abril:

Cálculo del pago provisional a efectuar:

<u>1,000,000.00</u>	Ingresos nominales acumulables
X 0.6920	Coeficiente de utilidad
<u>692,000.00</u>	
- 400,000.00	Anticipo de remanente
<u>292,000.00</u>	
X 34 %	Tasa del artículo 10 I.S.R.
<u>99,280.00</u>	
- 58,000.00	Pagos provisionales efectuados
\$ 41,280.00	Monto total del pago provisional

- Remanente pagado a socios

Dicha sociedad, tiene dos socios los cuales perciben \$ 30,000.00 c/u. Para realizar el cálculo del impuesto sobre productos de trabajo de cada uno de ellos habrá que seguir el siguiente ejemplo, por el mes de junio de 1995:

(-) Ingreso	30,000.00
(-) Limite inferior	<u>8,593.24</u>
Excedente	21,406.76
(x) % S/ Excedente	<u>35 %</u>
Impuesto marginal	7,492.37
(+) Cuota fija	2,440.22
(--) Subsidio	1,153.89
(--) Crédito general mensual	<u>46.66</u>
(=) Pago ispt por cada socio	\$ 8,432.04

Con los ejemplos anteriores se muestra como es el procedimiento para el cálculo del impuesto sobre la renta de personas morales como sociedades o asociaciones civiles, en el supuesto que dispone el mismo capítulo, mismo que solo se diferencia de las demás personas morales de régimen general, en que se disminuye el remanente pagado a socios para determinar el coeficiente de utilidad y dicho remanente se encuadra dentro de el capítulo I título IV de la Ley del I.S.R. que se refiere a los ingresos por salarios.

4.2.4. Personas Físicas por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente.

En el capítulo II del título IV de la multicitada Ley del I.S.R. habla de las personas que tributen en base a honorarios o profesionistas que trabajen por su cuenta, sin considerar una relación laboral ni subordinada a un patrón en especial, éstas personas pueden trabajar con libertad de reportarle a varios patrones sin tener que cubrir un horario especial, este tipo de contrato no lo ampara la Ley Federal del Trabajo, están sujetos al Código de Comercio.

Su régimen fiscal es muy parecido a como se tributa por arrendamientos sin tener los subsidios y exenciones que tienen los arrendadores, la Ley del I.S.R. les permite calcular su impuesto en pagos provisionales y su impuesto anual definitivo, bajo dos supuestos que son los siguientes:

Ejemplo 1. Tarifa artículo 80.

Un profesionalista obtuvo ingresos por honorarios en el periodo de abril a junio de 1997 por un monto de \$ 110,000.00 y deducciones autorizadas por el artículo 85 de la Ley del I.S.R. y el cálculo del impuesto del pago provisional trimestral es el siguiente:

Ingresos acumulables	110,000.00
(--) Deducciones autorizadas	<u>70,000.00</u>
Base gravable	40,000.00
(--) Limite inferior	<u>25,779.72</u>
(=) Excedente	14,220.28
(%) Sobre excedente	<u>35 %</u>
Impuesto marginal	4,977.10
(+) Cuota fija	<u>4,116.69</u>
(=) Impuesto bruto	9,093.79
(--) Subsidio artículo 80-A	3,742.82
(--) Crédito general trimestral	<u>139.98</u>
(=) Monto total a pagar	\$ 5,210.99

Ejemplo 2. Coeficiente de utilidad regla 3.19.2 Resolución Miscelánea 1997.

A.- Cálculo del coeficiente de utilidad.

Ingresos del ejercicio 1996	420,000.00
(--) Deducciones autorizadas	320,000.00
(=) Base para cálculo	100,000.00
100,000.00/420,000.00 =	.24
	----- Coeficiente

B.- Cálculo del impuesto en base al coeficiente de utilidad.

Ingresos acumulables	110,000.00
(X) Coeficiente de utilidad	.24
(=) Total	26,400.00
() Tarifa artículo 80 I.S.R.	
Impuesto a pagar	\$ 4,525.00

Como se puede observar el cálculo por el coeficiente es mayor al de la tarifa pero no es determinante para el cálculo ya que se puede realizar como estrategia fiscal, ya que si en el año anterior no se tuvieron deducciones altas, la utilidad resultaría mayor y por lo tanto el coeficiente de utilidad se elevaría demasiado resultando el cálculo del impuesto mucho mayor al de la tarifa. Pero en el resultado anual se equiparan ambos cálculos ya que en el cálculo anual se restan los pagos provisionales efectuados por las dos opciones.

