

126
2oj



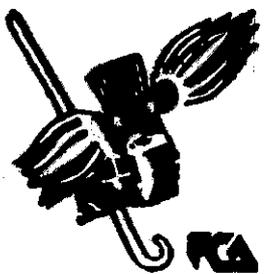
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

REGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES

**SEMINARIO DE INVESTIGACION
C O N T A B L E
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A :
ANIBAL TORRES PINEDA**

ASESOR DEL SEMINARIO:
C P. SEBASTIAN HINOJOSA COVARRUBIAS



MEXICO, D. F.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

275256

1999



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.

A MIS PADRES

Por su cariño y comprensión.

A MIS HERMANOS

Por su apoyo y consejos.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I. LOS INGRESOS PÚBLICOS.	
1. <i>Ingresos del Estado. Ordinarios. Extraordinarios.</i> 2. <i>Los ingresos ordinarios.</i> 3. <i>Los ingresos extraordinarios</i>	2
CAPÍTULO II. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LOS IMPUESTOS.	
4. <i>La Edad Media.</i> 5. <i>Organización Económica y Política.</i> 6. <i>Obligaciones de los Vasallos.</i> 7. <i>Obligaciones de los Sistemas.</i> 8. <i>Obligaciones de los miembros del feudo.</i> 9. <i>Otras obligaciones generales económicas.</i> 10. <i>Otras obligaciones personales.</i> 11. <i>Otros ingresos.</i> 12. <i>La evolución</i>	4
CAPÍTULO III. DEFINICIÓN	
13. <i>Definiciones de tratadistas.</i> 14. <i>Definición del Código Fiscal.</i> 15. <i>El impuesto es una prestación.</i> 16. <i>En dinero o en especie.</i> 17. <i>Que el Estado fija.</i> 18. <i>Unilateralmente.</i> 19. <i>Con carácter obligatorio.</i> 20. <i>Última parte de la definición.</i> 21. <i>Definición del Código Fiscal de 1966</i>	10
CAPÍTULO IV. DIVERSAS TEORÍAS SOBRE EL IMPUESTO.	
22. <i>Cinco teorías sobre el impuesto.</i> 23. <i>Teoría de la equivalencia.</i> 24. <i>Teoría del seguro.</i> 25. <i>Teoría del Capital Nacional.</i> 26. <i>Teoría del sacrificio.</i> 27. <i>Teoría de Eheberg.</i> 28. <i>Nuestra Tesis</i>	14
CAPÍTULO V. ELEMENTOS DEL IMPUESTO.	
SECCIÓN I. El Sujeto.	
SUB-SECCIÓN I. Definición.	
29. <i>Clasificación de los sujetos. El sujeto activo.</i> 30. <i>El sujeto pasivo. Definición.</i> 31. <i>El pagador. Definición</i>	19
SUB-SECCIÓN II. De las obligaciones derivadas de la relación tributaria.	
32. <i>Los obligados.</i> 33. <i>Obligaciones del sujeto activo.</i> 34. <i>Las obligaciones del sujeto pasivo.</i> 35. <i>Subsistencia de las obligaciones secundarias sin que exista la principal.</i> 36. <i>Obligaciones de los terceros.</i> 37. <i>Quienes son los terceros con obligaciones</i>	21

SUB-SECCIÓN III. Quienes pueden ser sujetos pasivos.

38. Quienes pueden ser sujetos pasivos. Personas físicas. Personas morales privadas. 39. Establecimientos públicos. 40. La federación, los estados y los municipios. Como personas de derecho privado. 41. Como personas de derecho público. 42. Las unidades económicas. 43. Las naciones extranjeras.....23

SUB-SECCIÓN IV. La capacidad del sujeto pasivo.

44. Las tesis sobre el problema de la capacidad del sujeto pasivo. 45. La capacidad en el derecho privado. 46. La capacidad en el Derecho Tributario. 47. Incapacidad del sujeto. 48. Capacidad para actuar. 49. Incapacitado que falta a sus obligaciones. Caso en que tiene representante Legal y cuando no lo tiene..27

SUB-SECCIÓN V. El Sexo.

50. Su influencia en la relación tributaria.....29

SUB-SECCIÓN VI. Edad.

51. Su influencia en la relación tributaria.....29

SUB-SECCIÓN VII. Estado Civil.

52. Su influencia en la relación tributaria.....30

SUB-SECCIÓN VIII. Religión.

53. Su influencia en la relación tributaria.....30

SUB-SECCIÓN IX. Nacionalidad.

54. Quienes son mexicanos; quienes son extranjeros. 55. La nacionalidad en el derecho tributario. 56. Los extranjeros.....30

SUB-SECCIÓN X. Ocupación.

57. Su influencia en la relación tributaria.....31

SUB-SECCIÓN XI. Domicilio.

58. Su importancia. 59. El domicilio en Código Civil. Personas físicas. Personas morales. 60. El domicilio en el derecho tributario. Es la casa o local. 61. Para las que realicen su actividad dentro de la jurisdicción de una oficina. 62. Para los que desarrollen actividades en varias jurisdicciones. 63. Para las personas morales. 64. Para las unidades económicas. 65. Domicilio convencional. 66. Para actividades en el extranjero.....32

SUB-SECCIÓN XII. Persona moral.

67. Persona moral.....34

SECCIÓN II. De la responsabilidad de los sujetos del crédito fiscal.

68. El responsable del crédito fiscal. Clases de responsabilidad. 69. La responsabilidad en el derecho privado. 70. Responsabilidad en el derecho tributario.....35

SECCIÓN III. Otros elementos de los impuestos.

Objeto.

71. El objeto. 72. Unidad del impuesto o fiscal. 73. La cuota. 74. Base del impuesto. 75. Tarifas. 76. Catastro tributario o padrones. 77. Procedimiento tributario. 78. Causa o fundamento del impuesto. 79. Fuente del impuesto.....36

SECCIÓN V. Las fuentes del impuesto.

80. cuales son. 81. Los impuestos generales sobre el capital. 82. El capital como base del impuesto. 83. Justificación de los impuestos especiales sobre el capital. 84. Su clasificación por el origen del capital. 85. el impuesto sobre el capital nacional. 86. La renta. 87. Renta bruta y renta neta. 88. Renta libre. 89. Renta legal. 90. Clasificación de las rentas. 91. Nuestro régimen.....37

CAPÍTULO VI. LOS PRINCIPIOS JURÍDICOS DE LOS IMPUESTOS.

92. Los principios jurídicos de los impuestos.....40

SECCIÓN I. Los principios constitucionales.

93. Los principios constitucionales.....40

SECCIÓN II. Los principios jurídicos ordinarios.

94. Principios jurídicos ordinarios. 95. Las leyes de los ingresos. 96. Las leyes reglamentarias de los renglones de ingresos. 97. El Código Fiscal.....41

CAPÍTULO VII. CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS.

98. La clasificación tradicional, impuestos directos e indirectos. 99. Clasificación de los impuestos indirectos. 100. Clasificación de los impuestos directos. Reales y personales. 101. Clasificación de los impuestos reales. 102. Clasificación del sistema tributario mexicano.....43

CAPÍTULO VIII. DEL TÍTULO II-A

103. Del Régimen Simplificado de las Personas Morales.....	48
104. Del Régimen Simplificado a las Actividades Empresariales. Personas Físicas.....	55

SECCIÓN III. Del Régimen de Pequeños Contribuyentes.

