

21
29/1



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
CAMPUS ARAGON

"ANALISIS Y PROPUESTA AL TRATAMIENTO FISCAL
DEL REGIMEN CONTRIBUYENTE MENOR
VIGENTE EN 1997"

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

MARIA ALEJANDRA MEJIA RAMIREZ

ASESOR: LIC. JANETTE YOLANDA MENDOZA GANDARA

MEXICO,

1998

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

261143



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.

DEDICATORIAS

**A DIOS.
GRACIAS POR LA VIDA Y
AYUDARME A CUMPLIR MIS
METAS ACOMPAÑADO DE
MI FAMILIA.**

**A MIS PADRES.
ANA MARIA Y SERAFIN. POR
TODO EL APOYO, TERNURA,
COMPRENSION, CONFIANZA
Y AMOR. SIN USTEDES
NO HUBIERA LOGRADO
REALIZAR MIS SUEÑOS Y
TERMINAR MI CARRERA
PROFESIONAL.
LOS AMO GRACIAS POR
CREER EN MI.**

**A MIS HERMANOS.
XOCHITL, MIGUEL, SUSANA
(SIN TI NO HUBIERA
PODIDO TERMINAR MI
TESIS), MAURICIO. POR SU
CARIÑO Y APOYO EN TODO
MOMENTO.
MUCHAS GRACIAS, LOS
QUIERO.**

A TI ANTONY.
POR TODO TU AMOR.
APOYO Y TERNURA.
GRACIAS TE AMO.

A MIS ABUELOS.
MARIA(q.e.p.d.), CRISTINA.Y
FRANCISCO.
GRACIAS POR TODO SU
CARIÑO.

POR SU APOYO QUE ME
BRINDARON A CADA
MOMENTO.
NORA, VICKY, PATY, MONY,
RAFAEL, CRISTY, ENRIQUE,
ANTONIO.
GRACIAS.

**A MI ASESORA.
LIC. JANETTE YOLANDA
MENDOZAGANDARA. POR
SU PROFESIONALISMO,
TIEMPO Y DEDICACION
PARA REALIZAR MI TESIS.**

**A MIS AMIGOS.
PATRICIA, RAQUEL, OSCAR
VICENTE, JOSE LUIS,
ESTHELA, MARIO, HELIO,
MARIPAZ, JUDITH, MARA
CONSUELO, ARTURO
ANGELICA, MARCO, HUGO
AUGUSTO, MAGDALENA. Y
MA. ELENA.
GRACIAS POR TODO SU
APOYO.**

INDICE

INDICE

PAGS.

| | |
|--------------------|----|
| INTRODUCCIÓN | II |
|--------------------|----|

CAPITULO PRIMERO

ANTECEDENTES DE LOS IMPUESTOS EN MÉXICO

| | |
|---|----|
| 1. Antecedentes de los Impuestos en México..... | 2 |
| 1.1 Etapa Precolombina | 4 |
| 1.2 Etapa Colonial | 5 |
| 1.3 Etapa de Independencia | 11 |
| 1.4 Etapa de la Revolución | 16 |
| 1.5 México contemporáneo y moderno | 20 |

CAPITULO SEGUNDO

MARCO JURÍDICO DE LOS IMPUESTOS

| | |
|---|----|
| 1. Disposiciones Generales de los Impuestos..... | 26 |
| 1.1. Constitución política de los Estados Unidos | |
| Mexicanos..... | 27 |
| 1.2 Tratados Internacionales | 28 |
| 1.3 La Ley | 28 |
| 1.4 Decretos | 29 |
| 1.4.1 Decreto Ley | 30 |
| 1.4.2 Decreto Delegado | 31 |
| 1.5 Reglamentos | 33 |
| 1.6 Código Fiscal de la Federación..... | 36 |
| 1.7. Miscelánea Fiscal | 36 |
| 1.8 Derecho común | 36 |
| | |
| 2. Clasificación y conceptos fundamentales de las contribuciones..... | |
| 36 | |
| | |
| 3. Principios doctrinarios de los impuestos según Adam Smith | 38 |
| 3.1 Principio de Proporcionalidad | 39 |
| 3.2 Principio de Certidumbre o certeza | 41 |
| 3.3 Principio de Comodidad | 43 |
| 3.4 Principio de Economía | 44 |
| 4. Principios jurídicos de los impuestos..... | 44 |
| 4.1 Principio de Generalidad | 46 |

| | |
|--|----|
| 4.2 Principio de Obligatoriedad | 47 |
| 4.3 Principio de Relación con el Gasto Público | 47 |
| 4.4 Principio de Proporcionalidad y Equidad del Impuesto | |
| 48 | |
| 4.5 Principio de Legalidad | 52 |
| 4.6 Principio de Limitación | 53 |
| 4.7 Principio de Certeza | |
| 54 | |
| 5. Fuentes del Derecho Tributario | 54 |

CAPITULO TERCERO

ORIGEN Y GENERALIDADES DEL CONTRIBUYENTE MENOR

| | |
|---|----|
| 1. Elementos de los impuestos | 57 |
| 1.1 Sujeto Activo | 58 |
| 1.2 Sujeto Pasivo | 59 |
| 1.3 Sujetos obligados al pago del impuestos | |
| 61 | |
| 2. Objeto del Impuesto | 62 |

| | |
|--|----|
| 3. Base | 62 |
| 4. Tasa o tarifa | 63 |
| 5. Origen del contribuyente menor | 63 |
| 6. Reglas del contribuyente menor | 66 |
| 6.1 Requisitos para ser contribuyente menor | 66 |
| 6.2 Inscripción en el registro federal de contribuyentes | 67 |
| 6.3 Cambios y avisos al registro federal de contribuyentes. | 67 |
| 6.4 Obligaciones de los Contribuyentes | 69 |
| 6.5 De los pagos provisionales | 71 |

CAPITULO CUARTO

ANÁLISIS Y PROPUESTA AL TRATAMIENTO FISCAL DEL RÉGIMEN

CONTRIBUYENTE MENOR

| | |
|--|----|
| 1. Análisis de los artículos 115, 115-B, 115-C, 116 y 117 de la Ley del Impuesto sobre la Renta | 73 |
|--|----|

2. Análisis de la Resolución que establece

| | |
|---|----|
| facilidades al Contribuyente Menor para el Ejercicio Fiscal de 1997..... | 86 |
|---|----|

| | |
|--|----|
| 3. Propuesta al Tratamiento Fiscal del Régimen de Contribuyente Menor | 89 |
|--|----|

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA

ANEXOS

INTRODUCCIÓN

INTRODUCCIÓN

A lo largo de la historia, de una forma o de otra, todas las civilizaciones han contado con características similares, una de ellas es que existen dos grandes grupos, los gobernantes (el Estado) y los gobernados (el Pueblo), estos últimos, los más débiles eran obligados a pagar cuotas (metales y piedras preciosas) o una parte del fruto de su trabajo (aves, frutas, verduras, etc.) a los más fuertes; A estos ingresos que percibían los gobernantes para su subsistencia se le denominaban tributos.

En el primer capítulo se establecerán los antecedentes de los impuestos en México, desde la etapa precolombina, hasta el México contemporáneo y moderno; Así como los antecedentes del impuesto sobre la renta, con el objeto de familiarizarnos con orígenes y características generales, así como la evolución de los mismos.

México no es la excepción al cobro de los tributos, en sus orígenes, donde el pueblo Azteca, guerrero por excelencia, obligaba a los pueblos sometidos a efectuar el pago de estos, bajo pena de muerte para aquellos que se resistieran, de esta manera los demás pueblos pagaban el derecho a la vida, a permanecer en determinado territorio, por los cultos religiosos, etc.

En la Etapa Colonial los impuestos eran excesivos, ya que el sistema utilizado por la Nueva España, estaba basado en la legislación Romana y el sistema que impero en la época Medieval, donde se cobraban impuestos, por el simple hecho de trabajar para el señor Feudal.

Con la guerra de Independencia los ingresos del Estado se vieron disminuidos por el abandono del campo, ya que los campesinos se unían a la batalla, la política Colonial fue la de recurrir a los empréstitos, donativos, pero ante todo al aumento de los impuestos directos, para tratar de que la economía subsistiera. Durante la revolución el sistema fiscal era igual al del Porfiriato, encaminado a favorecer los intereses de la aristocracia y facilitar la inversión extranjera, durante este período se abolieron las alcabalas y permanecieron los impuestos que gravaban el consumo y no la utilidad.

El 18 de marzo de 1925 se publica por medio de un decreto la Ley del Impuesto Sobre la Renta que aumento en forma considerable los ingresos del Erario Público, permitiendo la exención para el mínimo de ingresos, la discriminación de las diversas clases de rentas, la progresividad de gravar en forma directa y acorde a la capacidad económica, misma que sentó las bases para la ley actual que grava sueldos, salarios, honorarios y utilidades de las empresas, distinguiendo dos clases de causantes, los mayores, con ingresos superiores a un millón quinientos mil pesos y los menores, cuyos ingresos no excedían de esta cantidad.

La vida en sociedad, tiene situaciones muy peculiares, originadas por el deseo del hombre de ser quien domine a otros, con el fin de que estas situaciones sean resueltas y que todos los individuos sean iguales, es decir, que cuenten con los mismos derechos y obligaciones. De la necesidad de que la vida en sociedad sea regulada se ha originado la creación de las normas jurídicas, mismas que son emanadas por el poder legislativo, que a su vez es elegido por la ciudadanía, estas disposiciones guardan una relación jerárquica perfectamente delimitada de supra- subordinación.

En el segundo capítulo se realizara un análisis del marco jurídico de los impuestos para contemplar la estructura fundamental de las normas jurídicas, considerando así el orden jerárquico de cada una de las disposiciones normativas que rigen nuestra vida en sociedad, tomando como piedra angular de la misma a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Todas las disposiciones legales toman como base nuestra Carta Magna, misma que es considerada como Ley Suprema, es la que tiene mayor rango que todas las existentes y donde estas tienen su origen, precedida por los Tratados Internacionales, por las Leyes en general, por los Decretos (Ley y Delegado), por los Reglamentos que sólo se emitirán por el Ejecutivo de la Nación, las Reglas de Carácter Administrativo (Resolución Miscelánea) y por último el Derecho Común, siempre y cuando no contravenga las disposiciones legales a las que será aplicado.

En la Ley Suprema encontramos la obligación de todos los Mexicanos de contribuir al gasto publico, de estas contribuciones el Estado obtiene gran parte de los ingresos que necesita para cubrir las necesidades sociales, dentro de estas encontramos a los impuestos que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación que establece la ley. El Estado como Fisco tiene la obligación de recaudar, administrar y determinar los ingresos tributarios.

Para que las normas tributarias sean correctas, es decir sin arbitrariedades, el poder legislativo ha considerado los principios generales de los impuestos que nos ha legado el economista Adam Smith, en su celebre obra conocida como La Riqueza de las Naciones, mismos que son encaminados a que todos los individuos contribuyan de acuerdo a su capacidad económica, que todo impuesto debe tener fijeza en sus elementos como son: sujeto, objeto, tasa, tarifa, cuota, fecha y forma de pago, etc., que estos deben recaudarse en la época y forma en que sea conveniente con los individuos, y que lo que se recaude y lo que entra a las arcas de la nación debe ser lo mismo.

Los tratadistas Andrés Serra Rojas y Ernesto Flores Zavala nos indican que todas las disposiciones fiscales se rigen bajo los principios constitucionales de obligatoriedad, legalidad, de relación con el gasto publico, proporcionalidad y equidad, mismos que se encuentran enunciados en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público dentro de sus facultades de recaudación de impuestos federales, establece varios regímenes para los diferentes tipos de contribuyentes en razón de la actividad que estos desempeñan o del monto de los ingresos que obtengan durante un ejercicio fiscal.

Dentro de estos regímenes encontramos al del Contribuyente Menor, el cual comprende a todas aquellas personas que realizan actividades empresariales al menudeo en puestos fijos y semifijos en la vía pública o vendedores ambulantes y aquellos que enajenen productos agrícolas, ganaderos, pesqueros o silvícolas no industrializados, así como los locatarios de mercados públicos que realicen ventas al menudeo.

En el tercer capítulo denominado Origen y Generalidades del Contribuyente menor, se mencionaran las características y reglas del mismo, así mismo se mencionaran los requisitos, inscripción y avisos al Registro Federal de Contribuyentes, los pagos provisionales, deducciones autorizadas. Comprobantes fiscales, etc., se examinarán los elementos de los impuestos en lo concerniente a sujeto, objeto, base y tasa o tarifa, y se establecerá el origen y características generales de este tipo de contribuyentes.

En el cuarto y último capítulo analizaremos la facultad del Estado para llevar a cabo la imposición de un impuesto a los particulares, la forma en que debe ser establecida tal imposición. Del régimen contribuyente menor que la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala en sus artículos 115, 115-B, 115-C, 116 y 117, se realizará un estudio detallado de todas y cada una de las características y aspectos que lo componen, consultando la resolución de contribuyentes menores, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de marzo de 1997, asimismo se elaborará una propuesta para el tratamiento fiscal de esta régimen.

La finalidad de esta investigación es la de expresar una idea general del aspecto fiscal que debe llevarse a cabo para el Contribuyente Menor, sus características generales, lo que establece para este sector de contribuyentes la Ley del Impuesto Sobre la Renta y las

Reglas de Carácter General (Resolución Miscelánea), en virtud de que los impuestos federales son de gran interés social y económico para todos y cada uno de los integrantes de nuestro país.

La propuesta que se pretende elaborar, es en relación al tratamiento fiscal aplicable para el Contribuyente Menor, de la forma más conveniente para ellos, descartando las incógnitas que pudieran suscitarse al tener dos disposiciones que establecen la mecánica fiscal de una forma incongruente; Asimismo contemplar la situación que se deriva de estas facilidades otorgadas por la Resolución, en virtud de que existe un gran número de contribuyentes que logran desligarse de la obligación que tenemos todos los mexicanos de contribuir en forma proporcional y equitativa en que dispongan las leyes y de acuerdo a nuestra capacidad económica.

Para el ejercicio fiscal de 1998, el contribuyente menor es considerado en la Sección III denominada "Del Régimen de Pequeños Contribuyentes", publicada el día 29 de diciembre de 1997, en el Diario Oficial de la Federación (Anexo).

CAPITULO I

1.- ANTECEDENTES DE LOS IMPUESTOS EN MÉXICO.

CAPITULO I

1.- ANTECEDENTES DE LOS IMPUESTOS EN MÉXICO.

Con la finalidad de ubicar los antecedentes de los impuestos, es necesario dar una explicación de lo que son las contribuciones ya que en la actualidad los impuestos son solo especie de contribuciones, pero en la antigüedad ambos eran lo mismo y se les identificaba como tributos.

“La contribución es un ingreso fiscal ordinario del Estado que tiene por objeto cubrir sus gastos públicos”.¹ Es la manera más importante de recabar ingresos para cubrir el gasto público y para ello se clasifican en diferentes especies, entre las cuales se encuentran los impuestos.

Antes de llegar a una definición de impuesto, es preciso establecer que en la antigüedad a todos los ingresos que obtenían los Estados se denominaban TRIBUTOS, que históricamente significa lo que un Estado paga a otro forzosamente, o un vasallo a su señor para indicar su misión.

Según Blumenstein: “Tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial exige de sujetos económicos sometidos a la misma”².

¹ Diccionario Jurídico Mexicano. Ed Porrúa S.A.México. 1995. p. 727

² Blumenstein Ernesto .Sistema Di Diritto Della Imposte. Ed Argentina, 1981 .p. 89.

En la actualidad los tributos, además de ser medios para recabar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y procesos sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional.

Respecto a los impuestos son "la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos (casi siempre en dinero), a favor del Estado y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en forma autoritaria y unilateral por un sujeto activo de la obligación tributaria"³.

Resumiendo lo anterior, contribución de acuerdo al artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se refiere a toda aportación que el particular tiene el deber de entregar al Estado para sufragar los gastos públicos, ya sea de la Federación, Estados o Municipios.

De acuerdo al artículo 2 del Código Fiscal de la Federación "Impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma", distintas de las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y de los derechos.

Ese pago lo realizan al Estado como sujeto activo de la relación tributaria.

Con la explicación anterior se podrán analizar correctamente los antecedentes de los impuestos en nuestro país.

Al hablar de los antecedentes de los impuestos es imposible dejar fuera al pueblo mexicano ya que remontándonos a sus orígenes podemos apreciar que fue un pueblo guerrero por excelencia haciendo uso de la ley del más fuerte, es decir, el vencedor se

³ Porras y López, Luis. Derecho Fiscal Mexicano. 4 Edición. 1996. Ed. Porrúa. S. A.: p. 29.

imponía al vencido, el pueblo Azteca con sus soberanos exigían parte de los productos codiciados en esos tiempos como eran: cigarros, águilas, un determinado número de mancebos a los cuales por motivos religiosos se les sacrificaba, arrancándoles el corazón.

1.1. Etapa Precolombina.

Durante la época precolombina, existían grandes formas de pagar tributos, la razón consistía en que nadie debía quedar exento del pago, así tenemos que en la Gran Tenochtitlán se pagaba entre otros: con plumajes, aves, animales, vestimentas, oro, piedras, objetos de mar, etcétera.