4.2.5. Personas Físicas con Régimen General.

El régimen de personas físicas con régimen general de ley es muy amplio ya que abarca muchas actividades como por ejemplo las comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas.

En cuanto a pago y cálculo de impuesto es uno de los regímenes más desproporcionales que encuadra la Ley del I.S.R. ya que se equiparan con las personas morales, en este caso se generaliza a un nivel muy extenso, y como se mencionó en los capítulos anteriores, las actividades, el cálculo y pago de sus impuestos depende de el giro que se desempeñe, considerando como un ejemplo: un comerciante que tenga su establecimiento de compra-venta de calzado, no es igual, al comerciante que sólo repara calzado. Las deducciones y las obligaciones, de uno y de otro nunca serán equitativas.

Dichos contribuyentes tendrán que cubrir sus pagos provisionales trimestrales y realizar el pago definitivo en su declaración anual como lo menciona el artículo 111 de la multicitada Ley del I.S.R., aplicando el mismo procedimiento que a las personas morales, también otorgando el beneficio de la deducción inmediata a las inversiones que se establece en el artículo 51. El procedimiento es exactamente el mismo sólo teniendo algunos cambios de forma adecuándose a las personas físicas. Pero numéricamente el gravamen y la tasa impositiva es la misma.

En el artículo 108 - a se determina como se realiza el cálculo del impuesto anual y dice " las personas físicas deberán calcular el impuesto sobre la renta a que se refiere esta sección aplicando a la utilidad fiscal empresarial la tasa del artículo 10." Situación que estimo en una desproporción auténtica, puesto que sólo

en las personas morales existe una irregularidad en generalizar todas las actividades y no considerar aquellas en las cuáles se impone un mayor impuesto que a otras, la legislación repite aún más grave esa imposición, al equiparar ahora a las personas físicas de régimen general con las personas morales. Personalmente no encuentro ninguna diferencia, beneficio o simplificación, en el tratamiento que utiliza la ley en separar a las distintas actividades, si posteriormente las unirá en una tasa generalizada, sin tomar en cuenta las actividades y las deducciones que en el caso de un sector de contribuyentes les beneficia mucho más que a otros, lo que redundará en una violación clara al principio de igualdad de los impuestos.

Otro gravamen que se les impone a los contribuyentes en éste régimen, es el que resulta al momento de retirar utilidades, que en sociedades o personas morales se le denomina cuenta de utilidad fiscal neta (cufin), al retiro de utilidades en actividad empresarial se le denomina cuenta de utilidad fiscal empresarial neta (cufen), en caso de que no se retiren de esta cuenta se tendrá que cubrir el impuesto correspondiente a lo que menciona el artículo 112-C " las personas físicas con actividad empresarial que retiren utilidades de dicha actividad deberán pagar el impuesto que corresponda a las mismas, aplicando la tasa del artículo 108-A al resultado de multiplicar dicha utilidad por el factor 1.515.

No se pagará el impuesto cuando las utilidades provengan de la cuenta de utilidad fiscal empresarial neta a que se refiere el artículo 112-B.

Situación muy similar a lo que sucede con las personas morales al repartir utilidades a sus socios, dicho cálculo se realizó en el punto número 3.3 del presente trabajo.

4.2.6. Residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza en territorio nacional.

En este régimen los ingresos están gravados con diferentes tasas según las características de su desempeño y la forma de pago y en general podrá ser comúnmente en base de salarios o por honorarios, el cual se gravará en base a tasas progresivas según los montos. Por ejemplo el artículo 145 y el 147 mencionan los mismos montos y tasas. Por ejemplo:

Art. 145 y 147 a partir del segundo párrafo " El impuesto se determinará aplicando al ingreso obtenido las tasas siguientes:

I. Se estará exento por los primeros \$ 38,730.00 obtenidos en el año de calendario de que se trate.

II. Se aplicará la tasa del 15 % a los ingresos percibidos en el año de calendario de que se trate que excedan del monto señalado en la fracción que antecede y que no sean superiores a \$ 311,991.00.

III. Se aplicará la tasa del 30 % a los ingresos percibidos en el año de calendario de que se trate que excedan de \$ 311,911.00. La persona que efectúe los pagos deberá efectuar la retención del impuesto si es residente en el país o residente en el extranjero con un establecimiento o base fija en México con el que se relacione el servicio. En lo demás casos, el contribuyente enterará el impuesto correspondiente mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso.