105. Del Régimen de Pequeños Contribuyentes.....	67
--	----

CONCLUSIÓN.....	83
------------------------	-----------

INTRODUCCIÓN

Los ingresos públicos o del estado ha sido y es una de las grandes preocupaciones en la historia de los distintos gobiernos, desde la edad media ya existía sistemas impositivos que fueron sufriendo ciertas modificaciones y transformaciones hasta nuestros días, con el progreso de la ciencia de las finanzas y las necesidades económicas de los estados surge un gran número de gravámenes, que en nuestro país no se ha quedado a la zaga.

De los ingresos de los estados se encuentran los impuestos y leyes donde se especifica quienes y como deben pagar dichas contribuciones.

Los elementos y las fuentes de los impuestos en nuestra legislación tributaria son de gran importancia, dentro de los elementos de los impuestos se encuentran los sujetos activos pasivos y terceros, los cuales están previstos en la ley como deben tributar, esto depende a las fuentes de sus ingresos y a su persona, estas pueden ser persona moral y persona física.

La constitución establece que todo mexicano debe contribuir para los gastos públicos, según lo establezca la ley.

Actualmente en la búsqueda de perfeccionar el sistema tributario, el gobierno ha realizado una serie de reformas fiscales en la cual destacan la modificación de la Sección II del Régimen Simplificado a las Actividades Empresariales; adiciona la Sección III Del Régimen de Pequeños Contribuyentes, del Capítulo VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

CAPITULO I

LOS INGRESOS PÚBLICOS

1. Los ingresos del estado se clasifican en dos grupos:
 - a). Ordinarios.
 - b). Extraordinarios.

Ordinarios. Son aquellos que se perciben regularmente, repitiéndose en cada ejercicio fiscal, y en un presupuesto bien establecido deben cubrir enteramente los gastos ordinarios.

Extraordinarios. Son aquellos que se perciben sólo cuando circunstancias anormales colocan al estado frente a necesidades imprevistas que le obligan a erogaciones extraordinarias, como sucede en casos de guerra, epidemia, catástrofe, déficit, etc.

2. Los ingresos ordinarios son:

- 1º Los impuestos.

- 2º Los derechos.

Los dos grupos reciben el nombre, en conjunto, de rentas derivadas o de derecho publico porque entrañan en el ejercicio del poder soberano.

- 3º Los productos, llamados también rentas originarias, patrimoniales, o de derecho privado.

- 4º Los aprovechamientos.

El artículo 1º. Del Código Fiscal de la Federación de 29 de diciembre de 1998, dice "en el ejercicio fiscal de 1998, la federación percibirá los ingresos provenientes de los conceptos que a continuación se enumeran":

1. Impuestos
2. Aportaciones de seguridad socia
3. Contribución de mejoras
4. Derechos
5. Contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago.
6. Productos
7. Aprovechamientos
8. Ingresos derivados de financiamientos

9. Otros ingresos.

3. Los ingresos extraordinarios son:

Impuestos extraordinarios.

Derechos extraordinarios.

Contribuciones.

Emprestitos.

Emisión de moneda.

Expropiación.

Servicios personales.

CAPÍTULO II

ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LOS IMPUESTOS.

4. Los antecedentes más remotos de los sistemas impositivos contemporáneos los encontramos en los censos, derechos y servidumbres que se percibían en la edad media y en cierta forma han sustituido hasta nuestros días con las modificaciones y transformaciones que el progreso de la ciencia de las finanzas y las necesidades económicas de los estados han impuesto; pero indudablemente un gran número de los gravámenes actualmente existentes se encontraban en germen en las prestaciones que exigían los señores feudales. Haremos un somero análisis de la situación tributaria en la edad media, sólo con el objeto de hacer notar los orígenes históricos de ciertos gravámenes contemporáneos, tales como los impuestos aduanales, los que gravan el consumo, el impuesto sobre la propiedad territorial y aun el impuesto sobre la renta, cuya aparición se hace datar de 1789 cuando ya en Inglaterra, en plena edad media, se exigía un quinto, sexto o un décimo de los productos de la tierra o de la renta de los capitales o de los productos de las industrias incipientes.

5. Para entender debidamente la naturaleza de las exacciones existentes en la edad media, hace falta una breve exposición sobre la organización económica y política imperante. En lo político, el último momento de unidad de la Europa Occidental Cristiana, se realizó en el imperio de Carlo Magno, quien pudo transmitir la corona imperial a su hijo, Luis el piadoso, en el siglo V de nuestra era. Pero a partir de entonces ocurre una desmembración del imperio al mismo tiempo que un acrecentamiento del poder de los grandes señores, al grado de que el Rey llegó a ser sólo un noble más, a veces con autoridad inferior a la de los condes, pues aun cuando éstos teóricamente reconocían su jerarquía superior, en la realidad negaban su autoridad, llegándose al extremo de que un descendiente de Carlo Magno muriera en la prisión del conde de Vermandois.

Al mismo tiempo, y a partir del siglo V, se observa una desaparición paulatina del comercio y de las grandes ciudades, que provocó un cambio en la economía, que se convierte en una economía de tipo rural; pero esta economía era rudimentaria porque solamente se pretendía que el campo produjera lo necesario para el uso y consumo de sus propios habitantes, pues no había ya ciudades a las que abastecer ni comerciante que llevaran los productos de unas regiones a otras.

Como consecuencia de este proceso y de causas diversas cuyo conocimiento no es muy preciso por falta de documentación sobre esta época, en el siglo XI aparece Europa dividida en grandes extensiones territoriales, sometidas al dominio de un

gran señor teóricamente ligado al Rey, pero en realidad actuando con independencia de él y aun enfrentándosele. Al lado de esos grandes dominios aparecían algunas pequeñas propiedades pertenecientes a algún señor independiente, propiedades que recibieron el nombre de Alodios; pertenecían a su dueño en propiedad absoluta, de la que podía disponer libremente.

Dentro de las grandes propiedades había extensiones reservadas para la explotación directa del señor, otras que se daban a los artesanos a cambio del reconocimiento por parte de éstos, de un vasallaje, debiendo protestar al señor fidelidad y lealtad, promesa que debían renovar cada vez que había un cambio de señor o cada vez que había cambio de vasallo. Tanto los señores como los vasallos hacían trabajar sus tierras por los aldeanos, que a su vez estaban divididos en dos categorías: los ingenuiles u hombres libres, que no podían ser sometidos a trabajos serviles y los siervos, que realizaban los trabajos viles y que eran sucesores de los esclavos de la antigüedad. Los vasallos con relaciones directas con el señor, tenían a su vez vasallos, y éstos los suyos, formándose así una cadena de relaciones que empezaba con el señor y terminaba con los siervos.

Todo esto da gran confusión a estas relaciones por lo que sólo en forma general puede hablarse de las prestaciones que había obligación de pagar.

6. El vasallo tenía para con su señor obligaciones que pueden dividirse en dos grupos: las relativas a la prestación de servicios personales, y las relativas a prestaciones económicas.

Entre las personales estaba la del servicio militar que consistía acompañar al señor a la guerra; esta obligación muy amplia originalmente, se fue restringiendo poco a poco por las costumbres, pues ya en el siglo XIII sólo consistía en acompañar al señor hasta los límites de determinada región poco lejana y por un término de cuarenta días. También tenía la obligación el vasallo de permanecer de guardia en el castillo del señor y la de alojar en su casa a los visitantes de su señor, aun cuando esta obligación se fue reglamentando hasta precisarse el número de visitantes que estaba obligado a recibir, la atención que debía darle y el número de veces en un año. También estaba obligado el vasallo a dar consejo al señor en los negocios, concurriendo a las audiencias que para el efecto eran convocadas y que posteriormente se reglamentaron en forma que sólo se celebraban tres en el año; en pascua, pentecostés y noche buena.