Los tributos generalmente eran el producto de la guerra, es por esto que el pueblo azteca estableció un sistema de recaudación a través de los "Calpixqui", quienes eran identificados en la gran Tenochtitlán por portar en una de las manos respectivamente una vara y un abanico. La deshonestidad de los Calpixqui era castigada con la muerte.

De los tributos que existían entre los Aztecas tenemos:

a) Los impuestos que se cargaban a los pueblos sometidos por los aztecas:

- En especie o mercancía.
- Tributos en servicios especiales.

b) Los tributos interiores que debían pagar los propios mexicanos:

- El que pagaban a sus señores naturales.
- El tributo religioso.
- El de tiempo de guerra.

En relación a los primeros tributos de los aztecas, los pueblos sometidos tenían que pagar tributos en especie entregando parte de los frutos que daba su tierra cuando

labraban, o bien, respecto al servicio personal, tenían obligación de labrar las tierras que les señalaba el vencedor, de llevar cargas, prestar hogar a los guerreros del pueblo, entre otros.

Los tributos que debían pagar los propios aztecas era el de las primicias de los frutos de campo; dar bebida, carbón, leña, copal y vestido a los ministros, ya que al pertenecer a un culto religioso tenían que ayudar a sus templos para tener contentos a sus dioses.

Cuando estaban en tiempos de guerra tenían pueblos sometidos, lo cuales eran obligados a seguirlos, labrar sus tierras para mantener al ejército, llevar sus armas y equipaje de los guerreros.

Quienes incumplían con sus obligaciones eran vendidos como esclavos.

1.2. Etapa Colonial.

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

El sistema fiscal que imperó en la época feudal era anárquico e injusto ya que existían una serie de tributos que se pagaban solo porque el señor feudal lo disponía sin que se tomará en cuenta la voluntad de los siervos. Sin embargo, algunos de esos gravámenes fueron el antecedente de los impuestos que se aplican en la época actual, como pueden ser

los aduanales, los que gravan el consumo, sobre la propiedad territorial e incluso el impuesto sobre la renta.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Muchos de estos gravámenes fueron traídos a la Nueva España por los colonizadores, pero el sistema fiscal implantado no fue establecido conforme a un criterio bien definido, por el contrario las rentas e impuestos que por diversos motivos se cobraban a los habitantes de la colonia fueron creándose de acuerdo a las necesidades e intereses del gobierno español y entre dichas necesidades se encontraba el sostenimiento del complejo aparato gubernamental que se había establecido en la Nueva España, por ello la cantidad de gravámenes se había multiplicado, y como no existía un sistema uniforme y organizado de imposición y recaudación se hacia necesario una gran cantidad de funcionarios y empleados encargados de vigilar el cumplimiento de el pago, por lo que se ocasionaban también enormes gastos provocando el desequilibrio en las finanzas.

A principios de la dominación española todos los bienes y en general la riqueza encontrada en la Nueva España era remitida al rey, quién podía distribuirla como mejor le

pareciera. No obstante el saqueo de todos los bienes, principalmente del oro de que fue objeto México existía una serie de tributos que tenían que pagar los pueblos sometidos y, así vemos que desde que Cortés desembarcó en la Villa Rica de la Veracruz y entró en pláticas con las distintas tribus todas ellas se quejaban de lo excesivo de los tributos y la crueldad con que eran exigidos, pidiéndoles además hijos e hijas para sacrificar o para trabajar.

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

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

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

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

c) Derecho de vajilla, se cobraba por la presentación al quinto de las alhajas de oro y plata para su señalamiento.

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

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

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

g) Derecho de licencias, se pagaba por las licencias que se daban para hacer matanza de ganado

h) Juego de gallos en plazas y parajes públicos, este se hallaba estancado y sólo podían usarlo los sujetos a quienes se les rematara en beneficio del erario.

i) Las alcabalas, había varios tipos de éstas, las fijas que se pagaban por los vecinos por las transacciones que hacían en el pueblo de su vecindad. Las del viento, las pagaban los mercaderes forasteros por las transacciones que realizaban en los diversos mercados.

j) Las de alta mar, se pagaban en los puertos por la transacción de artículos extranjeros.

k) Almorarijazgo, se pagaba por el uso de muelles y por la carga y descarga de mercancía en los mismos.

l) Impuesto de caldos, se pagaba por las ventas de caldos como el pulque y aguardiente.

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

a)Naipes (estanco) la fabricación y venta de este era monopolio del Estado pero estuvo arrendado hasta 1763.

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

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

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

Como se podrá observar los gravámenes que pesaban sobre la Nueva España eran innumerables, no obstante ello, más de la mitad de lo que se recaudaba se invertía fuera del país, y como ejemplo podemos decir que a fines de la época colonial llegó a ingresar a la Hacienda Pública un promedio de veinte millones de pesos por año, de esta cantidad aproximadamente cuatro millones y medio se enviaban a otras colonias y siete millones se enviaban a la Península Ibérica.

A fines del siglo XVIII el Marques de Sonora José Gálvez que vino a visitar a la Nueva España por orden del rey de España y fue quién introdujo algunos cambios en la

hacienda pública, como la mejor administración de cada uno de los ramos, organizó las diferentes áreas de gobierno, creó las ordenanzas de intendentes con las que prohibió algunos de los abusos del gobierno, e hizo una división territorial de la colonia para una mejor administración.

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

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

1.3. Etapa de Independencia.

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

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

A partir de 1824 las diferentes corrientes políticas que existían en esa época se acomodan en un sistema autónomo de administración pública, a cargo del Ejecutivo para velar por los ingresos y egresos y todas las operaciones económicas efectuadas en un ejercicio fiscal, con esto se pretendía normalizar el buen funcionamiento de las finanzas públicas por lo que se creó la Contaduría Mayor de Hacienda nombrada por la Cámara de Diputados y dividida en dos secciones Hacienda y Crédito Público. No obstante el intento de organizar al país en la Constitución de 1824, esto no pudo llevarse a cabo, ya que por esas fechas, hacen su aparición una serie de grupos antagónicos como son: Monárquicos y Republicanos, Centralistas y Federalistas, Conservadores y Liberales por lo que la inestabilidad política de esa época trae como consecuencia un sistema fiscal anárquico basado más que nada en impuestos indirectos como los mineros y arancelarios.

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

“El desorden fiscal va a continuar y en particular todo el esfuerzo gubernamental se estrellaría contra el poder político del clero, pudiendo verse así como la burguesía liberal compuesta de los grandes hacendados y comerciantes, aprovechaba esta hegemonía para desestabilizar las finanzas públicas nacionales y evadirse de la obligación del contribuyente”.⁴

⁴ Reséndiz Muñoz, Eduardo. Política e impuestos. Ed Porrúa. México, 1989, p. 197.

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

Uno de los motivos de los enfrentamientos entre liberales y conservadores, por señalar una de las facciones, era la rivalidad que existía entre el grupo manufacturero, y el grupo de los grandes comerciantes, toda vez que mientras los primeros trataban de influir por la conservación de una política fiscal proteccionista prohibiendo el paso al país de los artículos extranjeros y gravar los que entraran con impuestos más elevados para permitir el desarrollo industrial del país, los segundos o sea los grandes comerciantes, que eran afectados por la política aduanera proteccionista, sus presiones políticas se orientaban a la creación de un sistema fiscal que les permitiera aumentar las importaciones pugnando por la baja de impuestos a la importación.

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

Por las consecuencias que ocasionó este impuesto, se reguló en el artículo 124 de la Constitución de 1857 que sería suprimido a partir del primero de julio de 1858, sin embargo las consecuencias políticas de la Guerra de Reforma y posteriormente la intervención francesa

impidieron que el artículo se cumpliera cabalmente, y fue a partir de 1861 que se suprimieron en forma parcial las alcabalas.

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

“Para el día primero de julio de 1858 quedarán prohibidas las alcabalas y aduanas interiores en toda la República”.

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

En general, la política fiscal de Matías Romero se resumía en la necesidad de alejarse de los impuestos aduaneros, dada la política internacional desfavorable para México

como resultado de la intervención francesa, y substituir a los impuestos al comercio exterior por un impuesto directo sobre la propiedad raíz y capital mobiliario.

A partir de 1892 estando en la presidencia el General Díaz con su política de "consolidación de la paz y del progreso de la República", inició una etapa de política económica al mando de un grupo aristocrático conocido como "los científicos" encabezado por el Ministerio de Hacienda José Ives Limantour, que se caracterizó por una administración fiscal dracónica principalmente en lo que se refiere a la recaudación y en especial a la aplicación del impuesto del timbre. Su política económica estaba encaminada a favorecer los intereses de la aristocracia y a facilitar la inversión extranjera por lo que no se crearon impuestos sobre capitales o utilidades sino más bien se les dio mayor auge a los impuestos indirectos, que pesaban más sobre la población de más bajo nivel económico que sobre el capital, tal es el caso del impuesto del timbre que fue perfeccionado y permitió al Estado obtener un mayor ingreso y por este impuesto por el cual se debería pagar un .5% del monto de las ventas al menudeo y en las de mayoreo el vendedor debería llenar una factura pagando los timbres que acreditaban el pago del impuesto, este gravamen repercutía sobre el consumidor, y no sobre la utilidad.

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

De 1895 a 1899 en virtud de la multiplicidad de contribuciones existentes el Secretario de Hacienda Ives Limantour, propuso una reclasificación de los ya existentes y no crear ningún otro. A fines del Porfiriato y al gestarse la Revolución no hubo reformas fiscales de importancia, debido a la inestabilidad política del momento, y la principal fuente de ingresos

que prevaleció en esa etapa fueron los impuestos indirectos, con los cuales se logró el equilibrio financiero.

1.4. Etapa de la Revolución.

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

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

".. el sistema constitucional de 1917 en materia impositiva no fue muy feliz. Mantiene reminiscencias del Porfiriismo y aún de la Colonia, sus principios son realmente arcaicos; no precisa adecuadamente la competencia de la Federación y de los Estados y Municipios; permite invasiones de unos y otros y la sobreposición o duplicación de tributos impidiendo el desarrollo del comercio y la industria. Se aplicaban los viejos principios liberales de generalidad y uniformidad falsas e injustas en materia fiscal"⁵.

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

⁵ J. Zevada, Ricardo. Calles el Presidente. Ed. Nuestro Tiempo. México, 1971, p. 86.

"1. En relación a la riqueza:

- "a) Una parte importante se hallaba libre de todo impuesto.
- "b) Otra parte, propiedad de extranjeros, escapaba de la carga fiscal.
- "c) La concentración de la riqueza entre un pequeño número de personas era la causa directa de la pesada carga fiscal soportada por las clases económicamente débiles.

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

"3. Además la carga fiscal afectaba ante todo los productos de primera necesidad mientras que los productos de consumo nocivo como el tabaco y el alcohol eran muy poco gravados.

"4. En los casos aislados del impuesto sobre el ingreso, éste gravaba el ingreso bruto y no el neto.

"5. En relación a los campos de imposición de los estados y la federación no se precisan las competencias"⁶.

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

⁶ Reséndiz Muñoz, Eduardo. Ob., cit., p. 210 y 211.

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

"Otro de los defectos del régimen que impera en todo el país es el de su extraordinaria complicación, ya que las cuotas, las bases de la imposición, las reglamentaciones y las formas y épocas de pago de los impuestos, se multiplican hasta el punto de crear un estado de confusión y de incoherencia casi anárquica en materia fiscal"⁷.

En lo concerniente a la política fiscal en materia de comercio exterior, ésta continuaba siendo prohibitiva y esencialmente proteccionista con casi los mismos rasgos de la política colonial que se basaba en las prohibiciones y monopolios. Pese a que la política aduanera era proteccionista no se dieron las facilidades necesarias para que determinados ramos de la industria o del comercio nacionales se desarrollaran sino que los impuestos y derechos arancelarios funcionaban más bien como una fuente imprescindible de ingresos y no como un medio de proteger la industria nacional. Pero en esta área no se logró hacer mucho y aún con el gobierno del General Plutarco Elías Calles que continuó con Alberto J. Pani como Secretario de Hacienda y quién sólo se conformó con crear ciertos organismos que orientaran la política fiscal aduanera a realmente favorecer el desarrollo industrial del país, asegurando que "no es posible transformar en un instante una política tradicional y de tan fuertes raigambres económicos aparte, que las industrias nacidas y desarrolladas al amparo de la protección arancelaria tienen derecho a subsistir".⁸

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

⁷ J. Pani Alberto. La Política Hacendaria y la Revolución. Ed. Cultura. México, 1926., p. 36

⁸ Ob. Cit. P. 38.

Las características fundamentales de esta ley son las siguientes:

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

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

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

1.5. México Contemporáneo y Moderno.

Los tributos han existido en México desde la época precortesiana y prehispánica, y conforme transcurre el tiempo se van modificando.

En el México Moderno siguen existiendo los impuestos, ya que desde el surgimiento de nuestra Carta Magna quedó plasmada la obligación de contribuir al gasto público.

Desde la Constitución Política de la Monarquía Española, promulgada en Cádiz el 19 de marzo de 1812, establecía que todos estaban obligados a contribuir en proporción de sus haberes al gasto del Estado.

De ahí conforme se fueron dando los cambios en México fueron surgiendo acuerdos, escritos, decretos, etc., como lo son los Sentimientos de la Nación, El Acta de la Independencia de México, Las Leyes Constitucionales de la República Mexicana, Constitución de 1857 hasta llegar a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917, en donde existía la obligación de contribuir al gasto público.

"Pese a todos los obstáculos reseñados, el Gobierno Mexicano ha tratado de conservar y mejorar las rentas hasta donde sea posible y en lugar de multiplicar las contribuciones hacerlas rendir ampliando la base y aumentando el número de contribuyentes pero no de la cuota."⁹

El 21 de febrero de 1924 se crea la ley para la recaudación de los impuestos establecidos en la ley de ingresos vigentes sobre sueldos, salarios, emolumentos, honorarios y utilidades de las sociedades y empresas; y su reglamento.

⁹ J. Pani, Alberto. Ob. Cit., p.24.

El 18 de marzo de 1925 se crea la ley del impuesto sobre la renta; creando sus reglamentos el 28 de abril del mismo año y el 18 de febrero de 1935.

La ley del impuesto extraordinario sobre ingresos, del 31 de julio de 1931 y su reglamento de la misma fecha.

El 14 de febrero de 1934 se crea la ley del impuesto sobre ausentismo y su reglamento creado el 31 de octubre de 1934.

La ley del impuesto sobre exportación de capitales del 29 de agosto de 1936 y su reglamento del 9 de septiembre de 1936.

El 27 de diciembre de 1939 se crea la ley del impuesto sobre la renta del superprovecho.

La ley del impuesto sobre la renta del 31 de diciembre de 1941 y su reglamento del 29 de diciembre del mismo año.

El 29 de diciembre de 1948 se crea la ley del impuesto sobre utilidades excedentes y el reglamento del artículo segundo de esa ley del 20 de abril de 1949.

La ley del impuesto sobre la renta del 31 de diciembre de 1953 y su reglamento de 30 de enero de 1954. El reglamento relativo a la tasa complementaria sobre ingresos acumulados de 30 de mayo de 1962.

El 30 de diciembre de 1964 se crea la ley del impuesto sobre la renta, que fue derogada el 31 de diciembre de 1980.

El 1 de enero de 1965 entra en vigor la ley del Impuesto Sobre la Renta que transforma la estructura de este impuesto. Hasta el 31 de diciembre del año anterior, este había clasificado a los causantes en distintas cédulas según el origen de su renta; constaba de nueve cédulas: la primera gravaba el comercio, la segunda la industria, la tercera agricultura, ganadería y pesca, la cuarta remuneración del trabajo personal, la quinta honorarios de profesionistas, técnicos, artesanos y artistas, la sexta imposición de capitales, la séptima ganancias distribuibles, la octava arrendamiento, subarrendamiento y regalías relacionadas con éstas.

Además ésta ley contenía tasas complementarias como son: la tasa sobre utilidades excedentes, la tasa sobre ingresos acumulados y la tasa complementaria del 1% sobre percepciones por concepto de remuneraciones al trabajo personal.

La ley de 1965 en cambio constaba de 89 artículos divididos en cuatro títulos: el primero contiene disposiciones preliminares. El título segundo se refería al impuesto al ingreso global de las empresas. El tercero, al impuesto al ingreso de las personas físicas. Este título estaba dividido en impuesto sobre productos del trabajo, impuestos sobre productos o rendimientos de capital y el impuestos al ingreso global de las personas físicas. El título cuarto trataba del impuesto al ingreso de las asociaciones y sociedades civiles.

El impuesto gravaba los ingresos en efectivo, en especie o en crédito que modifiquen el patrimonio del contribuyente, provenientes de productos o rendimientos del capital, del trabajo o de la combinación de ambos.

Los causantes en este entonces se clasificaban en dos grandes grupos que son: los causantes mayores con ingresos que excedan de un millón quinientos mil pesos y los menores que son los que tengan ingresos que no excedan de esa cantidad.

La tasa complementaria sobre utilidades brutas extraordinarias del 30 de diciembre de 1976 publicada en la misma fecha y derogada el 1 de enero de 1979.

El reglamento de la tasa complementaria sobre utilidades brutas extraordinarias del 6 de abril de 1977, fue derogado el 1 de enero de 1979.