En el caso de remuneraciones de cualquier clase a los miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier índole, así como honorarios a administradores, gerentes generales cubrirán a cualquier ingreso la tasa del 30 %. Sin deducción alguna.

En ingresos por uso y goce temporal de bienes muebles e inmuebles será la tasa del 21 % y se trata de carros de ferrocarril será del 5 %, así como de contenedores, aviones y embarcaciones, en inmuebles destinados al hospedaje será del 35 %. Enajenación de inmuebles es del 20 %, con respecto a los impuestos sobre la utilidad de representantes será del 35 %.

Con relación a los ingresos por dividendos será el mismo tratamiento del artículo 10 aplicando el factor de 1.515 o sea el 51 % aproximado. Si se realiza una obra, construcción, instalación o mantenimiento montaje o inspección el ingreso por concepto de esas actividades es del 30 % y sobre la utilidad se podrá aplicar la tasa del artículo 10.

A la actividad muy usual en México de espectáculos públicos, artísticos o deportivos, la tasa será del 30 % sin deducción alguna pero en el caso de que exista representante dentro del territorio con base fija en el país podrá optar por aplicar la tasa del artículo 10 con sus deducciones autorizadas mediante autorización previa de la S.H.C.P. y fianza correspondiente y los requisitos que menciona el artículo 160.

Capítulo 5. Conclusiones y Comentarios Generales.

A lo largo del presente trabajo se adentró de una manera general, todos aquellos puntos relacionados con el fundamento, cálculo y forma de pago de el Impuesto Sobre la Renta, en el desarrollo del mismo se mencionaron las deficiencias, que de manera personal considero que sufre la Ley en cuestión, paso a paso se abarcaron los fundamentos jurídicos para establecer el pago de impuestos y a las violaciones constitucionales en que incurren, tema por demás complicado y muy cuestionado por la mayoría de los que cubren sus "contribuciones", mencionándolo entre comillas, pues no las considero como contribuciones sino como su nombre lo menciona en el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2, son impuestos, partiendo desde su origen histórico y a la obligación que se establece en la Constitución Política, que todo aquel que se encuentra como hecho generador del crédito fiscal está obligado a contribuir con el Gobierno, a cubrir el gasto público, y de esta forma hacer partícipe al Contribuyente en una cadena legislativa, económica y financiera, en la que se sienta protagonista del desarrollo y el crecimiento de la Nación, que en realidad, todos estos términos, no son muy convincentes, por que el contribuyente tiene una carga fiscal muy fuerte en nuestro país, aunado a que nuestro sistema fiscal es terriblemente engorroso y burocrático, resultando con esto, que éste sistema por demás complicado, difícilmente logrará recaudar al total de la población económicamente activa, y mucho menos logrará ser convincente para que el contribuyente cubra sus obligaciones con esmero y con la mentalidad de que lo está haciendo para beneficio del país y el suyo propio.

Englobando todos éstos términos y circunstancias, se desarrolló el presente trabajo en aras de encontrar un mejor sistema fiscal y una base gravable más justa, atendiendo a los principios constitucionales de equidad y proporcionalidad, para un sistema tributario más convincente y que no sea muy gravoso para el contribuyente, y en un futuro lograr que los contribuyentes cubran sus obligaciones

fiscales con una cultura cívica, y que se deje de ver al fisco federal (Secretaría de Hacienda y Crédito Público), como un órgano autoritario, abusivo, coercitivo y burocrático.

Fue necesario abordar cual fue la estructura y principio del impuesto, dejando a un lado lo que fue en la historia, ya que sólo se hablaba del erario como una fuerza coercitiva y de autoridad y tiranía para que el pueblo contribuyera a pagar sus impuestos por medio de la fuerza e inclusive pagaban con cárcel y hasta la muerte en pueblos muy reprimidos. Sabemos que pagar impuestos es necesario y fundamental para el desempeño y desarrollo de un país, en todas sus estructuras y sectores, es fundamental que se conozcan de una manera más clara para su mejor cumplimiento. En estos tiempos de avances tecnológicos y de crecimiento desmedido de la población, aunado al progreso que tiene la ciencia y el alcance que tiene el hombre en sus diversas actividades, la rama del derecho fiscal no se ha quedado atrás, y por tanto, existen estudiosos en la materia, para que el cúmulo de información que emana de el Congreso de la Unión, sea plenamente interpretada en esta materia; que como hemos mencionado antes, es la que sufre de mayores cambios en su estructura, justificándose dichos cambios en el crecimiento que sufren los sectores económicos, financieros y políticos en nuestro país.