Entre las prestaciones de carácter económico estaban las ayudas en dinero. Estas ayudas primero arbitrarias, después se reglamentaron limitándolas y llegaron posteriormente a través de un proceso evolutivo, a convertirse en los subsidios que en épocas posteriores concedían los parlamentos a la corona. Había cuatro casos especiales en los que el vasallo debía ayudar económicamente al señor y eran: para pagar el rescate del señor cuando éste caía prisionero, para equiparlo cuando

marchaba para las cruzadas, cuando se casaba su hija, y cuando se armaba caballero su hijo.

Cuando había cambio de vasallo por muerte, debía pagarse al señor un rescate o indemnizarlo, que en el norte de Francia era de un año de renta. La hija del vasallo la persona designada por el señor y, para no hacerlo, se debía pagar un elevado rescate.

Si el vasallo vendía su feudo, debía obtener la aprobación del señor y pagar un impuesto, que, a veces, eran tres años de renta.

Cuando el feudo pasaba en herencia a un señor, originalmente lo recuperaba el señor; a partir del siglo XI el señor respetaba la transmisión, pero ejercía la tutela del menor y administraba el feudo, conservando los frutos recogidos durante su administración, y exigiendo a veces, después de la entrega de la herencia, cuando el heredero llegaba a la mayor edad, un año de renta. Cuando se pretendía que heredara el feudo algún pariente colateral se cobraba una cantidad llamada Relieve.

7. Los siervos tenían dos clases de obligaciones: unas consistentes en la prestación de servicios personales y otras de carácter económico.

Entre las de carácter económico pueden señalarse las siguientes: la capitación, el formariage y la mano muerta.

La capitación era un censo que se pagaba por cabeza, generalmente cada año.

El formariage o servidumbre matrimonial, era una cantidad que se pagaba por el sirvo o sirva con persona extraña al feudo, siendo esta cantidad normalmente muy elevada; en cambio, cuando se casaban dos personas del mismo feudo el censo era insignificante.

La mano muerta era el derecho del señor para apoderarse de la herencia de sus siervos cuando éstos morían sin dejar hijos. Los colaterales no tenían derecho a heredar, y si el señor autorizaba que percibieran la herencia, debían pagar un crecido rescate a lo que se llamaba "derecho de relieve".

8. Por lo que se refiere a los demás miembros del feudo las rentas más comunes eran las siguientes: el censo, el pecho o talla y las tasas de rescate.

El censo era una renta en metálico que los aldeanos tenían que pagar en proporción de su predio; si no la pagaban se les despojaba o se les exigía una multa. En algunos países existían impuestos sobre la casa o el fuego, que recibían el nombre de masurage, focage, fumage.

El pecho o talla era una carga impuesta una o varias veces al año a cada familia. Se llamaba talla porque en el momento de pagar el impuesto se hacía una talla con cuchillo en un pedazo de madera.

Fue primeramente arbitrario y posteriormente se logró que se fijara con cierta regularidad, cobrándose también en casos extraordinarios entre los que se

encuentran los cuatro ya mencionado: casamiento de la hija del señor, armar caballero al hijo, rescate del señor y equipo para las cruzadas.

Las tasas de rescate eran cantidades que se pagaban en cambio de la supresión de determinadas prestaciones de servicios personales o en especie.

9. Otras prestaciones generales consistían en cargas en especie, que debían pagarse en ciertas épocas; eran participaciones en los productos de la tierra y así el señor obtenía: *gavillas de trigo, de avena, de heno, parte de las vendimias, gallinas y cera, etc.*

Se percibían derechos en metálico o en granos por cada cabeza de ganado, buey, carnero, puerco o cabra, etc. Se cobraba derecho por la venta del trigo, de la sal, de la carne, de las mercancías, de cerveza, de parada, de canasta, de feria, etc.

Los labriegos estaban obligados a cocer su pan en el horno del señor, a moler su trigo en el molino señorial y a pisar las uvas en su lagar, debiendo pagar por cada uno de estos actos un derecho en especie que recibía el nombre de "banalidades", porque se instituyeron por medio de bando pregón o edicto.

Se exigían derechos por cortar leña en los bosques, por pastar ganado y por pescar en las aguas señoriales; por ejemplo, en Inglaterra se cobraban derechos por la pesca de esturión y de la ballena, en las aguas que bañan las costas inglesas.

Otras fuentes de ingresos eran las multas que se cobraban por diversos delitos y que se fijaban en forma arbitraria. Los que comparecían ante los tribunales estaban también obligados a pagar derechos por el servicio de justicia.

10. Entre las obligaciones de carácter personal que tenían los aldeanos estaba la de cultivar los terrenos propios del señor, cuidar sus viñedos, segar sus trigos, almacenar sus mieses; se fijaba el número de días de trabajo que debían destinarse y si debían concurrir sólo con sus brazos o también con animales y aperos. Debían también transportar la leña, la piedra, los alimentos, reparar los caminos y los edificios, etc.

11. Además de los derechos antes mencionados, el señor tenía el de la confiscación de los bienes de aquellos de sus vasallos que faltaban a la fe jurada, y el llamado derecho de naufragio, que consistía en que todos los restos de los naufragios que el mar arrojaba a las costas, pertenecían al señor; [el papa Gregorio VII en el concilio de Roma, en 1078 y después Alejandro III en el de Letrán, excomulgaron al que hiciera uso de este derecho. Lo prohibió en Sicilia Federico II en 1231 y San Luis, rey de Francia, negoció con el duque de Bretaña para que perdonase a los buques que se tuviesen un salvoconducto de él].

También tenía derecho el señor a los bienes que tuvieran en su poder los extranjeros que morían dentro de su territorio, así como a los bienes de los que morían intestados y a los tesoros ocultos.

Los señores gravaban también el tránsito de las mercancías, y muchas veces interceptaban un camino o un río, y no se dejaban pasar a nadie sino hasta que pagara. Se cobraba derechos sobre los puentes y ríos, de circulación por las carreteras, de muelle, de paso por las puertas de las poblaciones, de tránsito, teniendo cada mercancía una tarifa que variaba según la calidad las personas de las personas, cobrándose a veces dinero y a veces en especie.

Además de esos derechos, el señor tenía el llamado derecho de toma, que consistía en obtener todo lo que necesitaba para aprovisionar su casa, pagando un precio arbitrario fijado por él mismo, y podía también obtener de los mercaderes, al fiado, los géneros que le convenía.

También tenían los señores el derecho de guarda, que consistía en que debía guardar los bienes del obispado en tanto éste estuviera vacante, conservando ellos los productos de dichos bienes; esto daba lugar a que procuraran que la vacante durara el mayor tiempo posible.

Para el cobro de las prestaciones a que tenían derecho, los señores designaban a intendentes que tenían una facultad discrecional para la fijación de las cargas.

12. En estos derechos feudales, como lo hemos dicho ya, encontramos el origen de diversos impuestos que existen en la actualidad; desde luego puede observarse, que las ayudas otorgadas por los vasallos a su señor, fueron reglamentándose poco a poco y han llegado a convertirse, por ejemplo, en los subsidios que en casos extraordinarios concede el parlamento a la corona inglesa.

Los derechos de peaje fueron desapareciendo y solamente han subsistido, transformados en impuestos de importación o de exportación, gravando la entrada o la salida de los productos de un país, teniendo más que una finalidad de carácter fiscal, una finalidad proteccionista.

Los servicios de carácter personal se fueron sustituyendo, con el transcurso del tiempo, por prestaciones en dinero, originándose así diversos impuestos.

Los impuestos sobre transmisiones hereditarias han subsistido hasta nuestros días, así como los que gravaban el consumo de diversos artículos: sal, cerveza, etc.