El 30 de septiembre de 1977, se expidió por el Presidente de la República, un Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que venía a sustituir el del 30 de enero de 1954. El citado reglamento fue reformado el 27 de enero de 1978.

Finalmente mencionaremos la ley del impuesto sobre la renta creada el 28 de diciembre de 1980 con la publicación de esta se derogó la ley federal del impuesto sobre lotería, rifas, sorteos y juegos permitidos del 30 de diciembre de 1947 y la del 30 de diciembre de 1964.

Como hemos observado, los tributos o impuestos han existido a lo largo de nuestra historia, cada uno con características muy peculiares, mismos que han ido evolucionando de acuerdo a las necesidades de los gobernantes, sin embargo, siempre han tenido la características de ser obligatorio, unilateral, sancionado y exigible.

El tributo o impuesto es obligatorio por que todos lo individuos deben pagarlo, sin excepción; es unilateral porque es establecido por la parte que tiene el poder de gobernar (Estado) a sus gobernados; es sancionado y exigible por que en caso de la omisión total o

parcial del mismo, la persona que esta obligada a pagarlo se hace acreedora a un castigo o multa.

De lo anterior se deduce que los impuestos actuales son fiel reflejo de los tributos que han existido a lo largo de la historia de nuestro país.

CAPITULO II.

DISPOSICIONES GENERALES DE LOS IMPUESTOS.

CAPITULO II.

DISPOSICIONES GENERALES DE LOS IMPUESTOS.

1. Disposiciones Generales de los Impuestos

Es indispensable delimitar la jerarquía de las disposiciones fiscales que rigen nuestro sistema jurídico, tanto por una cuestión de orden como por la necesidad de que unas se apoyen en otras. Las normas jurídicas se consideran válidas y obligatorias, porque se encuentran sustentadas por una de jerarquía superior, y ésta a su vez, esta sustentada por otra norma de mayor categoría y así sucesivamente hasta llegar a la norma suprema: La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Respecto de la jerarquía de las disposiciones legales el artículo 133 Constitucional señala:

"Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la unión. Los jueces de cada Estado se arreglaran a dicha Constitución, leyes y tratados a

pesar de las disposiciones en contrario que puedan haber en las Constituciones o leyes de los Estados”.

De lo anterior, podemos deducir que la jerarquía establecida por nuestro sistema jurídico es:

- La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- Tratados Internacionales
- La Ley
- Los Decretos
- Los Reglamentos
- Miscelánea
- El Derecho Común

1.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como Máxima disposición establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público de la Federación, de los Estados o Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, es por ello que el Estado tiene que llevar a cabo la actividad financiera, entendiéndose por ella: “ A todo lo que se relaciona con la obtención, administración o manejo y empleo de los recursos monetarios indispensables para satisfacer las necesidades públicas”.¹⁰

La categoría que ostenta nuestra Constitución, impide que prevalezcan contra ella las leyes inferiores o actos de autoridades que contravengan los principios que ella sustenta.

¹⁰ Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. 16va edic., Ed.De Harla. México, 1994, p. 8.

Es considerada como la Carta Magna o la Carta Fundamental del Estado, es el documento legal de rango máximo por el que se rige la vida política de nuestro país.

1.2. Tratados Internacionales.

Son compromisos o acuerdos que celebran dos o más estados.

Los tratados se encontrarán dentro de las normas jurídicas de mayor categoría, siempre y cuando se hayan celebrado por el representante del Poder Ejecutivo.

" La Constitución General de la República, en su artículo 133, establece que los tratados internacionales que estén de acuerdo con la misma y que hayan sido aprobados por el senado de la República, tienen el carácter de Ley Suprema "¹¹.

1.3. La Ley.

"Es el acto emanado del poder legislativo que crea situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales, consideramos que la ley es la fuente más importante en Derecho Fiscal "¹²

Para la consecución de sus objetivos. el Estado realiza un gran número de actividades, entre ellas encontramos; que para el ejercicio de sus funciones, requiere de los medios económicos necesarios para llevarlos a cabo adecuadamente, imponiendo a los particulares la obligación de contribuir a los gastos públicos; es por ello que en este capítulo se

¹¹ Sánchez Piña, José de Jesús. Diccionario Jurídico, 4a edic., Ed. Pac S.A de C.V. México, 1995, p. 39

¹² Ob.,cit.,p. 44

analizan cuales son las bases jurídicas que soportan esta facultad de imposición por parte del Estado hacia los particulares.

De lo anterior podemos decir que la ley es una regla obligatoria por imponerla el poder del Estado y que su observancia es asegurada mediante sanciones, por lo tanto al ser disposiciones emanadas de órganos designados a través del voto popular, reúnen las características necesarias para poder cumplir adecuadamente con la actividad de regular al Estado como Fisco, siendo estas un marco de referencia obligado tanto para el Estado como para los particulares, cumpliendo así la garantía de legalidad.

1.4. Los Decretos.

Son actos del poder ejecutivo referente al modo de aplicación de las leyes en relación con los fines de la administración pública y deben de estar firmados por el Secretario de Estado que corresponda para que pueda tener fuerza obligatoria. Ejemplo los decretos de explotación.

El Artículo 49 Constitucional señala: "El Supremo Poder de la Federación se divide, para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

No podrán reunirse dos o más de estos Poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión, conforme a lo dispuesto en el artículo 29 de la

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En ningún otro caso, salvo lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 131 del mismo precepto, se otorgarán facultades extraordinarias para legislar.”

1.4.1 Decreto Ley.

El Artículo 29 establece: “En los casos de invasión, perturbación grave de la paz pública, o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto solamente el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, de acuerdo con los titulares de la Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República y con aprobación del Congreso de la Unión, y , en los recesos de éste, de la Comisión Permanente, podrá suspender en todo el país o en lugar determinado las garantías que fuesen obstáculo para hacer frente rápida y fácilmente a la situación; pero deberá hacerlo por un tiempo limitado por medio de prevenciones generales y sin que la suspensión se contraiga a determinado individuo. Si la suspensión tuviese lugar hallándose el Congreso reunido, este concederá las autorizaciones que estime necesarias para que el Ejecutivo haga frente a la situación, pero si se verificase en tiempo de receso, se convocará sin demora al Congreso para que las acuerde.

El propósito de este precepto es el dotar al Ejecutivo de los medios y elementos indispensables para hacer frente rápida y fácilmente a un grave estado de emergencia que amenace la paz pública y la estabilidad social, lo que implica cesar la vigencia de la

relación jurídica que importa las garantías individuales, paralizando los preceptos constitucionales que las regulan y dejando sin eficacia los derechos públicos subjetivos como las obligaciones estatales, suspende los procedimientos normales de expedición y aplicación de leyes dando paso a una legislación de excepción cuya vigencia se limita a la duración del período de emergencia. Esta legislación por tanto no puede emanar del proceso deliberativo del Congreso de la Unión, basado en debates camarales, por tanto se da una disolución temporal de este y una suspensión en toda la República o en lugar determinado de las garantías individuales.

El estado de emergencia o de suspensión de garantías ocasiona la transferencia temporal al Presidente de la República de las funciones legislativas que en épocas normales constituyen una potestad exclusiva del Congreso Federal. Las leyes expedidas durante este período se denominan Decretos - Ley.

1.4.2 Decreto - Delegado.

Del artículo 49 mencionado anteriormente, se tiene que, adicionalmente las facultades que se confieren al Ejecutivo en caso de emergencia se le adjudican también facultades legislativas sobre determinadas materias.

El Artículo 131 Constitucional señala:

“Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo, y aún prohibir , por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer ni dictar en el Distrito Federal los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117.

El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.”

Con base a lo anterior los llamados Decretos Delegados pueden definirse según Adolfo Arriola como “Leyes expedidas en forma directa y personal por el Presidente de la República, sin que medie una previa declaratoria de suspensión de garantías individuales bajo el formato de decretos, en virtud de delegación expresa de facultades operada en su favor por el Congreso Federal, en acatamiento de un mandato constitucional, sobre determinadas materias relacionadas con el comercio exterior y con la economía nacional.

Reciben, desde luego, el nombre de Decretos - Delegados porque las leyes que en ellos se contienen son emitidas con el carácter de decreto presidencial, y porque deben su existencia a una delegación de facultades legislativas, efectuada a beneficio del Titular del Ejecutivo."¹³

Estos se distinguen de los Decretos - Ley porque pueden emitirse en cualquier tiempo, es decir, que en su expedición no presupone la previa declaración de estado de emergencia; y su presencia se justifica ya que su finalidad estriba en la pronta resolución de cuestiones fundamentales para la economía del país.

Estos Decretos al igual que los reglamentos son facultad privativa del Presidente de la República, indelegable a cualquier otro funcionario por importante que sea su jerarquía dentro de la escala del poder público.

1.5 Reglamentos.

El reglamento es el acto jurídico formal y administrativo que se origina en una disposición del titular del ejecutivo; es legislativo al crear situaciones jurídicas, generales, abstractas e impersonales que desarrollan y complementan en detalle las normas de una ley a efecto de hacerla aplicable.

¹³Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 3a. edic. Universidad Autónoma de San Luis Potosí., 1992, p.59

Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación establece: "Su finalidad es tomar el mandato previsto por la ley desarrollarlo y concretizarlo cuanto sea necesario para hacerlo efectivo".

De lo anterior tenemos que el reglamento es el conjunto de normas obligatorias de carácter general emanadas del Poder Ejecutivo, dictadas para el cumplimiento de los fines atribuidos a la Administración Pública.

Los Reglamentos suelen desempeñar un papel relevante al complementar y constituir un medio de ejecución de la Ley

El Artículo 89 Constitucional en su fracción I señala:

"Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

I. Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia;

Ordinariamente todas las autoridades administrativas están facultadas por la Constitución para dictar reglamentos dentro de su respectiva esfera de acción sobre las bases de la Ley (establecida por el legislador propiamente dicho), y en vista de la realización inmediata de la misma. Estos reglamentos suelen versar sobre puntos de procedimientos y ejecución . Los reglamentos constituyen respecto a la ley un grado

inferior y significan cierta concreción de la misma, en ellos se continua ulteriormente el proceso de creación del Derecho.

Con apoyo en lo anterior el Reglamento es expedido por el Presidente de la República con el único y exclusivo propósito de aclarar, particularizar y desarrollar en forma concreta los principios y enunciados generales contenidos en una ley emanada del Congreso de la Unión; para poder complementar en forma debida a la ley, este estará constituido por un conjunto de normas jurídicas y en ningún momento o circunstancia podrá modificar o alterar el contenido de la misma.

El Artículo 92 Constitucional establece:

"Todos los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente deberán estar firmados por el Secretario de Estado o Jefe de Departamento Administrativo a que el asunto corresponda, y sin este requisito no serán obedecidas."

1.6. Código Fiscal de la Federación.

Son disposiciones que se aplican supletoriamente a las leyes fiscales, su reglamento sólo cumple con el objetivo de aclarar o determinar de modo general los medios que deben emplearse para aplicar la ley en los diferentes casos concretos.

1.7. Miscelánea Fiscal.

Es el conjunto de reglas de aplicación de carácter general que publica la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el Diario Oficial de la Federación, estas por lo regular son benéficas para los contribuyentes por contener disposiciones varias acerca de las facilidades administrativas, así como estímulos fiscales aplicables a ellos mismos.

1.8. Derecho Común.

Son las diversas disposiciones que pueden aplicarse supletoriamente en los casos en los que las normas fiscales no sean de forma expresa, siempre y cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del Derecho Fiscal.

2. Clasificación y conceptos fundamentales de las contribuciones.

La contribución de acuerdo al artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se refiere a toda aportación que el particular tiene el deber de entregar al Estado para sufragar los gastos públicos, ya sea de la Federación, Estados o Municipios en que residan.

"La contribución es un ingreso fiscal ordinario del Estado que tiene por objeto cubrir sus gastos públicos"¹⁴. Es la manera más importante de recabar ingresos para cubrir el gasto público y para ello se clasifican como lo establece el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación en: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las cuales el mismo ordenamiento legal citado define de la siguiente manera:

¹⁴ Diccionario Jurídico Mexicano. Ob., cit., p. 727.

- Impuestos.- Son un tipo de contribuciones que las leyes tributarias establecen, en donde las personas físicas y morales tienen la obligación de pagarlos, siempre y cuando se ubiquen en la hipótesis normativa, es decir, que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la ley.

Los impuestos son "la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos, a favor del Estado y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en forma autoritaria y unilateral por un sujeto activo de la obligación tributaria"¹⁵.

Para el maestro Flores Zavala; "son cinco los conceptos más importantes que se han dado sobre la naturaleza del impuesto:

"1.- El impuesto es el precio de los servicios prestados por el Estado a los particulares. (Teoría de la equivalencia).

"2.- El impuesto es una prima de seguros que se paga como garantía de la seguridad individual que está obligado a proporcionar el Estado. (Teoría del seguro).

"3.- El impuesto representa la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda la aplicación y explotación del capital nacional.

"4.- El impuesto es un sacrificio. Es lo que se llama teoría del sacrificio complementada con la teoría del mínimo sacrificio. El impuesto debe significar el menor sacrificio posible.

¹⁵ Porras y López, Luis. Ob., cit., p. 29.

"5.- El impuesto es solo un deber que no necesita un fundamento jurídico especial"¹⁶.

Los impuestos ordinarios son aquellos que se encuentran establecidos en la Ley de Ingresos de la Federación; y los extraordinarios son los que establece el Estado cuando atraviesa por circunstancias anormales.

3. Principios doctrinarios de los impuestos según Adam Smith.

Como se sabe, "el derecho fiscal se integra por un conjunto de normas jurídicas y principios de derecho público que regulan la actividad del Estado como fisco; entendiéndose por este último al órgano estatal encargado de la determinación, recaudación y administración de los ingresos tributarios"¹⁷.

El motivo por el cual la relación tributaria se rige por normas jurídicas o principios, es el de impedir abusos, arbitrariedades y discriminaciones por parte del poder público ya que este al amparo del derecho que tiene de exigir aportaciones económicas a los ciudadanos conforme al artículo 31 fracción IV de la Constitución puede hacerlos objeto de cargas o gravámenes excesivos que disminuyan su patrimonio o su ingreso pretextando que son indispensables para sufragar el gasto público.

Por lo anterior, siempre un conjunto de normas jurídicas que reglamenten la materia fiscal debe impedir que se lleven a cabo actos arbitrarios de las autoridades, por ello

¹⁶ Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. 30 edición. Ed. Porrúa S.A. México. 1993. p. 47, 48.

¹⁷ Arrijo Vizcaino, Adolfo. Derecho Fiscal. 6 Edición. Ed. Themis. México. 1990. p. 189.

algunos especialistas han creado principios o máximas fundamentales en base a la equidad y la justicia, que deben actuar como bases rectores de todo el orden jurídico tributario.

Los principios doctrinarios más importantes son los de Adam Smith, los cuales a pesar de haber sido escritos hace más de dos siglos siguen considerándose por el legislador al elaborar una norma tributaria; de lo contrario podría hacer una ley inequitativa o arbitraria.

Sus principales máximas son:

- Principio de la proporcionalidad.
- Principio de certidumbre o certeza.
- Principio de comodidad.
- Principio de economía.

3.1. Principio de Proporcionalidad.

Básicamente todo ciudadano debe contribuir al sostenimiento del Estado o de una Nación en una proporción lo más cercana a su capacidad económica.

Según Adam Smith, se debe entender como proporción el que un sistema tributario no solo exija cuantitativamente a quien gana más mayor impuesto que al que gana menos, sino que también sea cualitativo, es decir, que al interponer una contribución se consideren varios aspectos, por ejemplo cuando se impone por una tasa, el impuesto solo es cuantitativo, quien gana más paga más, como es el caso en el sistema tributario mexicano del Impuesto al Activo, en el cual, al ser una tasa fija ésta afecta tanto a empresas de pequeña, mediana y gran capacidad; en caso contrario, un ejemplo de proporcionalidad es el Impuesto Sobre la

Renta ya que al ser sobre una tarifa es tanto cuantitativo como cualitativo, debido a que se paga en proporción a los ingresos.

Por lo tanto la observancia o inobservancia de este principio conlleva a la igualdad o desigualdad de la imposición. Habrá igualdad; cuando a los contribuyentes se les grave, como se menciono anteriormente, con una tarifa basada en cantidades y porcentajes diferentes como en el Impuesto Sobre la Renta, y habrá desigualdad cuando sea una tasa fija como lo es en el Impuesto al Activo.

Al respecto, en México no se cumple del todo el citado principio, ya que las cargas tributarias no caen totalmente en todas las fuentes de riqueza, generalmente sólo grava a la industria, comercio y prestación de servicios dejando con muchas exenciones a la agricultura, ganadería, pesca, etc., lo que provoca que se causen mayores gravámenes a las empresas tanto de pequeña como mediana capacidad, encontrándose así la desproporcionalidad.

Resumiendo lo anterior, al crear un impuesto se debe considerar el principio en estudio, observando que sea cualitativo y cuantitativo a través de una tarifa porcentual al ingreso, y progresiva; distribuir la carga tributaria a todas las fuentes de riqueza por igual y que sean en razón al ingreso, utilidad o rendimiento del contribuyente.