Partiendo de lo anterior estamos de acuerdo en contribuir al gasto público, pero el gobierno tiene el compromiso con el administrado de informar como, cuando, cuanto y los peligros que corre al tratar de evadir o no pagar impuestos. Asimismo existen las Leyes de cada uno de los impuestos a los que estamos obligados a razón de nuestra actividad, legislación que considero muy complicada, que en vez de ayudar al contribuyente, lo confunde, tratando de explicarle un sin fin de trámites para registrarse y poder cumplir con sus obligaciones fiscales.

Por lo anterior enlistaré de manera progresiva por orden de importancia, todos aquellos puntos tratados en el presente trabajo enfocado a las propuestas que considero viables para el mejor funcionamiento del sistema de tributación que rige hoy en nuestro país.

1.- Como análisis principal, objeto de la presente tesis, se abordaron temas de violación a los principios Constitucionales de Proporcionalidad y Equidad al pago de los impuestos, específicamente el que encuadra a las Personas Morales en el artículo 10 de la L.I.S.R., dicho artículo y como se mencionó en el capítulo cuarto, viola a dichos principios al no tratar de manera proporcional y equitativa a aquellos contribuyentes que lo cubren, ya que se generaliza a todas las personas morales, no importándole su actividad y la circunstancias que guardan para efectuar deducciones.

Considero necesario que la legislación se modifique el artículo 10, para que encuadre a los contribuyentes personas morales, dentro de el cálculo de impuestos con tarifas proporcionales y progresivas, según las actividades que desarrollen, de ese modo encontraremos más proporcionalidad, ya que se estructurarían rangos de ingresos para el cálculo justo de la base gravable, como se propone en otros capítulos de la misma L.I.S.R., como por ejemplo las actividades empresariales de personas físicas, con ingresos acumulables, (en su cálculo anual), o los ingresos gravados como asalariados. En cambio con el famoso artículo 10 todas aquellas personas morales deberán tributar con la tasa fija del 34 % sobre su base gravable, olvidándose de las características y circunstancias de cada actividad.

Para lo anterior se necesitará modificar la ley en cuanto a las actividades de cada persona moral, por ejemplo:

- Personas morales con actividades de Servicios Profesionales.
- Personas morales dedicadas al comercio (compra-venta de artículos)
- Personas morales industriales (actividades de transformación o fabricación).
- Personas morales que desempeñen actividades dentro del ramo de Telecomunicaciones.
- Personas morales no contribuyentes (empresas dedicadas a la asistencia y ayuda o con fines científicos, enseñanza, tecnológicos o investigación).

El cálculo del IMPUESTO SOBRE LA RENTA se efectuaría como se realizaba hasta 1986, ya que a partir de ese año se decretó que todas las personas morales (sociedades mercantiles) lo llevaran a cabo por la tasa fija del 35 %, restando las deducciones autorizadas como es lógico. A continuación transcribiré la tarifa del artículo 13 (hoy derogado), en donde se proponen los distintos rangos de ingresos, límites inferiores y superiores, cuota fija y porcentaje para aplicarse al excedente del límite inferior.

Artículo 13 de la Ley de Impuestos sobre la Renta 1986.

Los contribuyentes calcularán el impuesto aplicando el resultado fiscal obtenido en el ejercicio y determinado en los términos de esta Ley, la siguiente:

TARIFA			
Límite Inferior	Límite Superior	Cuota Fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
0.01	2,000.00		Exenta
2,000.00	3,500.00		5
3,500.00	5,000.00	75	6
5,000.00	8,000.00	165	7
8,000.00	11,000.00	375	8
11,000.00	14,000.00	615	9
14,000.00	20,000.00	885	10
20,000.00	26,000.00	1,485	11
26,000.00	32,000.00	2,145	13
32,000.00	38,000.00	2,925	16
38,000.00	50,000.00	3,885	18
50,000.00	62,000.00	6,045	19
62,000.00	74,000.00	8,325	20
74,000.00	86,000.00	10,725	21.5
86,000.00	100,000.00	13,305	22.5
100,000.00	150,000.00	16,455	24.1
150,000.00	200,000.00	28,505	26.76
200,000.00	300,000.00	41,885	29.64
300,000.00	400,000.00	71,525	34
400,000.00	500,000.00	105,525	38
500,000.00	en adelante	210,000	42

A la tarifa que se propone se tendrían que realizar cálculos aritméticos con el fin de actualizar los datos, dando con ello una equidad y proporcionalidad a cada contribuyente según su actividad, capacidad contributiva y circunstancia de deducción.