La talla o pecho se convirtió en el impuesto sobre la propiedad territorial, conservando todavía en tiempo de la Revolución Francesa, a pesar de la transformación que había sufrido, el nombre de talla. A. De Tocqueville refiriéndose a la situación tributaria en la época de la Revolución Francesa (el antiguo régimen y la revolución, edición de la biblioteca científico-filosófica, 1911, pag. 156), dice, que en Languedoc, la talla sólo gravaba la propiedad inmueble, y no variaba con arreglo a la fortuna del propietario, sino que tenía por base fija y

visible, un catastro cuidadosamente hecho, que se renovaba cada treinta años y en el cual las tierras estaban divididas en tres clases según su fertilidad. Cada contribuyente sabía de antemano exactamente lo que importaba la parte del impuesto que tenía que pagar. Si no lo pagaba, él sólo o mejor dicho su tierra, era el único responsable. Si se creía lesionado en el reparto, tenía siempre derecho a exigir que se comparara su cuota con la de otro vecino de la parroquia, elegido por él mismo, esto es dice, lo que nosotros llamamos hoy derecho a la igualdad proporcional.

Claro que este régimen era un violento contraste con el que existía en la mayor parte de las provincias de Francia a fines del siglo XVIII, época a que se refiere el comentario de Tocqueville, pero que nos revela cómo, ya entonces, la talla había dejado de ser en algunas provincias de Francia, un tributo arbitrario para convertirse en el impuesto sobre la propiedad territorial, con cada caracteres análogos a los que posee en la actualidad.

Esta circunstancia de encontrar en los derechos feudales el origen de muchas de las prestaciones contemporáneas, de carácter fiscal, es lo que nos ha llevado a hacer esta somera revisión del sistema feudal.

CAPÍTULO III

DEFINICIÓN

13. Viti de Marco dice: " el impuesto es una parte de la renta del ciudadano, que el estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales".

José Álvarez de Cienfuegos: " el impuesto es la parte de renta nacional que el estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas, distrayéndola de las partes alicuotas de aquella renta propiedad de las economías privadas y sin ofrecer a éstas compensación alguna específica y recíproca de su parte".

En éstas definiciones aparecen ciertos elementos comunes, pero como nuestra legislación vigente da también su definición de impuesto, haremos el análisis de tales características con referencia a la legislación positiva.

14. El Código Fiscal de la Federación, de 30 de diciembre de 1938, en su artículo 2º, definía el impuesto en los siguientes términos: " Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, que el estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal".

15. El impuesto, dice la definición, es una prestación. ¿ Qué quiere decir la ley cuando establece que el impuesto es una prestación?. Con esta palabra pretende oponer el concepto de impuesto como prestación al concepto de derecho como contraprestación, y significar, fundamentalmente, que a cambio de la cantidad que el particular entrega al estado, por concepto de impuesto, no percibirá algo concreto; Jese dice: " La prestación del individuo no es seguida por una contraprestación del estado". Es decir, el particular debe hacer su aportación económica al estado porque está obligado a ello, sin finalidad utilitaria inmediata. El comerciante que paga impuesto sobre la renta no recibe, por ese pago, cosa o servicio alguno.

Es cierto que gran parte de los ingresos del estado se invertirán en servicios públicos, pero no habrá una relación directa y perceptible, inmediata, entre el pago del particular y la actividad del estado. Esto explica la resistencia del particular al pago de los impuestos: pagan sin compensación alguna; por eso la ley le llama " prestación".

16. Agrega la ley es una prestación en "dinero o en especie". Esto, desde luego, significa que no pueden ser considerados como impuestos los servicios personales obligatorios: el servicio militar, el de jurados, los cargos concejiles, etc.; para que la prestación pueda llamarse impuestos debe ser en dinero o en especie, no en servicios.

En la edad media, como vimos, era frecuente la aportación en especie: "cada siervo, cada poseedor de mansus debe determinada cantidad de jornadas de trabajo y de productos naturales fabricados por él: trigo, huevos, patatas, pollos, cerdos, tejidos de cáñamo, de lino o de manta. A esto se añade algunos denarios, pero en proporción tan insignificante que no logra impedir que la economía dominial sea una economía natural"

(Henri Pirenne. Historia Económica y Social de la Edad Media).

También en la Nueva España, en la época colonial y debido a la falta de moneda se usó en gran proporción el pago de los tributos en especie.

En la actualidad, la mayor parte de los impuestos se pagan en efectivo.

17. Sigue diciendo la definición: prestación que "el estado fija"; es decir, la obligación de pagar el impuesto, tiene como fuente inmediata la voluntad del estado; no se deriva de la existencia de un contrato social; tampoco se deriva de leyes naturales superiores al mismo estado. El impuesto se deriva de la voluntad del estado, expresada por medio de la ley.

18. Sigue diciendo la definición del impuesto: "prestación que el estado fija unilateralmente", es decir, que no es necesario para su establecimiento un acuerdo previo de los sujetos del impuesto, ni la expresión de su conformidad o aprobación; el estado los establece por medio de sus órganos, constitucionalmente facultados en virtud de su poder, de su autoridad, de su soberanía como diría la escuela clásica. Este poder como hemos explicado no es arbitrario porque se encuentra limitado, por una parte, por las necesidades financieras del estado derivadas de las atribuciones que se le han conferido y por otra parte, por la capacidad económica de los afectados por el impuesto.

19. Agrega la definición "y con carácter obligatorio"; es decir, no queda a la voluntad del particular cooperar o no a los gastos del estado; es el estado unilateralmente el que le impone la obligación de hacerlo y puede, por lo mismo, ejercer la coacción que sea necesaria para constreñirlo a que cumpla con su obligación.

20. Termina diciendo la definición "a todos aquellos individuos cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal" es decir,

cada ley de impuestos prevé la realización de una situación que da nacimiento a un crédito fiscal; la percepción de ingresos o utilidades cuando se realiza alguna de las actividades a las que se refiere la ley de impuesto sobre la renta. Al coincidir la situación de un individuo con la situación prevista en la ley tributaria, automáticamente se genera el crédito fiscal.

El artículo 31 del código fiscal de 1938 decía: "el crédito fiscal nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que de acuerdo con las leyes fiscales, dan origen a una obligación tributaria para con el fisco federal.

21. El artículo 2º del Código Fiscal de 30 de diciembre de 1966, que entró en vigor el 1º de abril de 1967, dice "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos."

La definición que da este artículo es esencialmente igual a la del precepto ya comentado.

Como habrá podido observarse, la definición de impuesto del artículo 2do del código fiscal de 1938, no incurre en el error de decir, que estas prestaciones se destinarán a la satisfacción de necesidades colectivas o ha cubrir los gastos generales del estado, decir lo primero hubiera sido un error, porque el producto de los impuestos, como todo ingreso público, se destinará a cubrir los gastos que exija la actividad del estado, pero no toda la actividad estatal es la satisfacción de necesidades colectivas, aun cuando si sea la parte mas importante de ella, luego no puede decirse que sea de la naturaleza del impuesto aplicarse a la satisfacción de necesidades colectivas. Tampoco puede decirse que debe destinarse a los gastos generales del estado, porque cuando aun esta es la regla general, no es requisito indispensable, porque pueden haber impuestos que se destinen no a gastos generales, sino a ciertos fines especiales, como lo veremos en su oportunidad. (párrafo núm. 222.) Creemos un acierto del legislador no haber incluido en la definición de impuesto estos conceptos sobre el destino que se dará al rendimiento que se obtenga.

Sin embargo, en la definición del código fiscal de 1966, si se dice que el impuesto se destinará a cubrir "los "gastos públicos" y este concepto es correcto, porque todos los gastos que justificadamente realice el estado, son gastos públicos.