3.2. Principio de Certidumbre o Certeza.

Este principio consiste en que todo impuesto debe poseer fijeza en sus elementos esenciales, para evitar actos arbitrarios por parte de la autoridad encargada de la recaudación de los impuestos, las que llegan a fijar las cuotas impositivas, fechas de pago, etc. Por ello la ley fiscal está obligada a señalar con seguridad esos elementos esenciales, los cuales son: sujeto, objeto, tasa, tarifa o cuota, base gravable, fecha de pago, sanciones aplicables.

- Sujeto.- "Para cumplir con este principio la ley debe de identificar con toda precisión a la persona física o moral, destinataria o causante de cada tributo"¹⁸. No todos los impuestos son dirigidos a todas las personas, como el Impuesto al Activo que sólo va dirigido a personas con actividades empresariales.

- Objeto.- Es deber de la ley hacendaría definir con la mayor exactitud posible en todos los casos, cual es el hecho generador del tributo o contribución cuando se da ese supuesto, en que momento se origina.

- Tasa, tarifa o cuota.- Resulta importante que la norma jurídico - tributaria especifique claramente en que forma se va a efectuar el cálculo y determinación de cada tributo, señalando para ello la tasa porcentual, la fórmula para el mismo, etc.

- Base gravable.- La ley debe señalar en forma clara, precisa y objetiva cuál es el ingreso, rendimiento o utilidad gravable a la que se aplicará la tasa, cuota o tarifa para fijar en cantidades liquidas el monto de la prestación fiscal o el impuesto a satisfacer por la ley para el gasto público.

- Fecha de pago.- La norma fiscal debe señalar los plazos y fechas en los que los contribuyentes están obligados a enterar los impuestos que hayan causado, así como las opciones que los mismos tengan.

- Sanciones aplicables.- El poder sancionador del fisco generalmente se da a través de multas y del cobro de recargos y gastos de ejecución, los cuales deben de estar regulados por la legislación aplicable en lo relativo a la tipificación de cada infracción sancionable, para así poder señalar tanto montos mínimos como máximos de las multas.

¹⁸ Flores Zavala, Ernesto. Ob. Cit. p. 199.

Cuando la ley cumple con todos estos requisitos, es una ley clara y precisa que no provoca arbitrariedad en la imposición de tributos.

Un problema existente en nuestro sistema tributario, lo encontramos en que las leyes no son claras, pues están redactadas con muchos tecnicismos que complican la aplicación correcta de las normas jurídicas, todo ello a pesar de lo dispuesto por el artículo 33 del Código Fiscal de la Federación que establece que las autoridades fiscales están obligadas a explicar las disposiciones en un lenguaje claro, sencillo y llano para que cualquier ciudadano las comprenda; sin embargo, en la práctica muchas de las veces no se cumple con ese precepto, en virtud de que las leyes a pesar de que se aplican a toda la población del país se elaboran con gran complejidad que ni los mismos doctos en la materia logran entenderla.

Una solución sería, que los legisladores elaborarán las leyes con un lenguaje claro, sencillo y entendible, para que así se cumplan mejor las disposiciones, logrando con ello una mayor recaudación gracias a que la población comprendería y aplicaría correctamente esas normas.

3.3. Principio de Comodidad.

Todo impuesto debe recaudarse en la época y forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente, es decir, escogerse las fechas o periodos que en atención a la naturaleza del gravamen, sean más propicias y ventajosas para que el causante realice el pago.

En nuestra legislación si se considera este principio para que el contribuyente realice su pago, se lograría una mayor recaudación.

Además no sólo se debe considerar la forma y fecha de pago, sino también el lugar, que en la actualidad en nuestro sistema ya no es un problema, en virtud de que se facultó a los bancos para que ellos recibieran los pagos mediante las declaraciones y no como antes que debían pagarse en las extintas oficinas federales de hacienda, lugares que eran de difícil acceso y con gran afluencia de gente, además de que eran unos lugares demasiado incómodos.

En cuanto a la forma para el cumplimiento de sus obligaciones, es indispensable que el llenado y formulación de declaraciones sean en forma clara y sencilla, porque no todas las personas tienen una educación de alto nivel para poder elaborar cálculos y llenar formatos por la complejidad de los mismos. En tal caso es urgente que se busque la forma de simplificar esos datos, ya que por lo mismo muchos contribuyentes no presentan sus declaraciones de impuestos porque no saben el llenado de declaraciones ni mucho menos elaborar los cálculos para la determinación del impuesto, como sucede con los llamados contribuyentes menores, quienes debido a sus ingresos no tienen la suficiente capacidad económica para pagar la ayuda que les pudiese brindar un especialista en la materia.

3.4. Principio de Economía.

Este principio consiste en que el rendimiento del impuesto debe ser el mayor posible y para ello, su recaudación no debe ser onerosa, que la diferencia entre la suma que se recaude y la que realmente entra en arcas de la Nación tiene que ser la menor posible, aunque esa diferencia varía dependiendo de la riqueza o del ingreso que obtenga el particular.

El costo de la recaudación fiscal debe ser planeado minuciosamente para que no sea inútil el tratar de recabar impuestos, de lo contrario no tendría caso implantar un impuesto o tributo dado.

Es necesario que dentro de este principio se señalen algunas causas que hacen antieconómico un tributo, entre ellas son:

- Cuando el cobro del impuesto requiere de un número excesivo de funcionarios, provocaría que se consumiera la mayor parte del producto de los ingresos.
- Cuando un particular se separa de un empleo más productivo, para dedicarse a otro menos productivo, provocando con ello una reducción en los ingresos de la Nación.
- Cuando existen frecuentes visitas y fiscalizaciones de los recaudadores a los contribuyentes, provocándoles una alta incomodidad que de una u otra forma quisieran librarse de ella.

4. Principios Jurídicos de los Impuestos.

Tanto las contribuciones como el propio Derecho Fiscal se rigen bajo el principio de constitucionalidad basado en nuestra Carta Magna, que es la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en donde la relación jurídico - tributaria no sólo se rige por lo que la ley aplicable establezca, sino porque además esté fundamentada y motivada, en consecuencia, los principios que en materia tributaria aparecen en la referida ley representan una guía suprema de todo orden, si no se cumplen tal como aparecen se llegaría a una anticonstitucionalidad afectando a los particulares.

Desde tiempos remotos se ha procurado estructurar el sistema tributario y en nuestro sistema fiscal mexicano se ha querido observar los principios de justicia, equidad y proporcionalidad, pensando no sólo en el bien del Estado, sino también en la protección de los derechos del ciudadano.

Los principios constitucionales han sido explicados por algunos tratadistas como lo es Andrés Serra Rojas que los llama Principios jurídicos y económicos de los impuestos y Ernesto Flores Zavala que los clasifica en:

"a) Constitucionales.- Son aquellas normas establecidas en la Constitución General de la República, y siendo ésta la ley fundamental del país, a ellos debe sujetarse toda la actividad tributaria del Estado. Estos principios pueden dividirse en tres grupos principales que son:

"1.- Principios derivados de los preceptos constitucionales que garantizan determinados derechos fundamentales del individuo, que no pueden ser violados o coartados por la actividad impositiva del Estado.

"2.- Principios derivados de la organización política de los Estados Unidos Mexicanos.

"3.- Principios de política económica que por haberse considerado fundamentales fueron establecidos en la Constitución.

"b) Ordinarios.- Son aquellas normas que están establecidas en las leyes ordinarias que se refieren a la actividad tributaria del Estado".¹⁹

4.1. Principio de Generalidad.

Desde la Constitución de 1857 en el artículo 31 fracción II se establecía:

¹⁹ Flores Zavala, Ernesto. Ob., cit., p. 151, 152.

"Artículo 31. Es obligación de todo mexicano:

II. Contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y municipios en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Así mismo, en el texto de nuestra actual Constitución, ese precepto sigue vigente pero pasando a ser la fracción cuarta.

Para ser una consecuencia del régimen de legalidad tributaria debe estar previsto en una ley, para tal efecto el artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su fracción VII señala al Congreso la facultad para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

El Congreso tiene entre sus facultades la de revisar las leyes impositivas haciendo las reformas que considere necesarias.

Todos los habitantes de México señalados en las leyes fiscales y de acuerdo con su capacidad están obligados al pago de los impuestos. Por lo tanto, la ley será general cuando se aplique, sin excepción a todas las personas que se coloquen dentro de la hipótesis normativa, ya sean personas físicas o personas morales que realicen el hecho generador de la contribución.

Las leyes deben ser de carácter general y abstracto, además de constante, no deben desaparecer una vez que se ha aplicado a un caso previsto, sino que deben prevalecer, ya que si carece de estos puntos iría en contra del artículo 13 Constitucional, mismo que establece que nadie puede ser juzgado por leyes privativas que sean concretas, particulares y personales.

4.2. Principio de Obligatoriedad.

De acuerdo al artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios, constituye una obligación de carácter público, en relación con ello, toda persona que se ubique dentro del hecho generador, está obligada a contribuir al gasto público dentro del plazo señalado por la ley, y el fisco en cualquier momento está facultado para exigirlos y hacerlos efectivos mediante los medios necesarios para lograrlo.

4.3. Principio de Relación con el Gasto Público.

Se refiere en particular a que "el impuesto tiene por finalidad atender a los gastos públicos y realiza una importante función económica"²⁰, de donde se deduce que entre impuesto y gasto público hay una relación que es fundamental, sin la cual el impuesto pierde su carácter y justificación.

Para la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por gasto público no debe entenderse todos los que pueda hacerse el Estado, sino aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos.

De lo anterior se concluye que el gasto público son las erogaciones que el Estado debe hacer con motivo del cumplimiento de sus fines, en concreto la ejecución de las leyes y el mandamiento de los servicios públicos. El gasto público es obligatorio cuando las autoridades administrativas no pueden sustraerse a él, el gasto público facultativo queda sujeto a la voluntad discrecional del órgano administrativo competente, pero uno y otro quedan sujetos al presupuesto contenido en la ley de ingresos y egresos expedida anualmente por el H. Congreso de la Unión.

²⁰ Flores Zavala, Ernesto. Ob. Cit. p. 43.

4.4. Principio de Proporcionalidad y de Equidad del Impuesto.

Según el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, establece entre las obligaciones de los mexicanos, "la de contribuir con los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios, de una manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". La manera, es el modo y forma como se ejecuta una cosa y ellos están contenidos en una ley fiscal.

Los juristas antiguos decían que la equidad se refiere a la esencia y no a la forma de las cosas. De acuerdo con el principio constitucional, es facultad del legislador imprimir a la ley fiscal ese sentido de proporcionalidad y equidad que reclama la doctrina tributaria.

El criterio de proporcionalidad del impuesto ha sido un tema ampliamente discutido y se han emitido distintos pareceres, proporcional es lo perteneciente a la proporción o que la incluya en sí, es la disposición conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo, o entre cosas relacionadas entre sí.

El criterio liberal de proporcionalidad se enfrenta actualmente a los problemas de una justa distribución de la riqueza pública.

Como el Estado no tiene los suficientes recursos propios para mantener su organización, se requiere que todos los integrantes de la sociedad o comunidad, y en la medida de nuestros propios recursos contribuyamos al sostenimiento de una institución a la que se le han asignado tan elevados fines.

La equidad es una igualdad de ánimo, un sentimiento que nos obliga a actuar de acuerdo con el deber de conciencia, más que por los mandatos de justicia o la ley, en la

equidad debe de haber un sentido de moderación, de relación y de armonía entre una cosa y aquello que le es propio y se adapta a su naturaleza íntima.

No es suficiente la proporcionalidad de un impuesto sino que también la equidad para que la justicia y la razón no haga más onerosa una carga.

En otras palabras, este principio establece que los gravámenes se fijen en las leyes de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, la que debe ser gravada de acuerdo a tarifas progresivas y no conforme a tasas como es el caso del Impuesto al Activo, en donde no es proporcional ni equitativo.

En cuanto a la equidad significa que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, es decir, que todos los sujetos pasivos de un tributo sean igual ante la ley, es decir que como ya se dijo sea mediante tarifas progresivas y según el volumen de los ingresos, rendimientos o utilidades gravadas.

Sin embargo, en nuestra legislación no se cumple del todo, como sucede con el Impuesto al Activo, que tiene por objeto gravar el activo de las sociedades mercantiles que tengan el carácter de contribuyente del Impuesto Sobre la Renta, para ser equitativos debería aplicarse para todos aquellos que tengan carácter de sujetos pasivos del Impuesto Sobre la Renta, pero lo real no es así, ya que su respectiva ley en su artículo 6, señala a algunos sujetos que no pagaran el Impuesto al Activo.

Resumiendo, la proporcionalidad significa que las leyes tributarias deben establecerse sobre cuotas o tarifas progresivas que graven a los sujetos de acuerdo a su capacidad económica.

Y la equidad es que las leyes tributarias deban otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo impuesto en todos los aspectos de la relación jurídico fiscal.

Podemos confirmar lo expuesto con lo que establece el Pleno de la Suprema Corte en diversos amparos en revisión, con los números 7332/58 y 4325/64, en cuyas ejecutorias se resolvió que un impuesto "...es equitativo en cuanto se aplica en forma general a todos los que se encuentran en la misma situación tributaria. (y) El gravamen es proporcional, supuesto que se cobra según la capacidad económica de los causantes"²¹.

Finalmente, en el año de 1985 la Suprema Corte de Justicia de la Nación fijó la jurisprudencia que expresa su interpretación al respecto:

"IMPUESTOS.- SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.- El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los 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. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la

²¹ Informe de la Suprema Corte correspondiente al año 1962, p. 108.

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 regula²².

4.5. Principio de Legalidad.

El artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, en su última parte establece que se debe de contribuir en forma equitativa y proporcional que dispongan las leyes.

El impuesto aparece como el más importante de los créditos públicos, como un factor necesario para el mantenimiento de la vida social, económica y política. La facultad descansa en la ley Constitucional y constituye la más importante limitación. "La actividad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable²³.

La recaudación de los impuestos por el Estado debe fundamentarse en una ley suprema y de ahí surgir leyes primarias y secundarias.

²² Informe rendido a la Suprema Corte de la Nación, primera parte, Pleno 1985, p. 402.

²³ Arrijo Vizcaino, Adolfo. Ob., cit., p. 249.

Así tenemos que en nuestro sistema jurídico - fiscal, en primer término tenemos a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la ley de Ingresos de la Federación, el Código Fiscal de la Federación y su reglamento, entre otras.

Sin un precepto legal, el Estado no puede tener facultad para poder exigir las contribuciones de los sujetos pasivos de la relación tributaria. recordemos que el Estado puede hacer aquello que la ley le autoriza, a diferencia de los particulares que pueden hacer todo aquello que no esta prohibido.

Sobre la legalidad, la Suprema Corte de Justicia estableció al respecto:

"...examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto debe emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado..."²⁴

4.6.- Principio de Limitación.

²⁴ Seminario Judicial de la Federación, vols. 91 - 96, primera parte, p. 92.

Los gastos del Estado son crecientes, apremiados por el incontenible desarrollo demográfico que trae aparejado nuevas y más complejas necesidades sociales, que es necesario atender.

La capacidad económica de los pueblos no es ilimitada, sino todo lo contrario, por lo que los entes públicos no pueden llevar la acción fiscal hasta convertirla en un elemento expropiatorio, ya que esto conduciría a la destrucción económica, por lo menos en nuestro Estado Federal.

4.7. Principio de Certeza.

Respecto a los impuestos, se refiere a la aplicación que debe ser estricta en sus términos y sin que se aplique por analogía, es decir que se debe cumplir con varios aspectos, como es que se señalen con exactitud tanto los elementos de las cargas, como sus fechas de pago y lugar de los mismos, para que no se tome equivocadamente la forma de los impuestos.

Además de que los impuestos deben recabarse en moneda nacional, ya que se obtienen sin implicar una contraprestación por parte del Estado.

Todos los principios Constitucionales anteriores representan para el ciudadano una garantía de defensa contra posibles arbitrariedades por parte del legislador, ya que cualquier contrariedad a las mismas se puede convertir en anticonstitucional y por tanto carecer de validez legal, en cuyo caso los particulares pueden hacer uso de cualquier medio de defensa legal, sobre todo el más importante, el Juicio de Amparo, figura que tutela los derechos de los particulares ante actos arbitrarios del Estado, que en ocasiones disminuyen gravemente el patrimonio del contribuyente como suele serlo con el Impuesto al Activo.

5. Fuentes del Derecho Tributario.

Son aquellas causas o elementos que dan origen al derecho, tales fuentes se clasifican en: formales, reales e históricas, mismas que definiremos brevemente, en virtud de que de estas tres clasificaciones únicamente nos ocuparemos de las fuentes formales debido a que el estudio de las mismas nos permite conocer como se clasifican las contribuciones.

a) Fuentes Formales: Como su nombre lo indica, provienen de ordenamientos normativos que han seguido el proceso legislativo para convertirse en ley vigente.

“En general, se consideran como fuentes formales del derecho, a la Ley, la costumbre y los usos, la doctrina y la Jurisprudencia”²⁵. Conceptos que definiremos brevemente a continuación.

- La ley.- De acuerdo a lo establecido en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna; donde nos dispone la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios, de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes, podemos decir que la única fuente formal del derecho fiscal es la ley, la cual es definida por el maestro Lobato como: “Una regla de derecho emanada del Poder Legislativo y promulgada por el Poder Ejecutivo, que crea situaciones generales y abstractas por tiempo indefinido y que sólo puede ser modificada o suprimida por otra ley o por otra regla que tenga eficacia de ley”²⁶.