2.- Analizando la dicha Ley encontramos varias anomalías, una de ellas, que considero de gran importancia, es el momento de causación del impuesto, con esto me refiero a que el contribuyente no sabe cuando se causa el gravamen, puesto que la ley menciona que el Impuesto se grava con los ingresos, pero en la realidad se grava con las facturas operadas, aunque estas no hayan sido pagadas. En otras palabras, el impuesto a cubrir en pagos provisionales se causa cuando el contribuyente genera la documentación aunque todavía no se haya recibido el ingreso por esos documentos, lo que nos lleva a determinar que es un abuso de autoridad e inconstitucionalidad a los principios de las contribuciones, el cobrar impuestos antes de que exista ingreso para pagarlos. Ciertamente debería de existir el pago de impuestos contra flujo de efectivo, llevando a cabo un sistema de registro en donde cada pago de facturas se deberá de registrar y sólo pagar los impuestos registrados como entradas a bancos o a caja, figurados en la contabilidad y dejar provisionados aquellos documentos que no se han cubierto por deudores y acreedores; de tal forma que el contribuyente que cuenta con clientes morosos o con problemas de cartera vencida o cobros atrasados, sólo pague impuestos por aquellos ingresos que sí percibió en realidad.

3.- En el sistema fiscal actual existe un llamado Régimen Simplificado, siendo uno de los regímenes en donde ley otorga beneficios y simplificaciones administrativas para aquellos contribuyentes de menor nivel de ingresos y capacidad contributiva, pero en este régimen que supuestamente es simplificado tiene puntos que no son muy accesibles; Por ejemplo:

- Tendrán contabilidad simplificada (cuaderno de entradas y salidas).

- Su base gravable será la diferencia entre los rubros anteriores, considerando las deducciones y demás reglas que sean autorizadas para su deducción.

- El cálculo se realizará mediante una tarifa que expedirá la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el Diario Oficial de la Federación, (que no tiene fecha fija de publicación).

- El día de pagos provisionales tendrán que ser conforme a sus letras y dígitos del Registro Federal de Contribuyentes.

Con los puntos anteriores, como podemos observar, son tropiezos con los que se encuentra el contribuyente que opte por este Régimen.

De otra forma propongo que se establezca nuevamente el Régimen de "Cuota Fija", en donde el contribuyente que opte por este sistema tendrá que estar a lo siguientes requisitos:

- Nivel de Ingresos no superiores a \$ 1,000,000.00 anuales.
- Registrarse para que el mismo proponga su Factor de Utilidad en el año.
- Que la autoridad proponga los niveles progresivos y proporcionales de utilidad, para los rangos de dichos pagos de cuotas fijas mensuales o trimestrales.
- Presentar una declaración Simplificada mencionando sus ingresos y egresos actuales.
- Fecha fija de pagos provisionales, en general, como hasta ahora (día 17 personas morales y día 19 personas físicas).
- Contabilidad simplificada registrando sólo entradas y salidas.
- No contar con más de cinco empleados (de carácter laboral).
- No contar con más de cinco empleados (de carácter familiar). En la actualidad se podrá tener hasta tres empleados de carácter familiar siempre y cuando se cumpla con la " fracción XII del artículo 119-E. Los pagos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, hasta por tres trabajadores o familiares que efectivamente les presten sus servicios con el único requisito de registrar el nombre y el monto del pago, siempre que cada uno de éstos no exceda del salario mínimo vigente del área geográfica del contribuyente elevado al año. Cuando la deducción se efectúe respecto de familiares del contribuyente, no se presumirá la existencia de relación laboral entre los mismos." (serán autorizados como salidas).

Teniendo éste tipo de beneficios el fisco tendría más recaudaciones, puesto que les facilitaría los trámites y sería más adecuado el cubrir sus impuestos como si fuera otro gasto fijo de su empresa.