El artículo 2º del Código Fiscal del 30 de diciembre de 1997, que entró en vigor el 1º de enero de 1998, dice: impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación

jurídica o de hecho previstas por la misma y que sean distintos a las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

CAPÍTULO IV.

DIVERSAS TEORÍAS SOBRE EL IMPUESTO.

22. Ya en el capítulo anterior hemos analizado las definiciones del impuesto que contienen los sucesivos códigos fiscales de la federación y dimos también algunas de las definiciones de los tratadistas contemporáneos y en todas hemos encontrado una idea fundamental: la de que el impuesto es en esencia una aportación que deben dar los miembros del estado, por un imperativo derivado de la convivencia en una sociedad pacíficamente organizada, para que el estado se encuentre en la posibilidad de realizar las atribuciones que se le han señalado; pero no siempre se ha considerado al impuesto en la misma forma, por lo que debemos hacer una revisión de algunos de los conceptos fundamentales emitida sobre esta cuestión.

Son cinco los conceptos más importantes que se han dado sobre la naturaleza del impuesto y son los siguientes.

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

Haremos a continuación un análisis del contenido de cada una de estas definiciones.

23. La primera tesis fue sostenida inicialmente por Pufendorf de la escuela Cameralista, esta escuela nació, a mediados del siglo XVII, como ciencia de la administración de la hacienda de los príncipes, para preparar a los funcionarios fiscales de la cámara principal con conocimientos generales de economía y administración. Pufendorf sostenía que el impuesto es el precio de la protección de vidas y haciendas, por lo que debe existir una capitación moderada, para la

protección de la vida que se supone de igual valor para todos y una tributación por la cuantía de las rentas, para la protección del patrimonio.

Madame Clemence Roger, citada por Leroy Beaulieu, dice que el impuesto es la parte de poder productivo bajo la forma de servicios personales o de contribuciones de toda naturaleza que cada ciudadano debe a la comunidad en cambio de los servicios que ha recibido, recibe y recibirá. Por el hecho de su participación social y a título de restitución de las ventajas alcanzadas por las generaciones pasadas, en provecho de las generaciones futuras.

Esta definición, si se le considera como algo general y abstracto y refiriéndose al conjunto de los gravámenes que pesan sobre un conglomerado social, puede tener un elemento de verdad, porque considerados en esta forma, efectivamente los impuestos que son a cargo de un conglomerado van a servir principalmente, para pagar los servicios prestados por el estado a ese conglomerado social o bien servicios que han sido prestados a generaciones pasadas, o que se prestarán a generaciones futuras, como la construcción de puentes, ensenadas, carreteras, escuelas, etc. Pero podemos afirmar que esta definición es inexacta por las siguientes razones:

1- No toda la actividad del estado es concretamente un servicio público, como lo pretende la escuela francesa que tiene su más brillante expositor en el tratadista León Deguit; hay una serie de actividades del estado que no están encaminadas directamente a la prestación de servicios públicos; estas actividades del estado no encaminadas directamente a la prestación de servicios públicos, requieren también gastos que se cubren con el rendimiento de los impuestos, lo que nos lleva a la conclusión de que no toda el rendimiento de los impuestos sirve para cubrir los servicios públicos prestados por el estado, pues cuando menos una parte, sirve para pagar otros gastos que el estado debe hacer y que no son de servicio público, y en este caso ya no hay la relación de contraprestación que pretende ver la definición que analizamos.

2- Hay una serie de gastos que el estado realiza, no solamente fuera de la prestación de servicios públicos, sino aún fuera de su actividad legal, es decir, gastos por actividades realizadas por el estado excediéndose de sus atribuciones o que son dañosas para los individuos como las guerras; estas actividades constituyen una de las causas más grandes de egreso y no obstante que se trata de conceptos opuestos al de servicio público, deben ser cubiertas por los rendimientos del impuesto.

3- Analizando el concepto impuesto que referencia a los particulares que están sujetos a él, puede observarse que ordinariamente el particular que paga el impuesto, no percibe en cambio un servicio concreto; por otra parte hay servicios que se prestan precisamente a los que no pagan impuesto; por ejemplo; las obras de asistencia pública benefician precisamente a aquellos que por su situación personal no están en condiciones de pagar impuesto alguno: ancianos, inválidos, niños, enfermos, etc.

Por las razones expuestas debemos llegar a la conclusión de que definir los impuestos como el precio de los servicios prestados por el estado, es dar una definición inexacta.

24. La segunda teoría de las que analizamos, es la que se considera los impuestos como una prima de seguro por la protección de la vida y hacienda de los individuos por parte de la comunidad pública.

E. de Gerardin dice: "El impuesto es la prima de seguro pagada por aquellos que poseen para asegurarse contra todos los riesgos de ser perturbados en su posesión o en su disfrute" (citado por Jése). Este concepto del impuesto se encuentra inspirado en la teoría política del más puro individualismo, porque se considera que la única función del estado es garantizar a cada individuo el respeto de sus propiedades. Por eso se estima que las cantidades que se pagan por concepto del impuesto, constituyen una prima para esta garantía.

Esta tesis es falsa por las siguientes razones:

Primera: Parte de un principio falso porque la actividad del estado no se ha reducida en ningún tiempo ni podrá estarlo nunca, a una simple función de protección de hacienda de súbditos; ni aún en las épocas de liberalismo más acentuado fue posible la realización de este ideal, del que día a día se aparta más el estado moderno, en el que puede observarse una mayor intervención estatal en todas las ordenes de la actividad individual; aun en aquellos estados que se oponen expresamente al socialismo, no puede negarse la intervención del estado, en actividades que en otras épocas estaban reservadas en forma exclusiva a la iniciativa privada.

Segunda: un somero análisis de los presupuestos de los estados modernos y son de aquellos que existían cuando la teoría se formuló, nos revela que las cantidades que el estado destina a los servicios de seguridad de sus miembros, constituyen una pequeñísima parte de dichos presupuestos, en los que grandes cantidades están

destinadas a fines absolutamente diversos, como obras públicas, seguridad, educación, economía, etc.

Tercera: En ningún caso ha actuado el estado como una empresa de seguros cuando alguno de sus miembros es atacado en su patrimonio o en su persona, de actuar el estado como una empresa de seguros tendría la obligación, al realizarse el riesgo, de indemnizar al dañado por dicho riesgo, de manera de que en caso, por ejemplo, de un homicidio el estado debería indemnizar a los deudos del muerto, así como en caso de robo o cualquier otro acto que lesionara su patrimonio debería indemnizar a la víctima, y el estado no procede de esta forma porque su función no consiste, tratándose de los servicios de seguridad, en garantizar el respeto de la vida o de las propiedades de sus súbditos o indemnizarlos en caso de violación; si no que consiste en tratar de evitar la realización de cualquier acto que lesione a sus miembros y castigar al que lo realice, de modo que su acción será simplemente preventiva y punitiva.

Por estas consideraciones podemos llegar a la conclusión de que la definición que analizamos es inexacta.

Estas dos tesis son llamadas por Ehenberg Mecanístico Individualistas, porque no se inspiran en la noción de comunidad.

25. La tercera definición que debemos analizar, es la que considera el impuesto como la forma de obtener la cantidad necesaria para poner en obra y cubrir los gastos generales de la explotación del capital nacional. Esta definición es de M. Menier, partidario del impuesto único sobre el capital, y es también inexacta porque ya hemos visto que la actividad del estado no puede circunscribirse dentro de determinadas formas únicas, sino que tiene aspectos múltiples que requieren la erogación de cantidades que se obtienen en forma fundamental de los impuestos.