- La costumbre.- Son las prácticas establecidas por la colectividad y aceptadas como obligatorias para la misma.

- La doctrina.- Son las opiniones de los autores y especialistas del derecho.

- La jurisprudencia.- Son las resoluciones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cinco ejecutorias a favor y ninguna en contra crean jurisprudencia.

²⁵ Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. 16a Edición. Ed. Harla. México 1994. p. 23.

²⁶ Ob. Cit. p. 25.

b) Fuentes reales.- Son todas las situaciones que el legislador debe regular, así como las necesidades económicas o culturales de las personas a quienes la ley esta destinada.

c) Fuentes históricas.- Son los hechos que dieron origen a la creación de los ordenamientos jurídicos como pueden ser los movimientos sociales.

CAPITULO III.

**ORIGEN Y GENERALIDADES DEL
CONTRIBUYENTE MENOR**

CAPITULO III.

ORIGEN Y GENERALIDADES DEL CONTRIBUYENTE MENOR

1. Elementos de los Impuestos

De acuerdo con el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación " Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma", distintas de las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos.

Persona Física.- Es también el ser físico e individual sea hombre o mujer, el cual tienen una capacidad e identidad jurídica propia.

Persona Moral.- Es aquella que está integrada por dos o más individuos para constituir una razón o denominación social, para la consecución de fin común.

Los impuestos cuentan con los siguientes elementos: Sujeto activo, sujeto pasivo, objeto, unidad, base y tasa o tarifa.

En toda relación tributaria existe como primer elemento el sujeto, existen dos tipos de ellos, el sujeto activo y el sujeto pasivo.

1.1 Sujeto activo.

Sánchez Piña, señala al respecto, "Sujeto activo. Es la persona facultada por la ley para exigir a otra el pago de una prestación fiscal, pueden ser la Federación, los Estados y los Municipios".²⁷

Es la persona de derecho público facultada por la ley para establecer, exigir y recaudar todas las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público, la cual siempre estará representada por el Estado.

Con lo anterior se deduce que el Estado es siempre el sujeto activo, quien ejerce su poder impositivo a través del proceso legislativo correspondiente.

Dentro de la organización del Estado Mexicano, los sujetos activos son: La federación, las entidades locales y los municipios, en razón a que tienen el derecho de exigir el pago de impuestos; pero este derecho no tiene en todos ellos la misma amplitud; por ejemplo, la federación y las entidades locales pueden establecer los impuestos que consideren necesarios para cubrir sus presupuestos; en cambio, el municipio no puede fijar por sí los impuestos municipales sino que son fijados por las legislaturas de los Estados y el municipio solo tiene la facultad de recaudarlos; en este sentido, la fracción IV del artículo 115 de la Constitución señala: "Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor".

²⁷Sánchez Piña, José de Jesús, Ob. Cit., p 105

El sujeto activo de la relación tributaria es el ente público titular de un derecho legalmente establecido, o la persona legalmente obligada por disposiciones de orden público a cubrir determinadas prestaciones.

Los sujetos activos son los que tienen el derecho de exigir el pago de los diversos tipos de contribuciones, de aquí se deriva la obligación del Estado de recaudar, administrar y recabar las mismas.

Sus obligaciones son principales que consiste en el cobro de los impuestos y contribuciones y las secundarias, que son las de hacer, esta es la realización de inspecciones y revisar la documentación comprobatoria del contribuyente para determinar la existencia y el monto del crédito fiscal, la forma en que este será liquidado de acuerdo a las leyes vigentes, y las de no hacer, cuando el contribuyente no cumpla las obligaciones establecidas en ley, el sujeto activo se abstendrá de no proporcionarle los elementos que necesiten, tales como no expedir nuevos talonarios de facturas o no otorgar permisos.

1.2 Sujeto pasivo

El particular siempre será el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Son sujetos pasivos todos aquellos que de una forma u otra tienen la obligación de pagar una prestación en favor del fisco, de acuerdo con las leyes tributarias .

El artículo 1 del Código Fiscal de la Federación señala que son sujetos del impuesto las personas físicas o morales que conforme a las leyes fiscales están obligadas a contribuir para los gastos públicos.

El sujeto pasivo principal, por adeudo propio, también llamado "causante" o "contribuyente", en muchas de nuestras leyes tributarias se define como "el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imposables que de acuerdo con la ley resultan atribuibles a los sujetos por el que las realiza".

En congruencia a lo anterior, el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación vigente define el impuesto, como la contribución que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma, que sean distintas de las aportaciones de Seguridad Social, a las contribuciones de mejoras y a los derechos.

Entre las obligaciones que tienen a su cargo el sujeto pasivo del impuesto se distinguen a dos clases: la principal, que se refiere al pago del impuesto y las secundarias que son de tres clases: De hacer, de no hacer y de tolerar.

A) De hacer. La obligación del contribuyente de darse de alta ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y cumplir con las diversas disposiciones fiscales.

B) De no hacer. No incurrir en delitos fiscales y cumplir con las disposiciones en forma correcta.

C) De tolerar. Permitir a las autoridades la inspección y verificación de información comprobatoria.

Hay ocasiones en las que el sujeto pasivo no tiene la obligación principal, pero si las secundarias, esto sucede cuando reuniéndose todas las circunstancias que hacen coincidir

la situación de un individuo con la prevista en la Ley, falta sólo la realización del hecho generador del crédito fiscal, y tiene por objeto controlar al sujeto para el caso de que, existiendo la obligación de pago, no trate de evadirla. Por ejemplo, la Ley del Impuesto sobre la Renta determina que los causantes pagarán el Impuesto sobre la base de la utilidad percibida en un año: pero si un causante en un ejercicio sufre pérdidas no estará obligado al pago del impuesto, pero tendrá la obligación de presentar su declaración anual como cualquier otro causante, o independientemente si está obligado al pago del Impuesto al Activo.

1.3 Sujetos obligados al pago de los impuestos.

El sujeto pasivo obligado solidario se define como la persona física o moral, que en virtud de haber establecido una relación de tipo jurídico con el sujeto pasivo obligado directo, por disposición expresa de la Ley tributaria, adquiere concomitantemente con el sujeto pasivo la obligación de cubrir un tributo originalmente a cargo del contribuyente directo. La solidaridad permite al Fisco elegir indistintamente entre el propio obligado solidario y el sujeto pasivo, al llevar a cabo el cobro del tributo de que se trate. Es decir, el Erario Público puede optar, a su libre arbitrio por ejercitar la acción recaudadora en contra de cualquiera de los dos sujetos, según convenga a su mejor interés.

La obligación solidaria sólo puede existir cuando la ley aplicable al caso así lo prevenga expresamente. Esto significa que si una persona mantiene algún tipo de relación jurídica con un contribuyente, pero la norma legal respectiva no atribuye a ese vínculo ningún efecto fiscal, en tal persona, en lo tocante a esa relación, jamás adquirirá el papel de sujeto pasivo obligado solidario. De modo que también en este caso nos encontramos con el principio de legalidad tributaria en plena vigencia.

2. Objeto del Impuesto.

“Es la materia sobre la cual recae el gravamen; esto es, los hechos o circunstancias que generan o hacen un crédito fiscal. También en algunos casos se considera objeto del impuesto a las personas mismas y no a sus bienes”²⁸.

El objeto del impuesto estriba en las circunstancias en virtud de las cuales una persona se ve obligada a pagar un determinado tributo, es decir, es la realidad económica sujeta a imposición, puede ser la percepción de utilidades o de una herencia, o de intereses, o la elaboración de determinados productos, la realización de acto o la elaboración de un contrato, etcétera. Sin embargo, es frecuente, considerar como objeto del impuesto la cosa o el acto a que se está ligado el impuesto que determina el deber real de satisfacerlo.

En general, en toda obligación, el objeto consiste en dar, en hacer, en no hacer, por lo tanto el acto o el hecho que le dio origen no es el objeto de esa obligación.

Es decir, que el objeto es la prestación del tributo, más no la circunstancia de hecho de la obligación tributaria sustantiva es generalmente una cantidad en dinero o también en especie, cuando así lo determinen las leyes fiscales.

3. Base

Es la cuantía sobre la cual se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo: Monto de la renta percibida. valor de los bienes afectos, valor de los bienes afectos a la actividad, etc.

²⁸Gómez Valle, Sara. Legislación Fiscal. Ed. Bancaria y Comercio,S.A.. México, 1990, p 55

La base gravable es la cantidad neta en relación con la cual se aplican las tasa del impuesto. El concepto de base gravable es genérico, por lo que se utiliza para varios gravámenes. Si dividimos la forma de imponer y recabar los impuestos en tres grandes categorías: al ingreso, al consumo y a la riqueza, encontramos que la base es la cuantía real que sirve para determinar la tasa correspondiente del impuesto.

4. Tasa o Tarifa.

Tasa

Es la cantidad exacta que se fija en porcentaje por el poder público, sobre determinada cantidad o base gravable, sin importar el monto de esta última.

Tarifa

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

5. Origen del Contribuyente Menor.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta del año de 1925 distinguía dos tipos de empresas causantes para efectos de este impuesto, los mayores y los menores; todas las sociedades eran consideradas causantes mayores, independientemente del monto de sus ingresos; y las personas físicas eran consideradas causantes mayores, si en el año de calendario obtenían ingresos superiores a \$1,500,000, de lo contrario eran consideradas como causantes menores. Una persona física se consideraba empresa, cuando obtenía ingresos por actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o pesqueras.

El 6 de febrero de 1981, el artículo 115 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su capítulo VI de los ingresos por actividades empresariales, establece los requisitos que deben cumplir los causantes menores.

Se definen dentro de este capítulo como causantes menores, a aquellas personas que en un año de calendario obtengan ingresos que no excedan de \$1,500,000, pagando el impuesto correspondiente sobre la base de una cuota fija, previamente estimada, misma que tenía el carácter de pago definitivo, por lo que el contribuyente no estaba obligado a presentar declaración anual, ni acumular sus ingresos por la actividad empresarial a otros ingresos que percibiera.

Estos contribuyentes deberán cumplir íntegramente con las obligaciones señaladas en el capítulo de referencia, salvo que las autoridades fiscales, les estimen sus ingresos, en cuyo caso se les simplifica el cumplimiento de sus obligaciones y una vez estimado el ingreso y calculado el impuesto por la autoridad en base a la ley, el contribuyente pagará bimestralmente una cuota fija como impuestos definitivo, lo cual no es otra cosa que la división de el impuesto anual a cargo del contribuyente entre seis. Al respecto se establece que en tanto las autoridades fiscales no practiquen una nueva estimación los contribuyentes continuarán pagando la misma cuota, previéndose que en caso de que en un año de calendario los ingresos sobrepasen a los estimados en más de un 20% deberán pagarse las diferencias correspondientes.

Tratándose de un ejercicio irregular se dividirá el monto de las percepciones entre el número de meses del ejercicio, multiplicando el resultado por 365, obteniendo así los ingresos estimados, conociendo si estos se encuentran dentro de los límites correspondientes.

En ningún caso se considerarán causantes menores a las personas físicas que perciban ingresos por comisiones, mediaciones mercantiles, enajenación de inmuebles u otorgamiento temporal de uso o goce de bienes.

En el año de 1990 el legislador, trato de delimitar al máximo la categoría de contribuyente menor, observándose los requisitos del artículo 115-B de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el año de 1997.

Las reglas y otras disposiciones de carácter fiscal a los contribuyentes menores surgen en el Diario Oficial de la Federación del 30 de diciembre de 1991, habiendo un periodo transitorio de octubre a diciembre que permitía a los contribuyentes pagar conforme a este régimen, de acuerdo a su ingreso bruto (Ventas o servicios) del trimestre que corresponda, calcularán su cuota trimestral aplicando la tabla que para el efecto publicara la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el mismo órgano oficial.

La tabla anteriormente mencionada esta integrada por dos rubros, ingreso bruto trimestral e impuesto trimestral conforme a lo siguiente:

| INGRESO BRUTO TRIMESTRAL | IMPUESTO TRIMESTRAL |
|--------------------------------|------------------------|
| 12'903,311 | 0 |
| 13'000,000 | 946 |
| 13'250,000 | 1,391 |
| 13'500,000 | 5,836 |
| 13'750,000 | 8,281 |
| 14'000,000 | 10,726 |
| 14'250,000..... | |

El contribuyente menor es la persona física que realiza actividades empresariales al menudeo en puestos fijos y semifijos en la vía pública o como vendedores ambulantes y que enajenen productos agrícolas, ganaderos, pesqueros y silvícolas no industrializados, así como los locatarios de mercados públicos que realicen ventas al menudeo.

6. Reglas del Contribuyente Menor

6.1 Requisitos para ser Contribuyente Menor.

1. Que durante 1996 hubieran obtenido ingresos que no hayan excedido de \$261,129.60.

2. Que cuenten como máximo con tres trabajadores o familiares de salario mínimo del área geográfica del contribuyente elevado al año, o que cuando se emplee un número mayor, en conjunto cubran como máximo a tres jornadas de 8 horas de trabajo.

3. Que las ventas o los servicios se presten directamente al consumidor.

4. Que el valor de los bienes afectos al negocio no exceda de las cantidades que atendiendo al área geográfica para fines de la aplicación del salario mínimo en la que el contribuyente tenga su domicilio fiscal se señalan a continuación:

A) \$ 122,404.50 para el área A.

B) \$ 113,448.50 para el área B.

C) \$ 103,287.00 para el área C.

6.2 Inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.

Los contribuyentes que estén obligados a inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes por las actividades que realicen, deberán de hacerlo dentro del mes siguiente en que inicien operaciones en el formato R-1, que se presentará por duplicado ante la Administración Local de Recaudación o en los módulos de orientación y tramites fiscales que les correspondan, de acuerdo a su domicilio fiscal anexando copia certificada del acta de nacimiento.

Esta obligación la podrán cumplir por medio de la agrupación a la que pertenecen.

En el formato R-1, se incluirán los datos correspondientes a la identidad, domicilio fiscal, obligaciones y fecha de nacimiento e inicio de operaciones.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público les otorgara su inscripción en el registro por medio de una cédula fiscal.

6.3 Cambios y Avisos al Registro Federal de Contribuyentes.

Los contribuyentes menores deberán presentar los cambios y avisos necesarios para manifestarle a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público su nueva situación fiscal.

TIPOS DE AVISOS.

Cambio de domicilio fiscal.- Cuando el contribuyente manifieste un domicilio diferente al que tenía registrado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, deberá

hacerse dentro del mes siguiente en que se realice el cambio y se presentará en el buzón fiscal de la Administración a la que pertenezca el domicilio.

Aumento de obligaciones.- Cuando se este obligado a presentar declaraciones periódicas distintas de las que se venían presentando.

Disminución de obligaciones.- Cuando se deje de estar sujeto a cumplir con alguna o algunas de las obligaciones periódicas y se deba seguir presentando declaración por otros conceptos.

Estas situaciones deberán presentarse dentro del mes siguiente al día en que se originen.

Suspensión de actividades.- En los casos en que el contribuyente interrumpe las obligaciones por las cuales esta obligado a presentar declaraciones, siempre y cuando no deba cumplir con otras obligaciones fiscales de pago por sí mismo o por cuenta de terceros.

Reanudación de actividades.- Cuando termine el periodo de interrupción y vuelva a estar obligado a presentar declaraciones.

Sucesión de actividades.- Cuando el contribuyente fallece y estuvo obligado a presentar declaraciones periódicas, dentro del mes siguiente, el aviso será presentado por el representante legal de sucesión.

Cancelación.- El representante legal de la sucesión presentará el aviso de cancelación del autor de la sucesión dentro del mes siguiente al día en que se haya dado por finalizada la liquidación.

6.4 Obligaciones de los Contribuyentes.

Los contribuyentes que en los términos de la Resolución reúnan los requisitos para ser considerados como menores, tendrán las siguientes obligaciones:

1. Solicitar su inscripción al Registro Federal de Contribuyentes, señalando que son contribuyentes menores, dentro del mes siguiente a la fecha de inicio de sus operaciones.

2. Entregar a sus clientes copias de las notas de venta, cuando excedan de \$41.00, las cuales únicamente deberán contener los siguientes requisitos:

- a) Nombre
- b) Domicilio Fiscal
- c) Registro Federal de Contribuyentes
- d) Número consecutivo
- e) Lugar y fecha de expedición
- f) Importe total de la operación

En los casos en que los contribuyentes utilicen en sus operaciones máquinas registradoras podrán expedir como comprobantes, la copia de la parte de los registros de auditoría de dichas máquinas en las que aparezca el importe de la operación de que se trate.

3. Solicitar y conservar los comprobantes que reúnan los requisitos fiscales por las compras de bienes nuevos que usen en su negocio, cuando el precio sea superior a \$1,100.00.

4. Anotar la cantidad del impuesto a su cargo en el formato de pago 1, y enterarla trimestralmente en los bancos autorizados. De no existir instituciones bancarias autorizadas en la localidad, las declaraciones podrán enviarse por correo en pieza certificada a la Administración local de Recaudación que corresponda al domicilio fiscal del contribuyente. Esta declaración deberá presentarse el día cuyo número se igual al del día de su nacimiento, en el mes que corresponda de acuerdo a la primera letra del Registro Federal de Contribuyentes, conforme a lo siguiente:

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

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

OBLIGACIONES DE LAS QUE SE ENCUENTRAN RELEVADOS LOS CONTRIBUYENTES MENORES.