El beneficio directo de éste tipo de Régimen se dirigiría al sector popular que posee un negocio o empresa pequeña que se ayuda en gran medida de dos o tres empleados o empresas familiares en donde se apoyan mutuamente para recibir ingresos por las actividades que desempeñan, que representan un nivel de población verdaderamente alto, si reflexionáramos cuantos tipos de negocios pequeños encontramos como son, por mencionar algunos giros, Tiendas de abarrotes, misceláneas, sastrerías, empresas de servicios como reparación de calzado, talleres mecánicos, estéticas, papelerías, farmacias, loncherías, torterías y taquerías. Existe un amplísimo margen de este tipo de empresas, que en buena medida aportan empleos e ingresos fijos para el sector productivo de menor nivel económico en el País.

BIBLIOGRAFIA

- BIELSA, Rafael. *Estudios de Derecho Público*, tomo II, Buenos Aires 1951.
- CALDERÓN, Covarriubias, Desentis, *Estudio de la Reforma fiscal de 1994*, Editorial Tax, México, 1994, pags. 1, 2, 3.
- CALVO, Cesar ,Langarica, *Estudio contable de los Impuestos*, Editorial Pac 14a. edición, México 1988, pp, 127, 128, 129, 234, 235.
- CARRASCO, Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal Constitucional*, Tribunal Fiscal de la Federación, Coedición Tribunal Fiscal de la Federación, Universidad de Salamanca, España y El Instituto Cultural Domeq, México, 1989, pp. 32.
- CASTRO Juventino V. *Garantías y amparo*, Editorial Porrúa, México. pags.163.
- CORTINA, Gutierrez, Alfonso, *Ciencia Financiera y el Derecho Tributario*, Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos Vol. I
- DERBINO, Francisi, *Derecho Administrativo*, De palma, V.E. Guifre Milán 1968.
- Eco, Humberto, *"Como Hacer una Tesis"*, España, Gedisa, 1977,.. 5-120, Consulta General.
- F. Due, John, *Lecturas Sobre Desarrollo Económico*, Selección por Guillermo Ramírez H. Escuela Nacional de Economía
- GOMEZ Granillo, Moises, *Doctrinas económicas*, Editorial Esfinge. México. 1970. pags.15
- **JARACH, Dino**, *Curso de Impuestos*, Editorial Liceo Profesional Cima, 1972 Buenos Aires, pp. 233.
- KAYE j., Dionisio, *Derecho Pocesal Fscal*, Editorial Themis, 3a. Edición, México. 1991.

- LÓPEZ Padilla, Agustín, *Exposición práctica a la ley del impuesto sobre la renta*, tomo I, México, 1993, pags. 174, 175, 187, 188, 189.
- MANTILLA Molina, Roberto L., *Derecho mercantil*, 13a. edición, Editorial Porrúa, México, 1973, pags. 237 y siguientes.
- MAYER, Otto, *Principios de derecho tributario*, PO.cit, tomo II 1975, pags 306.
- NAVA, Negrete, Alfonso, *Derecho Administrativo Mexicano*, Editorial Fondo de Cultura Económica, México 1995, pp. 132, 148.
- SANCHEZ, Piña, *Nociones de Derecho Fcal*, 5a. edición, Editorial Pac, México 1988, pags. 81, 82, 96.
- TENA Ramírez, Felipe, *Leyes fundamentales de México*, 9a. edición, Editorial Porrúa México, 1979.
- TENA Ramírez, Felipe, *Derecho constitucional Mexicano*, 24a. edición, Editorial Porrúa, México, 1983.
- TESORO, Giorgio, *Principi di dirito tributario*, PO, cit tomo II, pags. 306.
- VALTIERRA, Rojas, Yañez, *Derecho tributario Mexicano*, 3a. edición Editorial Trillas México, 1989, pags. 41, 42, 36.
- VILLORO Toranzo, Miguel, *Metodología del trabajo jurídico*, Técnicas del seminario de Derecho, 2a. edición Noriega editores, Limusa UIA. México 1992.

LEGISLACION

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
Código Fiscal de la Federación
Ley del Impuesto Sobre la Renta
Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta
Código de Comercio
Ley General de Sociedades Mercantiles
Ley Orgánica de la Administración Pública Federal
Ley de Hacienda del Distrito Federal

OTRAS FUENTES

Consultorio Fiscal UNAM
Prontuario de Actualización Fiscal Editorial Ecasa
Bitacora Editorial Ecasa
Diario Oficial de la Federación
Tribunal Fiscal de la Federación Colegio de Secretarios del Tribunal A.C.
Mesa Directiva 1979-1980 Varias Tesis