26. John Stuart Hill considera el impuesto como un sacrificio, solamente que no pretende con eso dar una definición sino proporcionar un elemento para lograr una distribución equitativa de los impuestos. Considera además, que el sacrificio debe ser el menos posible. El sacrificio está en función de dos variables; la mayor igualdad de repartición del impuesto entre los ciudadanos y el mínimo obstáculo puesto al aumento de la producción.

27. Ehenberg sostiene que debe rechazarse la idea del sacrificio y considerar el deber tributario como un axioma que en sí mismo no reconoce límites, pero que los tiene en cada caso particular en las razones de oportunidad que aconseja la tendencia

a servir el interés general. El último fundamento jurídico del impuesto es precisamente el de que no necesita fundamento jurídico alguno. Así como la nación y el estado, no sólo en casos graves, sino fundamentalmente en todo tiempo, puede pedir la ofrenda de la vida a todo ciudadano, sin que para ellos necesite ningún fundamento jurídico especial, así también tratándose de la ofrenda de cosas mucho menos valiosas que la vida, debe considerarse como un axioma el que cada cual debe aportar a la comunidad las fuerzas y valores económicos de que dispone, cuando así lo exige el bien general.

28. Nosotros consideramos que la tesis de Hill que estima el impuesto como un sacrificio, es certera desde el punto de vista del sujeto del impuesto, que no puede percibir las ventajas que le reporta la erogación que realiza al pagarlo, es decir, el impuesto significa para el que lo paga un sacrificio porque no tiene compensación alguna concreta, visible, mensurable, por la disminución de sus rentas o de su patrimonio que sufre al pagar el impuesto; y el estado al establecer el impuesto, es decir, al distribuir entre los individuos las cargas públicas, deberá tomar en cuenta esta situación para que ese sacrificio sea el menos posible; podríamos llamar a esta cuestión el aspecto subjetivo del impuesto; pero consideramos también que es de la esencia misma del estado, el derecho para exigir de sus miembros las aportaciones necesarias para cubrir los gastos que demanda su actividad, por lo que debemos estimar exacta la definición del Código Fiscal de la Federación que considera el impuesto desde el punto de vista objetivo, es decir, desde el punto de vista del derecho, del estado para exigirlo.

CAPÍTULO V.

ELEMENTOS DEL IMPUESTO.

SECCIÓN I.

EL SUJETO.

SUB-SECCIÓN I.

Definición.

29. El primer elemento que interviene en una relación tributaria es el sujeto. El sujeto es de dos clases, o mejor dicho en toda relación tributaria intervienen dos sujetos: un sujeto activo y otro pasivo.

Dentro de la organización del estado mexicano, los sujetos activos son: la federación, las entidades locales (estados, territorios, distrito federal) y los municipios; son sujetos activos de la relación tributaria porque tienen el derecho de exigir el pago de tributos; pero este derecho no tiene en todos ellos la misma amplitud; la federación y las entidades locales, salvo algunas limitaciones constitucionales, pueden establecer los impuestos que consideren necesarios para cubrir su presupuesto; 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 sólo tiene la facultad de recaudarlos. La fracción II, del artículo 115, de la Constitución Federal dice: "Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de las contribuciones que señalen las legislaturas de los estados y que, en todo caso, serán las suficientes para atender a las necesidades municipales." Con fundamento en esta disposición constitucional la suprema corte de justicia de la nación ha establecido jurisprudencia en los siguientes términos: "Los impuestos municipales decretados por los ayuntamientos y no por las legislaturas no tienen el carácter de leyes, y hacerlos efectivos importa una violación constitucional." (Apéndice al tomo LXXXVI del semanario judicial de la federación. Primera parte, vol. Segundo, pag.801)

Teniendo en cuenta la diferencia explicada podemos decir que la federación y las entidades locales tienen soberanía tributaria plena. Los municipios tienen soberanía tributaria subordinada.

30. Sujeto pasivo es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto, el artículo 20 del código fiscal de la federación, del 30 de diciembre de 1938, dice: "sujeto o deudor de un crédito fiscal es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes, está obligada de una manera directa al pago de una prestación determinada al fisco feudal." El artículo 13 del código fiscal de 30 de diciembre de 1966 dice: "Sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al fisco federal."

En este artículo se agrega "mexicana o extranjera" y se suprime "de una manera directa", en relación con el artículo 20 del código anterior. La adición se deriva de que se suprimió la enumeración de quienes podían ser sujetos pasivos, que contenía el código anterior. La supresión del término "de una manera directa", se hizo seguramente para evitar las confusiones que podrían llegar a dar lugar. Una persona está obligada al pago de una prestación al fisco federal cuando el fisco está en la posibilidad legal de exigirle el pago de la prestación debida. De acuerdo con esta definición el sujeto pasivo del impuesto el individuo cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador el crédito fiscal, es decir, el individuo que realiza el acto o produce o es dueño del objeto que la ley toma en consideración al establecer el gravamen, etc., pero también el individuo a quien la ley le impone la obligación de pago en sustitución o conjuntamente con aquel. Así lo reconoció la tercera sala del tribunal fiscal al fallar el juicio núm. 1748/40 (Revista del T.F. Números 37 a 48, pág. 118)

31. Debemos distinguir el sujeto pasivo del impuesto del pagador del impuesto; el primero es aquel que hemos definido en el párrafo anterior, el segundo, es aquel que en virtud de diversos fenómenos a que están sometidos los impuestos, paga en realidad el gravamen porque será su economía la que resulte afectada con el pago como sucede con los impuestos indirectos. Por ejemplo, el impuesto sobre producción de alcohol es a cargo del fabricante de este producto, él es el sujeto pasivo, porque él es el obligado ante el fisco, pero quien en realidad le paga es el consumidor porque en el precio a que se le venda el alcohol estará incluido el importe del impuesto.

La personalidad del pagador del impuesto es ignorada por el texto legal, aún cuando el legislador deba tomarla en cuenta al establecer el gravamen, pero sin hacer referencia a ella en la ley.

La diferenciación del sujeto del impuesto y del pagador del mismo, distinción que nos lleva a las siguientes conclusiones:

1-La relación tributaria existe entre el sujeto activo y el sujeto pasivo del impuesto.

2- No hay relación tributaria entre el sujeto activo y el pagador del impuesto.

3- No puede existir relaciones de carácter privado entre el sujeto del impuesto y el pagador del mismo.

4- Puede darse el caso de que la ley tributaria regule las relaciones entre el sujeto del impuesto y el pagador, reconociendo por ejemplo expresamente al derecho del sujeto para trasladar el impuesto al pagador.

SUB-SECCIÓN II.

De las obligaciones derivadas de la relación tributaria.

32. De la relación tributaria se derivan obligaciones para tres categorías de personas-

1. El sujeto activo.
2. El sujeto pasivo.
3. Los terceros.

33. Las obligaciones del sujeto activo son de dos clases: principales y secundarias.

Las principales consisten en la percepción o cobro de la prestación tributaria. No es un derecho del estado percibir los impuestos, porque no es potestativo para él hacerlo, es obligatorio. Establecido por la ley un impuesto, el fisco debe cobrarlo, porque la ley tributaria obliga tanto al particular como al estado.

Las obligaciones secundarias son las que tienen por objeto determinar el crédito fiscal para hacer posible su percepción, o controlar el cumplimiento de la obligación tributaria para evitar posibles evasiones. Estas obligaciones pueden dividirse en dos grupos:

a) Obligaciones de hacer, como ejemplo, determinar la existencia de crédito fiscal, fijar las bases para su liquidación, formular la liquidación en los casos en que estas operaciones sean impuestos al estado, practicar visitas de inspección, etc.

b) Obligaciones de no hacer, como por ejemplo, abstenerse de ciertos tramites cuando no se compruebe el pago de un impuesto, no expedir nuevos talonarios de facturas, o no otorgar nuevos permisos de elaboración a los causantes que lo necesiten, sino cumplen previamente con las disposiciones legales relativas, etc.