Los contribuyente menores no están obligados a:

1. Presentar declaración anual por los ingresos a que se refiere la Resolución

2. No estarán obligados a llevar contabilidad.

PROHIBICIÓN DE EXPEDIR FACTURAS.

Los contribuyentes menores dejarán automáticamente de tributar a este régimen fiscal cuando expidan comprobantes de sus operaciones que contengan, además de los requisitos señalados anteriormente, cualquiera de los siguientes datos:

1. El nombre, denominación o razón social y domicilio de la persona a favor de quien se expidan.

2. El impuesto al Valor Agregado en forma expresa y por separado del precio.

3. Número y fecha del documento aduanero, así como aduana por la cual se realizó la importación tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.

IMPUESTO AL ACTIVO E IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Los contribuyentes menores no estarán obligados al pago de estos impuestos.

6.5 De los pagos provisionales

Los contribuyentes pagarán el Impuesto Sobre la Renta de acuerdo al ingreso bruto (ventas o servicios) del trimestre que corresponda, sin deducción alguna aplicando la tabla que publica la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el Diario Oficial de la Federación en los primeros meses del año, utilizando la forma fiscal 1, la cual se presentará en una institución bancaria autorizada para tal efecto y si no existieran estas en su localidad,

deberán enviarla por correo en pieza certificada a la Administración Local de Recaudación que les corresponda.

CAPITULO IV.

**ANÁLISIS Y PROPUESTA AL TRATAMIENTO FISCAL
DEL RÉGIMEN CONTRIBUYENTE MENOR**

CAPITULO IV.

ANÁLISIS Y PROPUESTA AL TRATAMIENTO FISCAL DEL RÉGIMEN CONTRIBUYENTE MENOR

1. Análisis de los artículos 115, 115-B, 115-C, 116 Y 117 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

CONTRIBUYENTES MENORES

ARTICULO 115. Las personas físicas que realicen actividades empresariales al menudeo en puestos fijos y semifijos en la vía pública o como vendedores ambulantes y que enajenen productos agrícolas, ganaderos, pesqueros o silvícolas no industrializados, así como los locatarios de mercados públicos que realicen ventas al menudeo, podrán optar por pagar el impuesto correspondiente a dicha actividad conforme al régimen de contribuyentes menores, siempre que reúnan los siguientes requisitos:

INGRESOS ANUALES MÁXIMOS

I. Que en el año de calendario anterior hubieran obtenido ingresos de los señalados en este Capítulo que no hubieran excedido de diez veces el salario mínimo general del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, elevado al año.

NINGÚN TRABAJADOR

II. Que la explotación de la negociación se efectúe exclusivamente por el contribuyente, sin que para dicho objeto tenga trabajador alguno.

SUPERFICIE MÁXIMA

III: Que la negociación este establecida en una superficie que no exceda de 20 metros cuadrados cuando el inmueble no sea propiedad del contribuyente o de 50 metros cuadrados cuando sea de su propiedad.

ESTABLECIMIENTO ÚNICO

IV. Que no tengan más de un establecimiento.

BIENES O SERVICIOS AL CONSUMIDOR

V: Que los bienes se enajenen o los servicios se presten directamente al consumidor.

SIN ASOCIACIÓN EN PARTICIPACIÓN

VI. Que la actividad no se realice mediante asociación en participación.

AÑO DE INICIO DE ACTIVIDADES

Se podrán considerar contribuyentes menores por el año que inicien la realización de actividades empresariales, las personas que manifiesten estimar que en dicho año obtendrán ingresos de los comprendidos en este Capítulo que no excederán de las cantidades señaladas en la fracción I de este artículo, o bien que las autoridades fiscales les estimen ingresos que no excedan a las cantidades de referencia. Cuando en el año realicen operaciones por un periodo menor de doce meses, para determinar el monto de ingresos se dividirá el manifestado o estimado entre el número de días que comprende el periodo y se multiplicará por 365 días. Dichas personas deberán declarar bajo protesta de decir verdad si obtienen ingresos diversos a los señalados en este Capítulo por los que tomaron el crédito general previsto en el artículo 141-B de esta Ley.

COPROPIETARIOS

Los copropietarios que realicen actividades empresariales podrán optar por ser contribuyentes menores siempre que la negociación reúna las condiciones señaladas en este artículo y los contribuyentes no realicen otras actividades empresariales.

SUCESIONES

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

IMPEDIMENTO DE CAMBIO DE MAYOR A MENOR

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

OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES MENORES

ARTICULO 115-B. Los contribuyentes que en los términos de esta Ley opten por ser menores, por los ingresos a que se refiere este Capítulo, deberán cumplir con lo siguiente:

I. Estar inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes

II. Llevar contabilidad simplificada de sus operaciones de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y el Reglamento de esta Ley.

III. Expedir comprobantes simplificados de sus operaciones los cuales únicamente deberán contener los siguientes requisitos:

a) Nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien lo expida.

b) Número de folio, lugar y fecha de expedición

c) importe total de la operación

En los casos en que los contribuyentes utilicen en sus operaciones máquinas registradoras podrán expedir como comprobantes simplificados la copia de la parte de los registros de auditoría de dichas máquinas en las que aparezca el importe de la operación de que se trata.

IV. Efectuará pagos provisionales bimestrales a cuenta del impuesto anual, los cuales deberán hacerse a más tardar el día 20 del mes siguiente al bimestre de que se trate.

V. Conservar en el lugar y durante el plazo que señala el Código Fiscal de la Federación, la documentación comprobatoria del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

CAMBIO AL RÉGIMEN GENERAL

ARTICULO 115-C. Los contribuyentes que en los términos de esta Ley opten por ser menores podrán cambiar su opción en cuyo caso deberán presentar aviso, ante la autoridad de la Federación que

deba recaudar el impuesto establecido en esta Ley y que corresponda a su domicilio, así como ante la autoridad de la Entidad Federativa respectiva, dentro del bimestre en el cual cambie su opción.

POR EXPEDIR COMPROBANTES NO SIMPLIFICADOS

Se considerará que se cambia la opción en los términos del párrafo anterior, cuando los contribuyentes expidan comprobantes de sus operaciones que además de los requisitos señalados en los incisos a), b) y c) de la fracción III del artículo 115-B de esta Ley, contengan el nombre, denominación o razón social y domicilio de la persona a favor de quien se expidan o trasladen en dichos comprobante el Impuesto al Valor Agregado en forma expresa y por separado del precio, o señalen cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen, número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.

OBLIGACIONES EN EL AÑO QUE CAMBIEN A MAYORES

Los contribuyentes que en los términos de los párrafos anteriores cambien su opción o bien dejen de estar en los supuestos establecidos por esta Ley para optar por ser menores, por el año de calendario en que ello ocurra, cumplirán con las obligaciones a que se refiere el artículo 112 de la misma. En el caso de que hubieran efectuado pagos provisionales de este impuesto conforme a estimativa,

los mismos se acreditarán contra el pago definitivo que les corresponda pagar conforme al régimen general de Ley.

DEDUCCIÓN DE INVERSIONES Y APORTACIÓN DE BIENES

Los contribuyentes que dejen de ser menores sin que medie el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, podrán deducir sus inversiones en el primer año en que paguen su impuesto conforme al régimen general de la Ley, considerando el valor de mercado que tengan los bienes a partir del 1o de enero de dicho año, e iniciarán su deducción a partir del mismo año, cuando los contribuyentes mencionados en este párrafo aporten los bienes a una sociedad mercantil, no estarán obligados a pagar el impuesto que resulte de su enajenación.

AVISO CONJUNTO DE DECLARACIÓN ANUAL Y ENAJENACIÓN DE BIENES

Conjuntamente con la declaración anual que presenten por el primer año de calendario en que tributen conforme al régimen general de la Ley, deberán presentar un aviso en el que informen sobre el monto de enajenación de bienes a que se refiere el párrafo anterior y el valor de mercado que tengan dichos bienes al 1o de enero de año citado.

FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD

Se entenderá que no ha mediado el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales cuando el aviso haya sido presentado antes de que dichas autoridades efectúen requerimiento, visita, excitativa o cualesquier otra gestión tendiente a comprobar la situación fiscal del contribuyente.

ESTIMACIÓN DE INGRESOS

ARTICULO 116. Las autoridades fiscales podrán estimar los ingresos de los contribuyentes menores, para lo cual tomarán en cuenta:

El importe de las compras efectuadas, inventarios de mercancías, de maquinaria y equipo; monto de la renta del local en que están establecidos los negocios, impuestos pagados a la Federación, Distrito Federal, Estados o Municipios; cantidades que hayan cubierto por concepto de energía eléctrica y teléfono; retiros en efectivo o en especie efectuados por el propietario del negocio para la atención de sus necesidades personales y de su familia; zona comercial en que se encuentre ubicado el negocio; informaciones recabadas de terceros, y en general, todos los elementos de juicio que puedan utilizarse para la estimación de los ingresos por actividades empresariales.

ESTIMACIÓN DE LA UTILIDAD

Para estimar la utilidad se aplicara a los ingresos el coeficiente que corresponda conforme el artículo 62 de esta Ley, a la utilidad obtenida se e aplicará la tarifa del artículo 141 de la misma, contra el impuesto que resulte se podrá acreditar el crédito general anual que le corresponda en los términos del artículo 141-B de esta Ley. El acreditamiento a que se refiere este párrafo no se efectuará cuando el contribuyente obtenga ingresos de los señalados en los Capítulos I a III de este Título. La cantidad que se obtenga se dividirá entre seis y el monto será el impuesto estimado a pagar bimestralmente por el contribuyente, el que tendrá el carácter de definitivo, excepto en los casos a que se refiere el artículo 118 de esta Ley.

REDUCCIÓN DE COEFICIENTES DE UTILIDAD

Para los efectos del párrafo anterior, se podrá reducir los coeficientes de utilidad que señala el artículo 62 de esta Ley, para los contribuyente menores, siempre que los nuevos coeficientes se establezcan mediante reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

INCREMENTO DE LA CUOTA DE IMPUESTO

Las autoridades fiscales podrán modificar el monto del impuesto estimado a pagar por el contribuyente, aplicándole a los ingresos estimados del año de calendario anterior, el factor que en su caso señale anualmente el Congreso de la Unión.

VIGENCIA DE LA ESTIMACIÓN

ARTICULO 117. La estimación hecha por las autoridades fiscales para un determinado año de calendario, se entenderá que se continua para el siguiente, sin perjuicio de la obligación que tienen los contribuyentes de manifestar los incrementos en sus ingresos en los términos de esta Ley, así como lo dispuesto en el último párrafo del artículo anterior.

Cuando de las comprobaciones que lleven a cabo las autoridades fiscales aparezca que el total de ingresos percibidos por el contribuyente por actividades empresariales es superior en más de un 20% a los ingresos estimados o manifestados, el monto del impuesto estimado quedara sin efecto y el contribuyente estará obligado a pagar las diferencias que procedan más los recargos y sanciones correspondientes. Si el contribuyente solicita espontáneamente a las autoridades fiscales la rectificación de la estimación y esta resulta superior en mas de un 20% mencionado, pagara el impuesto que proceda mas los recargos correspondientes, salvo cuando en la rectificación el contribuyente no rebase los límites de ingresos señalados en la fracción I del artículo 115 de esta Ley, en cuyo caso

quedará liberado de pagar las diferencias correspondientes a bimestres anteriores.

Los artículos antes mencionados hacen referencia al tratamiento fiscal del contribuyente menor, exponiendo en forma concreta y detallada los aspectos generales que deben cubrir estos para que su situación jurídica y fiscal sea la correcta.

Del estudio y análisis de estos artículos se deduce que los contribuyentes menores deberían cumplir todas y cada una de las disposiciones que la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece para ellos; Sin embargo se observa que la ley ha sido desplazada en su aplicación, ya que estos contribuyentes al contar con una disposición de aplicación general que únicamente otorga facilidades y nunca obligaciones, consideran únicamente lo que la resolución que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal les indica.

La resolución antes mencionada se publicó el 10 de marzo de 1997 en el Diario Oficial de la Federación, vigente para el ejercicio fiscal del mismo año; incluyéndose en esta la facilidad de no presentar el pago provisional en forma trimestral en los bancos autorizados, de acuerdo al artículo 119-L de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, realizaran los pagos de acuerdo a la primera letra del Registro Federal de Contribuyentes, como lo indica la fracción I, del citado artículo, modificando lo establecido en el artículo 115-B Fracción IV, de la misma Ley que indica que se efectuarán pagos provisionales bimestrales a más tardar el día 20 del mes siguiente al bimestre de que se trate.

Así mismo se encuentra una discrepancia respecto del inicio de actividades contenida en el artículo 115, en donde se determinan el monto de los ingresos obtenidos en un ejercicio irregular.

2. Análisis a la Resolución que establece facilidades al contribuyente menor para el ejercicio fiscal de 1997.

Como se menciono anteriormente el 10 de marzo de 1997, se publico en el Diario Oficial de la Federación la Resolución que establece facilidades a los contribuyentes menores, para el ejercicio fiscal de 1997; mencionando esta todos y cada uno de los requisitos de forma que se necesitan para ser considerado como contribuyente menor y que han sido debidamente explicados en los capitulos que anteceden, es por ello que en el presente capitulo analizaremos los aspectos fundamentales de la Resolución que otorga facilidades a este tipo de contribuyentes.

El análisis de esta disposición se explicara en tres aspectos:

a) Jurídico. Dentro de este podemos establecer que la Resolución vigente para el ejercicio de 1997, son aplicables únicamente para un pequeño sector de contribuyentes.

Esta resolución no cumple con el principio fundamental de equidad que toda imposición tributaria debe contener para su debida observancia.

Como fundamento de lo anterior, retomaremos lo que en 1985 la Suprema Corte de Justicia de la Nación fijo con respecto a la equidad del impuesto:

“El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, lo 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. 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”.

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

Así mismo esta Resolución que establece facilidades a los contribuyentes menores para la causación del impuesto Sobre la Renta y en materia de Impuesto al Activo e Impuesto al Valor Agregado, ubicando a este sector de contribuyentes fuera del ámbito de causación de contribuciones, es decir, que el Estado no cuenta con ningún tipo de percepción, por cuenta de ellos, o su participación es sumamente limitada.

b) Económico. En este aspecto podemos establecer que contradice a nuestra Carta Magna en su artículo 31 Fracción IV que señala: “Son obligaciones de los mexicanos: Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

La Resolución publicada el 10 de marzo de 1997, otorga una serie de facilidades a estos contribuyentes, permitiendo así una fuga en la recaudación, en virtud de que no existe un estricto control en los ingresos, ni la documentación comprobatoria derivada de la facilidad de no llevar un registro contable y de no tener la obligación de expedir comprobantes fiscales; lo anterior ocasiona que solo unos cuantos paguen el Impuesto Sobre la Renta, en virtud, de que manifiestan sus ingresos sin que estos excedan la cantidad establecida en esta resolución para la causación del citado impuesto.

Lo anterior ocasiona un déficit en la recaudación para el gasto público, razón por la cual esta Resolución que establece facilidades al contribuyente menor es anticonstitucional.

c) Social. Como ya se ha manifestado en el aspecto económico, esta Resolución que establece facilidades al Contribuyente menor va en contra de la recaudación de impuestos para sufragar el gasto público, situación que es determinante dentro del aspecto social, en virtud, de que el gobierno Federal no cuenta con los recursos suficientes para asegurar el bien común, trayendo como consecuencia un total desequilibrio social entre gobierno y gobernados, debido a las carencias que se derivan de los disminuidos ingresos que percibe el Estado, reflejándose esto como una disminución en el presupuesto gubernamental, derivando en la situación de pobreza de algunos sectores sociales, así como en el aumento de los impuestos, para tratar de contrarrestar los bajos niveles de ingresos.

3. Propuesta al tratamiento fiscal del Régimen de Contribuyente Menor.

Como se demostró en los puntos que anteceden, el tratamiento fiscal del Régimen del Contribuyente Menor establecido en los artículos 115, 115-B, 115-C, 116 y 117 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para el ejercicio de 1997, no es llevado a la práctica, debido a la existencia de un decreto que establece facilidades a este tipo de contribuyentes, mismo que fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de marzo de 1997, estableciendo anteriormente que es un tratamiento anticonstitucional, porque en general va en contra de lo que establece el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Como consecuencia de lo anterior lo que proponemos es este caso en particular, con la finalidad de que exista una correcta recaudación para que el Estado pueda allegarse de un nivel de ingresos elevado, para cubrir el gasto público, es indispensable que desaparezca la resolución que establece facilidades a los contribuyentes menores y estos a su vez, se apeguen estrictamente al tratamiento que la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece.

Debido a la situación económica en que nuestro país se encuentra inmerso, es necesario considerar en forma objetiva la correcta recaudación y administración de los impuestos y contribuciones, así como que los contribuyentes se encuentre en una situación jurídica correcta, debido a que los ingresos que percibe el Estado por concepto del Impuesto Sobre la Renta se ven afectados considerablemente por el gran número de evasores fiscales.

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

PRIMERA. El Derecho Tributario cuenta con ciertas causas o elementos que le dan origen, mismas que conocemos como Fuentes, entre las cuales encontramos la Formales, que provienen de ordenamientos normativos, que se integran por la Ley, la Costumbre, la Doctrina y la jurisprudencia. Las Fuentes Reales que son las situaciones o características que dan origen a las leyes, que son actos emanados del Poder Legislativo y por último las Históricas que son los hechos que dieron origen a la creación de los ordenamientos jurídicos.

SEGUNDA. En la antigüedad a todos los ingresos que recibía el Estado se les denominaba tributos, que significa lo que un individuo paga a su señor o al Estado para indicar su misión.

TERCERA. La contribución es un ingreso fiscal ordinario que percibe el Estado y tiene por objeto cubrir los gastos públicos, estas las deben entregar los particulares, dependiendo del lugar en que residan, ya sea Federación, Estado o Municipio.

CUARTA. Los impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho previstas en la misma.

QUINTA. La relación tributaria esta compuesta por diversos elementos, como lo son, el Sujeto Activo, que es la persona de Derecho Público facultada por la ley, para establecer, exigir y recaudar las prestaciones fiscales, el Sujeto Pasivo, que siempre es el particular, son todos aquellos que tienen la obligación de pagar una prestación al Fisco

Federal, con dos tipos de obligación, la principal, que esta conformada por el pago de las contribuciones y las secundarias, que son las de hacer (darse de alta, cumplir con las obligaciones fiscales, etc.), de no hacer (incurrir en delitos fiscales) y de tolerar, es decir, permitir la inspección y verificación de la documentación comprobatoria por las Autoridades Fiscales.

SEXTA. El objeto que son los hechos o circunstancias que generan el crédito fiscal, es decir, la realidad económica sujeta a imposición. La Base que es la cantidad neta en relación con la cual se aplican las tasas del impuesto; Tasa es la cantidad exacta que se fija en porcentaje por el poder Público sobre determinada cantidad o Base Gravable, y las Tarifas, que son las listas de unidades y cuotas correspondientes para un objeto o varios que pertenecen a la misma categoría.

SÉPTIMA. La evolución de los impuestos en las diferentes épocas por las que ha pasado nuestro país, ha sido muy lenta, gravando principalmente al consumo y no a la propiedad ni al ingreso (Riqueza). Durante el gobierno de Alvaro Obregon, con el cambio del Secretario de Hacienda (Adolfo de la Huerta por Alberto J. Pani), se dieron los cambios substanciales como la promulgación de la Ley sobre sueldos, salarios, emolumentos, honorarios y utilidades de las sociedades y las empresas, misma que es el antecedente de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

OCTAVA. El 18 de marzo de 1925 por primera vez se publica la Ley del Impuesto Sobre la Renta por medio de un Decreto, publicando su reglamento el 25 de abril del mismo año y el 18 de febrero de 1935. El impuesto gravaba los ingresos en efectivo, en especie o en crédito que modifiquen el patrimonio del contribuyente, provenientes de productos o rendimientos del capital, del trabajo o de la combinación de ambos.

NOVENA. La Ley del Impuesto Sobre la Renta del año de 1925 distinguía dos tipos de empresas causantes para efectos de este impuesto, los mayores y los menores; todas las

sociedades eran consideradas causantes mayores, independientemente del monto de sus ingresos: y las personas físicas eran consideradas causantes mayores, si en el año de calendario obtenían ingresos superiores a \$1,500,000, de lo contrario eran consideradas como causantes menores. Una persona física se consideraba empresa, cuando obtenía ingresos por actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o pesqueras.

DÉCIMA. En ningún caso se considerarán causantes menores a las personas físicas que perciban ingresos por comisiones, mediaciones mercantiles, enajenación de inmuebles u otorgamiento temporal de uso o goce de bienes.

DÉCIMO PRIMERA. El contribuyente menor es la persona física que realiza actividades empresariales al menudeo en puestos fijos y semifijos en la vía pública o como vendedores ambulantes y que enajenen productos agrícolas, ganaderos, pesqueros y silvícolas no industrializados, así como los locatarios de mercados públicos que realicen ventas al menudeo.

DÉCIMO SEGUNDA. El tratamiento fiscal que se ha venido aplicando al contribuyente menor se basa únicamente en lo que establece la Resolución que Otorga Facilidades Administrativas, como son pagos trimestrales, conforme a la primera letra de su apellido paterno y la fecha de su nacimiento, contar con máximo tres trabajadores de salario mínimo, no estar obligados a llevar contabilidad, el impuesto sobre la renta se calculará sobre el ingreso bruto (ventas o servicios), del trimestre que corresponda, calculando el impuesto o cuota aplicando la tabla de ingreso bruto trimestral publicada en el Diario Oficial de la Federación del ejercicio correspondiente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

DÉCIMO TERCERA. De lo anterior cabe destacar que el procedimiento que siguen los contribuyentes menores se basa únicamente en lo que establece la Resolución, omitiendo el procedimiento que contempla la Ley de Impuesto Sobre la Renta en sus artículos 115, 115-

B, 115-C, 116 y 17; considerando así que no se respeta el principio de que ninguna disposición de carácter administrativo prevalecerá ante una norma emanada por el Congreso de la unión, mejor conocida como Ley. Se advierte que el procedimiento considerado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta no aparece la forma de determinar el impuesto, salvo la presuntiva.

DÉCIMO CUARTA. Como hemos venido puntualizando a lo largo de la presente investigación el objetivo principal de la recaudación de impuestos es la de sufragar el gasto público, mismo que se ve disminuido considerablemente por el gran número de evasores fiscales, provenientes de este sector de contribuyentes, al otorgar facilidades como las mencionadas anteriormente, se propone que el contribuyente menor tenga la obligación de llevar contabilidad, o en su defecto tenga un registro de sus ingresos, por que el calculo del impuesto se hace tomando como base los ingresos brutos y este sea el correcto, dejando atrás la posibilidad de que declaren ingresos menores a los que perciben realmente, descartando la posibilidad de la omisión parcial o total del pago.

DÉCIMO QUINTA. De esta forma se busca que el principio de proporcionalidad y equidad del impuesto se cumpla, en donde todos los individuos contribuyan de acuerdo a su capacidad económica derivada de los ingresos que perciben por la realización de actividades empresariales, evitando así que la recaudación de los impuestos federales se vea disminuida o mermada.

DÉCIMO SEXTA. Podemos establecer que las Reglas de la Resolución vigente para el ejercicio de 1997, son aplicables únicamente para un pequeño sector de contribuyentes.

DÉCIMO SÉPTIMA. Así mismo esta Resolución que establece facilidades a los contribuyentes menores, los exenta en materia de Impuesto al Activo e Impuesto al Valor

Agregado, ubicándolos fuera del ámbito de causación de contribuciones, es decir, que el Estado no cuenta con ningún tipo de percepción, por cuenta de ellos, o su participación es sumamente limitada, permitiendo así una fuga en la recaudación, en virtud de que no existe un estricto control en los ingresos, ni la documentación comprobatoria derivada de la facilidad de no llevar un registro contable y de no tener la obligación de expedir comprobantes fiscales; lo anterior ocasiona que solo unos cuantos paguen el Impuesto Sobre la Renta, en virtud, de que manifiestan sus ingresos sin que estos excedan la cantidad establecida en esta resolución para la causación de dicho impuesto.

DÉCIMO OCTAVA. De los ingresos que el Estado percibe de este sector se origina una situación delicada, ya que el gobierno Federal no cuenta con los recursos suficientes para asegurar el bien común, reflejándose como una disminución en el presupuesto gubernamental, derivando en la situación de pobreza de algunos sectores sociales, así como en el aumento de los impuestos, para tratar de contrarrestar los bajos niveles de ingresos.

DÉCIMO NOVENA. El tratamiento fiscal del Régimen del Contribuyente Menor establecido en los artículos 115, 115-B, 115-C, 116 y 117 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para el ejercicio de 1997, no es llevado a la práctica, por la existencia de la Resolución que fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de marzo de 1997, al otorgar diversas facilidades para este sector, facilitando así la mecánica fiscal que aplican.

BIBLIOGRAFÍA

BIBLIOGRAFÍA

- Acosta Romero, Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo, decimoprimer edición. Actualizada, Edit. Porrúa S.A., México, 1993.
- Armienta, Gonzalo. El Proceso Tributario en El Derecho Mexicano, Texto Universitario, S. A., Edit. Porrúa S.A.; México, 1994.
- Arrijo Vizcaino, Adolfo. Derecho Fiscal, sexta edición, Edit. Themis, México, 1990.
- Blumestein, Ernesto. Sistema Di Diritto Del la Imposte. Argentina, 1981, p 89.
- Burgoa, Ignacio. Las Garantías Individuales, 26a edición, Edit. Porrúa S.A.. México, 1994.
- Diccionario Jurídico Mexicano. Edit, Porrúa, S.A. México, 1995.
- Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Publicas Mexicanas, 33a edición, México, Edit. Porrúa, S. A. 1993.
- García Maynez, Eduardo. Introducción al estudio del Derecho, 43va edición, México, Edit. Porrúa, S.A., 1992.
- Gómez Valle, Sara. Legislación Fiscal, México, Edit. Banca y Comercio S.A., 1990.
- Gutiérrez González, Ernesto. Derecho de la Obligaciones, 10a edición, Edit. Porrúa S.A., México, 1995.

- J. Pani, Alberto. La Política Hacendaria y la Revolución. Edit. Cultura, México, 1926, p 36.

- J. Zeveda, Ricardo. Calles el Presidente. Edit. Nuestro Tiempo. México, 1971, p 86.

- López Gallo, Manuel. Economía y Política en la Historia de México, México, Ediciones el Caballito, 1988.

- Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, tercera edición, Universidad Autónoma de San Luis Potosí., 1992.

- Pina Vara, Rafael de. Diccionario de Derecho. 20va edición. Edit. Porrúa,S.A. México, 1994.

- Porras y López, Luis. Derecho Fiscal Mexicano, 4a edic. Edit. Porrúa, S.A. México, 1993, p 29.

- Pugliese, Mario. Instituciones de Derecho Financiero, Segunda edición, Edit. Porrúa S.A., México, 1976

- Recasens Siches, Luis. Introducción al Estudio del Derecho. 10a edición. Edit. Porrúa, S.A. México, 1993.

- Resendiz Muñoz, Eduardo. Política e Impuestos. Edit. Porrúa, S.A. México, 1989, p 192.

- Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal, 16va edic., México, Edit. De Harla, 1994.

- Sánchez Piña, José de Jesús. Diccionario Jurídico Mexicano. 4 edic. Edit. Pac, S.A. de C.V. México, 1995.
- Soto Pérez, Ricardo. Nociones de Derecho Positivo Mexicano, México, Edit. Esfinge, S.A. de C.V., 1990.
- Villoro Torazo, Miguel. Introducción al Estudio del Derecho. 12a edición. Edit. Porrúa, S:A. México, 1994.

LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. 110a edición. Edit. Porrúa, S.A. México, 1997.
- Ley de Ingresos de la Federación. Diario Oficial de la Federación del 23 de diciembre de 1996.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1991 a 1997 y su reglamento. 34a edición. Edit. ECASA, México.
- Código de Comercio para el Distrito Federal. 67a edición. Edit. Porrúa, S.A., México, 1997.
- Diario Oficial de la Federación de : 15 de marzo de 1991, 30 de diciembre de 1991, 30 de abril de 1993, 20 de abril de 1994, 8 de mayo de 1995, 14 de junio de 1996 y 14 de marzo de 1997.
- Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente al año de 1962, p 108.

ANEXOS

ARTÍCULO 108.-

X.- Las aportaciones voluntarias que realicen a favor de sus trabajadores en los términos de la Ley del Seguro Social, que sean depositadas en la subcuenta de aportaciones voluntarias, de la cuenta individual de los trabajadores, siempre y cuando se otorguen en forma general en beneficio de todos los trabajadores y no excedan del 2% del salario base de cotización del trabajador de que se trate, sin que este último pueda ser superior a veinticinco veces el salario mínimo general que rija en el Distrito Federal. *TRANSITORIO*

Tratándose de patrones que efectúen aportaciones a un fondo de ahorro, de los señalados en la fracción XII del artículo 24 de esta Ley, la deducción a que se refiere el párrafo anterior sólo podrá llevarse a cabo cuando la misma, sumada a las aportaciones voluntarias que efectúe el trabajador que hayan sido disminuidas de sus ingresos por conducto de su patrón conforme a los artículos 80 y 81 de la misma Ley y las que realice el propio patrón a los citados fondos de ahorro, no exceda del límite establecido para la deducción de las aportaciones a dichos fondos.

ARTÍCULO 108-BIS.- Los contribuyentes podrán optar por aplicar un crédito fiscal por los gastos e inversiones adicionales en investigación y desarrollo de tecnología que realicen en el ejercicio, siempre que dichos gastos e inversiones no se financien con recursos provenientes del fondo a que se refiere el artículo 108, fracción VII de esta Ley. Dicho crédito fiscal será del 20% de la diferencia que resulte de restar el monto de los conceptos a que se refiere este artículo, realizados en el ejercicio de que se trate, el monto total promedio actualizado de las inversiones y gastos realizados por tales conceptos en los tres ejercicios inmediatos anteriores, siempre que el primer monto sea mayor que el segundo, conforme a lo siguiente:

El monto total promedio de los gastos e inversiones realizados en los tres ejercicios inmediatos anteriores, se obtendrá dividiendo la suma de los gastos e inversiones realizados en dichos ejercicios, actualizados, entre el número de ejercicios en que se hayan realizado dichos gastos e inversiones.

Los gastos e inversiones se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes de su realización o adquisición y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determina el crédito fiscal a que se refiere este artículo.

El contribuyente podrá aplicar el crédito fiscal a que se refiere este artículo, contra el impuesto sobre la renta o el impuesto al activo que tenga a su cargo, en la declaración anual del ejercicio en el que se determinó dicho crédito o en los ejercicios siguientes hasta agotarlo.

La parte del crédito fiscal no aplicada se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en que se presentó o debió presentarse la declaración del ejercicio en que se determinó el crédito fiscal y hasta el mes inmediato anterior a aquel en que se aplique. La parte del crédito fiscal actualizada pendiente de aplicar, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en que se actualizó por última vez y hasta el mes inmediato anterior a aquel en que se aplique.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, escuchando la opinión del Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología, mediante reglas de carácter general, dará a conocer los gastos e inversiones en investigación y desarrollo de tecnología que puedan ser considerados para efectos de este artículo.

Lo dispuesto en este artículo no será aplicable a los contribuyentes que se encuentren en el ejercicio de inicio de operaciones.

ARTÍCULO 108-A.- 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. El impuesto que se haya determinado conforme a este párrafo, será el que se acreditará contra el impuesto al activo del mismo ejercicio, y será el causado para determinar la diferencia que se podrá acreditar adicionalmente contra el impuesto al activo, en los términos del artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo.

ARTÍCULO 112.-

X.- (Se deroga)

ARTÍCULO 115.- (Se deroga)

ARTÍCULO 115-B.- (Se deroga)

ARTÍCULO 115-C.- (Se deroga)

ARTÍCULO 116.- (Se deroga)

ARTÍCULO 117.- (Se deroga)

ARTÍCULO 119-A.- Las personas físicas que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como al autotransporte de carga o pasajeros, pagarán el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en esta Sección por los ingresos que se deriven de estas actividades.

Los contribuyentes que se dediquen a actividades artesanales, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en esta Sección, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial y los intereses obtenidos en el año de calendario anterior, no hubieran excedido de \$2'233,824.00. Los artesanos que inicien operaciones podrán optar por pagar el impuesto conforme a lo establecido en esta Sección, cuando estimen que sus ingresos del ejercicio no excederán del límite a que se refiere este párrafo. Cuando en el ejercicio citado realicen operaciones por un periodo menor de doce meses, para determinar el monto a que se refiere este párrafo, dividirán los ingresos manifestados entre el número de días que comprende el periodo y el resultado se multiplicará por 365 días; si la cantidad obtenida excede del importe del monto citado, en el ejercicio siguiente no se podrá tributar conforme a esta Sección.

No podrán pagar el impuesto en los términos de esta Sección quienes en el año de calendario anterior obtuvieran más de 25% de los ingresos a que se refiere este Capítulo por concepto de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación, distribución o espectáculos públicos. En el caso de asociaciones en participación, el asociado y el asociado sólo podrán tributar conforme a esta Sección cuando ambos sean contribuyentes del régimen simplificado.

ARTÍCULO 119-B.-

Los contribuyentes a que se refiere esta Sección II calcularán el impuesto anual que les corresponda en los términos de dicha Sección, aplicando lo dispuesto por el Capítulo XII del Título IV de esta Ley. Estos contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto que resulte a su cargo conforme a lo dispuesto en este párrafo la diferencia que, en su caso, resulte entre el monto que hubieran pagado de aplicar las disposiciones del Capítulo antes citado al ingreso acumulable a que se refiere el primer párrafo de este artículo, como si se tratara de su único ingreso, y la cantidad que resulte de aplicar a este ingreso acumulable la tasa del 34%, cuando el primero sea mayor que el segundo. El impuesto que resulte a su cargo disminuido, en su caso, con la diferencia a que se refiere este párrafo y después de aplicar, en su caso, la reducción a que se refiere el artículo 143 de esta Ley, será el que se acreditará contra el impuesto al activo del mismo ejercicio, y será el causado para determinar la diferencia que se podrá acreditar adicionalmente contra el impuesto al activo, en los términos del artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo.