34. El sujeto pasivo del impuesto puede tener dos clases de obligaciones: principales y secundarias
las obligaciones secundarias pueden ser de tres clases:

a) De hacer, por ejemplo, presentar avisos de iniciación de operaciones, declaraciones, llevar libros de determinada clase o expedir determinados documentos para el debido control del impuesto, etc.

b) De no hacer, por ejemplo, no causar la línea divisoria internacional, sino por los puntos legalmente autorizados, no proporcionar datos falsos, no alterar o destruir los cordones, envolturas o sellos oficiales, etc.

c) De tolerar, por ejemplo, permitir la práctica de las visitas de inspección de los libros, locales, documentos, bodegas, etc., de la propiedad del causante.

35. 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 solo 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 burlarla.

El artículo 40 de la ley del impuesto sobre ingresos mercantiles, impone la obligación de presentar declaraciones a las causantes que no hayan obtenido ingresos gravables y el artículo 32 de la misma ley, impone las obligaciones de empadronarse y presentar declaraciones, a los causantes exentos del pago del impuesto por explotar industrias nuevas o necesarias.

Estas obligaciones secundarias subsisten mientras exista la posibilidad de que se presente la obligación principal, pero al desaparecer esta posibilidad, como sucede cuando un comerciante deja de serlo, entonces también las obligaciones secundarias desaparecen.

36. Los terceros no pueden, por definición tener la obligación principal, sólo pueden tener obligaciones secundarias que pueden ser de las tres clases mencionadas en el párrafo anterior.

37. Los terceros afectados por estas obligaciones pueden ser:

a) Los particulares; pueden estar obligados a presentar declaraciones, a no alterar cierres oficiales, a permitir visitas de inspección, etcétera.

b) Los notarios jueces que actúen por receptores encargados de los registros públicos y en general los funcionarios; encargados de llevar la fe política.

c) Los funcionarios y empleados públicos de federación, de los estados y de los municipios, encargados de los servicios públicos, u órganos de las mismas entidades. Pueden estar obligados, por ejemplo, a cancelar estampillas que se les exhiban, a no dar curso a instancias de los que no hayan pagado determinado impuesto, a permitir visitas de inspección, etc. Artículos 40 del código fiscal de la federación de 1966, 72 de la ley de impuesto sobre herencias y legados, 12 de la ley del impuesto sobre la renta, primer párrafo, etc.

SUB- SECCIÓN III

Quiénes pueden ser sujetos pasivos

38. En carácter de sujeto pasivo de una relación tributaria puede decaer en:

I.- Una persona física (artículos 21, fracción I y II, del código fiscal de 1938, 13 del código fiscal de 1966.)

II.- Una persona moral privada, como por ejemplo una sociedad mercantil. (Artículo 21, fracción III, del mismo código de 1938 y 13 del de 1966).

39. III.- Los establecimientos públicos y en general los organismos públicos con funciones descentralizadas del estado, pero con personalidad jurídica propia, como por ejemplo petróleos mexicanos, ferrocarriles nacionales de México y otras instituciones análogas. (Artículos 21, fracción 4, del Código Fiscal de 1938, 13 del de 1966, por ser personas morales.)

El artículo 30, fracción I del Código Fiscal de 1938, decía: "Los organismos públicos con personalidad jurídica, dependientes de cualquiera de esas entidades (

federación, estados, municipios, distrito federal, y territorios) estarán sujetos del pago de las contribuciones federales, excepción hecha de los impuestos sobre la renta y sobre herencias, legados y donaciones.”

40. IV.-La federación, los estados y municipios.

Para saber cuándo, como regla general, pueden ser sujetos pasivos de la obligación tributaria las entidades públicas, debemos tener en cuenta la posición de la legislación mexicana frente al problema de la personalidad del estado. Se han formulado sobre esta cuestión cuatro tesis: La que sostiene que el estado tiene dos personalidades, un de derecho público y otra de derecho privado, la que sostiene que tiene una sola personalidad con dos aspectos; la que afirma que sólo tiene una personalidad de derecho privado y la que sostiene que no es necesario el concepto de personalidad del estado.

La legislación y la jurisprudencia mexicanas aceptan la tesis de la doble personalidad; la suprema corte de justicia de la nación expuso claramente su criterio en ese sentido, al fallar, el 7 de febrero de 1945 la revisión 477/44, Compañía de Servicio de Agua y Drenaje de Monterrey, S.A., diciendo: “Doctrinalmente todos los autores convienen en que el estado realiza, a la par que actos en que aparece manifiesta su soberanía y su fuerza como poder para imponer a los particulares, personas físicas o morales, su voluntad, otros actos en los que se despoja de sus atributos (aunque no del todo) y entra en él comerciando jurídico con los propios particulares para hacer transacciones y conventos en el mismo plano que ellos; es decir entra en relaciones con los particulares no pretendiendo imponer su voluntad, sino buscando el concurso en voluntades. En otras palabras, el estado en unos casos puede obrar como autoridad haciendo uso de los atributos propios de su soberanía para velar por el bien común por medio de dictados imperativos cuya observación es obligatoria, y en otros casos como persona de derecho privado, o sea cuando al igual que los individuos particulares ejecutan actos civiles que se fundan en derechos del propio estado, vinculados a sus intereses particulares, ya celebrando contratos, o promoviendo ante las autoridades, en defensa de sus derechos patrimoniales, de todo lo anterior se concluye lo que se ha dicho en un principio, o sea que el estado puede obrar como sujeto de derecho privado”.

“La segunda premisa que debe asentarse consiste en determinar cuándo obra el estado como autoridad y cuándo como persona de derecho privado. Obra como autoridad siempre que ejecuta un acto o se niega a acceder a una petición, o amenaza o impide por medios pacíficos o violentos la actividad de un individuo o un grupo, o cuando se apodera de los bienes individuales administrativamente; o bien cuando hace uso de la fuerza pública para impedir la comisión de un delito, de la alteración

de la paz pública o la defensa del territorio nacional. Por lo tanto la característica del acto de autoridad es el ejercicio de la potestad pública y la unilateralidad jurídica del acto que lleva a cabo el funcionario, que no le permite al individuo o grupo a quien afecta dicho acto, más defensa que el acudir a la propia autoridad o a otras superiores a ella misma en el mismo orden jerárquico, el poder judicial en su caso, para contrarrestar los efectos de ese acto. En el caso contrario, cuando el acto realizado por el estado no entraña ese acto sea de la naturaleza civil, dicho acto no será de autoridad sino de derecho privado.

“Algunos tratadistas sostienen que en los contratos administrativos el estado contratante no pierde completamente su carácter de autoridad, pues la conserva en cuanto es necesario para exigir y reglamentar la satisfacción de las necesidades públicas que los motivan.”

“Ahora bien, como conclusión de todo lo anterior, hay que convenir en que es necesario estudiar cada caso en que interviene el estado para precisar si obra como autoridad o como sujeto de derecho privado”. (Boletín de información judicial, número 3, pág. 73.)