ARTÍCULO 119-I.-

VIII.- (Se deroga)

ARTÍCULO 119-J.- Cuando los contribuyentes dejen de cumplir con los requisitos para tributar conforme a esta Sección, reduzcan su capital, dejen de realizar actividades empresariales u opten por pagar el impuesto conforme a las Secciones I o III de este Capítulo, estarán a lo siguiente:

Los contribuyentes que cambien su opción o dejen de estar en los supuestos establecidos por esta Ley para pagar el impuesto sobre la renta en los términos de esta Sección, no podrán volver a pagar el impuesto conforme a la misma.

SECCIÓN III

Del Régimen de Pequeños Contribuyentes

ARTÍCULO 119-M.- Las personas físicas que obtengan ingresos de los señalados en este Capítulo, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en esta Sección, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial y los intereses obtenidos en el año de calendario anterior, no hubieran excedido de \$2'233,824.00.

Los contribuyentes a que se refiere este artículo que inicien actividades podrán optar por pagar el impuesto conforme a lo establecido en esta Sección, cuando estimen que sus ingresos del ejercicio no excederán del límite a que se refiere este artículo. Cuando en el ejercicio citado realicen operaciones por un periodo menor de doce meses, para determinar el monto a que se refiere el párrafo anterior, dividirán los ingresos manifestados entre el número de días que comprende el periodo y el resultado se multiplicará por 365 días; si la cantidad obtenida excede del importe del monto citado, en el ejercicio siguiente no se podrá tributar conforme a esta Sección.

Los contribuyentes que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, de autotransporte de carga o pasajeros, así como a las artesanales, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en esta Sección, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial y los intereses obtenidos en el año de calendario anterior, no hubieran excedido de \$2'233,824.00.

Los copropietarios que realicen actividades empresariales podrán tributar conforme a esta Sección, siempre que no lleven a cabo otras actividades empresariales y siempre que los ingresos que les correspondan en forma individual por las actividades empresariales que realizan en copropiedad y los intereses obtenidos por las mismas, en el año de calendario anterior, no hubieran excedido de los límites a que se refiere este artículo.

Cuando el autor de una sucesión haya sido contribuyente de esta Sección y en tanto no se liquide la misma, el representante legal de ésta continuará cumpliendo con lo dispuesto en esta Sección.

ARTÍCULO 119-N.- Las personas físicas que paguen el impuesto en los términos de esta Sección, calcularán el impuesto que les corresponda en los términos de la misma, aplicando el 2.5% al total de los ingresos que se cobren en efectivo, bienes o servicios, por su actividad empresarial, disminuidos con un monto equivalente a tres veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año. Los ingresos por operaciones en crédito se considerarán para el pago del impuesto hasta que se cobren en efectivo, bienes o servicios.

ARTÍCULO 119-Ñ.- Los contribuyentes sujetos al régimen previsto en esta Sección, tendrán las obligaciones siguientes:

I.- Solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.

II.- Presentar aviso a más tardar el 31 de marzo del ejercicio en el que comiencen a pagar el impuesto conforme a esta Sección o dentro del primer mes siguiente al de inicio de operaciones. Asimismo, cuando dejen de pagar el impuesto conforme a esta Sección, deberán presentar aviso ante la autoridad administradora que corresponda, dentro del mes siguiente a la fecha en que se dé dicho supuesto.

Cuando los contribuyentes dejen de pagar el impuesto conforme a esta Sección, en ningún caso podrán volver a tributar en los términos de la misma.

III.- Conservar comprobantes que reúnan requisitos fiscales, por las compras de bienes nuevos que usen en su negocio, cuando el precio sea superior a \$1,200.00.

IV.- Llevar un registro de sus ingresos diarios.

Cuando el contribuyente expida uno o más comprobantes que reúnan los requisitos fiscales que señala el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, a partir del mes en que se expidió el comprobante de que se trate, en lugar del registro de ingresos diarios, deberá llevar contabilidad simplificada en los términos del artículo 32 del Reglamento del referido Código. Los comprobantes a que se refiere este párrafo deberán contener, además, la leyenda de: "Régimen de Pequeños Contribuyentes".

V.- Entregar a sus clientes copias de las notas de venta cuando se trate de operaciones mayores de \$50.00 y conservar originales de las mismas. Estas notas deberán reunir los requisitos a que se refieren las fracciones I, II y III del artículo 29 A del Código Fiscal de la Federación y el importe total de la operación en número y letra.

En los casos en que los contribuyentes utilicen máquinas registradoras, podrán expedir como comprobantes simplificados, la copia de la parte de los registros de auditoría de dichas máquinas en la que aparezca el importe de la operación de que se trate.

VI.- Presentar en los meses de julio del ejercicio al que corresponda el pago y enero del ejercicio siguiente, declaraciones semestrales en las que se determinará y pagará el impuesto conforme a lo dispuesto por el artículo 119-N de esta Ley, mismo que tendrá el carácter de definitivo. Tratándose de contribuyentes que expidan uno o más de los comprobantes a que se refiere el último párrafo de la fracción IV de este artículo, a partir de que se expidió el comprobante efectuarán pagos trimestrales a más tardar el día 17 de los meses de abril, julio, octubre y enero del siguiente año, mismos que tendrán el carácter de definitivos.

VII.- Tratándose de las erogaciones por concepto de salarios, los contribuyentes deberán efectuar la retención y el entero por concepto del impuesto sobre la renta de sus trabajadores, conforme a las disposiciones previstas en esta Ley y su Reglamento. Esta obligación podrá no ser aplicada hasta por tres trabajadores cuyo salario no exceda del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año.

VIII.- No realizar actividades mediante asociación en participación, ni a través de fideicomisos.

Los contribuyentes que habiendo pagado el impuesto conforme a lo previsto en esta Sección, cambien de Sección deberán, a partir de la fecha del cambio, cumplir con las obligaciones previstas en los artículos 112 o 119-I de esta Ley, según sea el caso.

ARTÍCULO 119-O.- Los contribuyentes que ya no reúnan los requisitos para tributar en esta Sección u opten por hacerlo en los términos de otra, pagarán el impuesto conforme a las Secciones I o II de este Capítulo, según sea el caso, y considerarán como fecha de inicio del ejercicio para efectos del pago del impuesto conforme a dichas Secciones, aquella en que se dé dicho supuesto.

Los contribuyentes a que se refiere el primer párrafo de este artículo, a partir de la fecha en que comiencen a tributar en la Sección I, podrán deducir las inversiones realizadas durante el tiempo que estuvieron tributando en la presente Sección, siempre y cuando no se hubieran deducido con anterioridad y se cuente con la documentación comprobatoria de dichas inversiones que reúna los requisitos fiscales.

ARTÍCULO 121.-

Lo dispuesto en este artículo será aplicable tratándose de compra de acciones por la propia sociedad emisora con cargo a su capital social y, en su caso, a la reserva para adquisiciones de acciones propias.

ARTÍCULO 125.-

I.- Los provenientes de toda clase de bonos u obligaciones, incluyendo descuentos, primas y premios asimilados a los rendimientos de tales bonos u obligaciones, cédulas hipotecarias, certificados de participación inmobiliarios, certificados amortizables y certificados de participación ordinarios, así como las primas y demás contraprestaciones obtenidas por préstamos de valores, salvo lo dispuesto en el último párrafo de este artículo, siempre que sean de los que se colocan entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

IV.- Los rendimientos que generen las aportaciones voluntarias realizadas directamente por los trabajadores, depositadas en la subcuenta de aportaciones voluntarias de la cuenta individual abierta en los términos de la Ley del Seguro Social o a la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro en los términos de la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado.

ARTÍCULO 126.-

Tampoco se efectuarán las retenciones a que se refiere este artículo, por los intereses derivados de inversiones en cuentas bancarias a nombre de misiones diplomáticas debidamente acreditadas ante el Gobierno Mexicano, en la medida en que exista reciprocidad. Se considera que las misiones diplomáticas sólo incluyen a las embajadas, consulados generales de carrera y consulados de carrera, así como a los agentes diplomáticos y consulares de carrera, excluyendo a los consulados honorarios. Para que las misiones diplomáticas tengan derecho a lo dispuesto en este párrafo, deberán cumplir con las reglas de carácter general que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

ARTÍCULO 133.-

XV.- Los que provengan de los retiros que se efectúen de las cuentas individuales en los términos del artículo 77-B de esta Ley.

XVI.- Los ingresos a que se refiere el artículo 18-B de esta Ley.

ARTÍCULO 136.-

X.- Que tratándose de pagos que a su vez sean ingresos de los señalados en los Capítulos II y III de este Título o de la fracción XXX del artículo 77 de esta Ley, así como de aquellos realizados a los contribuyentes a que hace referencia el último párrafo de la fracción I del artículo 16, y a quienes paguen el impuesto sobre la renta en los términos del Título II-A o de las Secciones II y III del Capítulo VI de este Título, sólo se deduzcan cuando hayan sido efectivamente erogados en el ejercicio de que se trate. Los pagos que a la vez sean ingresos en los términos del Capítulo I de este Título, se podrán deducir cuando hayan sido erogados a más tardar en la fecha en que se deba presentar la declaración del citado ejercicio. Sólo se entenderán como efectivamente erogados cuando hayan sido pagados en efectivo, en cheque girado contra la cuenta del contribuyente, mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa, o en otros bienes que no sean títulos de crédito.

ARTÍCULO 137.-

XIV.- Las pérdidas que se obtengan en las operaciones financieras derivadas y en las operaciones a las que se refiere el último párrafo del artículo 18-A de esta Ley, cuando se celebren con personas físicas o morales residentes en México o en el extranjero, que sean partes relacionadas en los términos del artículo 74 de esta Ley, cuando los términos convenidos no correspondan a los que se hubieren pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

XVIII.- Los pagos de cantidades iniciales por el derecho de adquirir o vender, bienes, divisas, acciones u otros títulos valor que no coticen en mercados reconocidos, de acuerdo con lo establecido por el artículo 16-C del Código Fiscal de la Federación, y que no se hubiera ejercido, siempre que se trate de partes contratantes que sean relacionadas en los términos del artículo 64-A de esta Ley.

II.-

Último párrafo.- (Se deroga)

En el caso de operaciones financieras derivadas de deuda, liquidables en efectivo, el impuesto se calculará aplicando al interés acumulable que resulte en los términos del artículo 7o.-A de la Ley, sin actualización alguna, la tasa que corresponda de acuerdo con este artículo al beneficiario efectivo de la operación.

ARTÍCULO 154-A.-

IV.- Los que deriven de la enajenación de valores a cargo del Gobierno Federal, inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios, que se realice por la liquidación en especie de operaciones financieras derivadas de deuda referidas a esos valores hasta por el monto de los intereses de esos valores que formen parte integrante del precio de enajenación percibido por ellos que no exceda su valor de mercado, considerando para estos efectos como precio de enajenación la suma del precio de ejercicio y la cantidad inicial recibida de la operación actualizada hasta su liquidación. Por el monto que exceda de ese precio de enajenación al valor de mercado que tengan los valores a la fecha de la liquidación en especie de la operación derivada referida a ellos se causará el impuesto sobre la renta en los términos del artículo 154 de esta Ley.

ARTÍCULO 159.-

Se consideran incluidos en los servicios prestados por un residente en el extranjero relacionados con la presentación de los espectáculos públicos, aquellos que estén destinados a promocionar dicha presentación, incluyendo las actividades realizadas en territorio nacional como resultado de la reputación que tenga el residente en el extranjero como artista o deportista.

Los contribuyentes que tengan representantes en el país que reúnan los requisitos establecidos en el artículo 160 de esta Ley, podrán optar por aplicar la tasa establecida en el artículo 10 de esta Ley, sobre la cantidad que resulte de disminuir al ingreso obtenido las deducciones que autoriza el Título II o Capítulo VI del Título IV de esta Ley, según corresponda, que directamente afecten a dicho ingreso, independientemente del lugar en que se hubieran efectuado. En este caso, el representante calculará el impuesto que resulte y lo enterará mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas que correspondan al lugar donde se efectúa el espectáculo público, artístico o deportivo, dentro del mes siguiente al de la conclusión del mismo. Esta opción sólo se podrá ejercer y el retenedor quedará liberado de efectuar la retención a que se refiere el párrafo anterior, cuando se otorgue la garantía del interés fiscal por una cantidad equivalente a la que corresponde en los términos del tercer párrafo de este artículo, a más tardar el día siguiente en que se obtuvo el ingreso.

ARTÍCULO 160.-

Último Párrafo.- (Se deroga)

Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta

Artículo Cuarto.- En relación con la modificaciones a que se refiere el Artículo Tercero que antecede, se estará a lo siguiente:

- I.- Para los efectos de lo dispuesto en los artículos 22, fracción XII, 80, segundo párrafo, 81, fracción I, 108, fracción X y 140, fracción V, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el número de veces de salario mínimo para el año de 1998, será de dieciséis; dicho límite se incrementará cada año en un salario mínimo hasta el año 2007, a partir del cual el límite será de veinticinco veces.
- II.- Para los efectos de lo dispuesto por la fracción XIX del artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el año de 1998, la tasa de interés será del 10%.
- III.- Para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los contribuyentes que hasta el ejercicio de 1997, hubieran pagado este gravamen conforme a la Sección I, Capítulo VI, del Título IV, de la misma Ley, excepto los que venían tributando en el régimen de contribuyentes menores, a partir de 1998 deberán seguir tributando en dicha Sección, aun cuando por sus ingresos reúnan los requisitos para poder tributar conforme a alguna otra Sección del referido Capítulo VI.
- IV.- Las personas físicas que con anterioridad al 1o. de enero de 1998 hayan tributado en el impuesto sobre la renta por sus actividades empresariales y que a partir de esa fecha puedan optar por tributar conforme a la Sección III, del Capítulo VI, del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, denominada "Del Régimen de Pequeños Contribuyentes", para efectos de lo dispuesto por los artículos 27 del Código Fiscal de la Federación y 14 de su Reglamento, no estarán obligados a presentar el aviso de aumento y disminución de obligaciones.

- V.- Los contribuyentes que con anterioridad a la fecha en que empiecen a tributar conforme a la Sección III del Capítulo VI, del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, hubieran pagado el impuesto conforme a la Sección II del citado Capítulo, conforme al artículo 137-C del Reglamento de la misma o hayan sido contribuyentes menores, deberán conservar la documentación comprobatoria a que estaban obligados conforme a las disposiciones fiscales aplicables, por el plazo previsto en el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación.
- VI.- Las cantidades que se contienen en los artículos 119-A y 119-M de la Ley del Impuesto sobre la Renta ya se encuentran actualizadas por el mes de enero de 1998.
- VII.- Los contribuyentes de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no considerarán como ingresos para efectos de este impuesto, el importe de aquellas deudas que hubieran sido perdonadas como resultado de reestructuración de créditos o de enajenación de bienes muebles e inmuebles, certificados de vivienda, derechos de fideicomitente o fideicomisario que recaigan sobre inmuebles, por dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria, cuando se trate de créditos otorgados por contribuyentes que por disposición legal no puedan conservar los bienes recibidos como dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria.
- Lo anterior será aplicable siempre que se trate de créditos otorgados hasta el 31 de diciembre de 1994, aun cuando hubieran sido reestructurados posteriormente con la única finalidad de ampliar el plazo de vencimiento o las condiciones de pago del préstamo original, sin implicar en forma alguna un aumento en el saldo que a la fecha de reestructuración tenía el préstamo reestructurado, y existan registros en la contabilidad de la institución que hubiera otorgado el crédito que demuestren lo anterior.
- VIII.- Para efectos de lo dispuesto en la fracción XI del artículo 17 y párrafo noveno del artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los contribuyentes que durante el ejercicio en curso, hubieran realizado o mantenido inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal que no excedan de \$160,000.00, en lugar de acumular los ingresos acumulables distintos de dividendos o utilidades, a que se refieren los citados preceptos, acumularán los dividendos o utilidades derivados de dichos ingresos, provenientes de sociedades, entidades o fideicomisos, ubicados o residentes en jurisdicciones de baja imposición fiscal, hasta el momento en que éstos sean efectivamente percibidos. Lo anterior será aplicable inclusive respecto de las inversiones realizadas o mantenidas en jurisdicciones de baja imposición fiscal durante el ejercicio de 1997.
- IX.- Se dejan sin efecto, las fracciones VII y VIII del Artículo Cuarto Transitorio de la Ley que Establece y Modifica Diversas Leyes Fiscales para 1997.
- X.- Se consideran países en los que rige un sistema de tributación territorial:
- Jamaica
 - Reino de Marruecos
 - República Árabe Popular Socialista de Libia
 - República de Bolivia
 - República de Botswana
 - República de Camerún
 - República de Costa de Marfil
 - República de El Salvador
 - República de Guatemala
 - República de Guinea
 - República de Lituania
 - República de Namibia
 - República de Nicaragua
 - República de Sudáfrica
 - República de Venezuela
 - República de Zaire
 - República de Zimbabwe
 - República del Paraguay
 - República del Senegal
 - República Dominicana
 - República Gabonesa
 - República Libanesa