La federación, los estados, los municipios, pueden ser sujetos pasivos cuando su actividad no corresponde a sus funciones propias de derecho público (artículo 30, fracción I, del código fiscal de la federación, de 1938 y 16 fracción I del de 1966.) esto es, cuando desarrollan actividades iguales en sus fines inmediatos a las de los individuos particulares. El artículo quinto, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dice que están exentas de impuestos: “Las empresas de cualquier naturaleza al gobierno federal, o del distrito federal, a los gobiernos de los estados y territorios federales y a los municipios cuando estén destinadas a un servicio público”; Luego a contrario cense, las empresas de los estados y municipios no destinadas a un servicio público, sino que funcionen como empresas privadas si están sujetas al impuesto sobre la renta, por ejemplo:

Por las siguientes razones:

- 1.- Como procedimiento de contabilidad para conocer la situación financiera exacta de esas empresas.
- 2.- Algunas veces como realización efectiva del gravamen para evitar que en las empresas del estado puedan competir con ventaja, en caso de ser exceptuadas de impuestos con las empresas particulares que sí lo pagan. La necesidad de que concurren en el mercado en condiciones de igualdad exige que las empresas de las entidades públicas serán gravadas.

41. Excepcionalmente los estados y municipios considerados como entidades públicas pueden ser sujetos de impuestos, como sucedía en el caso de la contribución federal.

La contribución federal, de acuerdo con el artículo 131 de la ley general de timbre, se causaba sobre todo entero que se hiciera por impuestos o derechos a una entidad o municipio; normalmente era del 15%, de manera que el causante pagaba su adeudo principal y además un 15% por contribución federal, pero cuando se trataba de multas u otro pago que no tuviera como origen un impuesto o derecho, entonces dentro de la entidad que se pagaba se consideraba incluida la contribución federal (art. 132); en estos casos la contribución era a cargo, no del particular, sino del estado o municipio y éste era así sujeto del impuesto.

42. V.- Las agrupaciones que sin tener personalidad jurídica constituyan una unidad económica diversa de la de sus miembros (artículos 21, fracción V, del Código Fiscal de 1938 y 13, párrafo segundo, del de 1966).

Puede suceder que varias personas sin constituir una persona moral, en los términos del derecho privado, unan sus patrimonios o exploten en conjunto determinada fuente de riqueza, en tal forma, que su actividad económica reunida sea algo de la actividad económica de cada una individualmente considerada.

Si varias personas se unen para la realización de una actividad sin que tal unión implique la existencia de una unidad económica diversa, porque solo se persigue la finalidad de desarrollar una acción uniforme dentro de determinadas normas, pero activando cada quien con sus propios medios, no sé dara el caso de que el conjunto constituya un sujeto de obligaciones fiscales diverso de cada uno de los miembros de esa agrupación. Es el caso, por ejemplo, de varios industriales que constituyen una agrupación con el objeto de establecer condiciones idénticas de elaboración, de venta, etc., pero en que cada uno de ellos conserva su independencia patrimonial, es decir, que cada uno actúa con su propio patrimonio y dentro de sus propias posibilidades, quedando únicamente obligado a respetar los lineamientos generales sobre la forma de operar, establecidos por la agrupación; cada individuo deberá ser considerado como un sujeto pasivo y no así la agrupación.

43. VI.- Las naciones extranjeras, cuando en ellas se grave al estado mexicano (Artículo 30, fracción III, del Código Fiscal de 1938 a contrario sensu y 16, fracción III, del de 1966, también a contrario sensu.)

SUB-SECCIÓN IV

La capacidad del sujeto pasivo

44. Sobre la capacidad jurídica del sujeto pasivo de la relación tributaria existen tres tesis: La primera establece que para juzgar de la capacidad del sujeto deben aplicarse las normas de derecho privado. La segunda considera que debe estar sometida a normas especiales de derecho tributario y la tercera sostiene que el de la capacidad es uno de los "conceptos jurídicos fundamentales que por haber sido elaborados y formulados en el derecho privado no pierden la posibilidad de ser aplicados útilmente en todo el campo del derecho", pero "el derecho tributario recibe íntegramente el concepto en cuestión y no le da la misma importancia que le es atribuida por el derecho privado; lo adapta a sus propias exigencias, manteniendo el concepto general de capacidad jurídica, pero modificando en parte sus supuestos". (Mario Pugliese, *Derecho Financiero*, pag. 61).

En nuestro derecho tributario no encontramos normas especiales sobre capacidad con excepción del artículo 69 del código fiscal de 1938, por lo que debemos concluir que se remite para este efecto a lo establecido en el derecho común.

45. El derecho privado ha formulado la teoría de la capacidad jurídica en la siguiente forma: "La capacidad jurídica se distingue en capacidad de derechos propiamente dicha y capacidad de obrar. Aquella consiste en la capacidad de ser sujeto de derechos y obligaciones; esta en la capacidad de adquirir y ejercitar por sí los derechos, en asumir por sí obligaciones. La primera presupone solo las condiciones naturales de existencia; la segunda, la capacidad de querer; por eso todos los hombres están dotados de la capacidad de derecho en tanto que la capacidad de derechos en tanto que la capacidad de obrar las tienen solo aquellos que se encuentran en ciertas condiciones naturales o jurídicas." (Coviello. *Doctrina General del Derecho Civil*, p.g. 157). La incapacidad puede ser natural o legal, la primera supone la falta de eficiencia de la voluntad, la segunda no siempre la supone pero es excepcional.

46. En el derecho tributario la situación es la siguiente: para que exista la capacidad de sujeto pasivo, y, por lo mismo, la obligación principal correspondiente, en principio, basta la capacidad de derechos, porque la obligación tributaria no se deriva de la voluntad de los individuos si no del imperativo de la ley y por lo mismo carece de importancia que el sujeto tenga o no capacidad de obrar. La capacidad tiene gran importancia por lo que se refiere al hecho generador del crédito fiscal.

Con referencia a la relación que existe entre la capacidad jurídica y el hecho generador del crédito fiscal, podemos distinguir dos situaciones.

1ª. Hay casos en los que, para que el hecho generador del crédito fiscal se reproduzca, es necesario solo la capacidad de derechos y no la capacidad de obrar. Por ejemplo recibir una herencia.

2ª. En otros casos, la realización del hecho generador del crédito fiscal, requiere la capacidad del o de los que en él intervienen, por ejemplo una compraventa.

Debemos recordar que la capacidad es la regla y la incapacidad la excepción.

47. Ahora bien, ¿qué sucede si el acto gravado es nulificado por incapacidad de los que lo celebran? El artículo 1795, fracción I, del Código Civil, dice que el contrato puede ser invalidado por incapacidad legal de las partes o de una de ellas. En este caso los efectos que el acto haya producido provisionalmente se destruyen retroactivamente, y por lo mismo, el pago hecho por concepto de impuesto resulta un pago de lo indebido, el hecho generados del crédito fiscal pierde su eficacia jurídica y habrá derecho a la devolución de lo pagado por concepto de impuesto.

Esta solución lo mismo procede en contra que a favor del fisco. Por ejemplo, de acuerdo con el artículo 390 del Código Civil, sólo pueden adoptar los mayores de treinta años a un menor o aun mayor incapacitado siempre que el adoptante tenga diecisiete años más que el adoptado. Es decir, una persona con menos de treinta años carece de capacidad de derecho para adoptar, y si lo hace, la adopción es nula. Si se pretende basar un crédito fiscal en una adopción nula ese crédito será nulo también. Esta cuestión es importante con referencia a los impuestos sobre herencias y legados y sobre donaciones que señalan las cuotas más bajas a las herencias, legados o donaciones entre los ligados por la adopción; si se nulifica la adopción, el crédito fiscal será probablemente mayor, porque el heredero. Quedaría en calidad de extraño.

48. Por lo que se refiere a las obligaciones secundarias y especialmente a las que tienen un carácter formal procesal, es decir, que implican la realización de actos frente a la administración, es necesaria la capacidad de obrar, ya sea porque tenga el sujeto o porque tenga representante legal. El artículo 69 del Código Fiscal de 1938, decía: "Toda persona física o moral que conforme a las leyes esté en el ejercicio de sus derechos civiles, puede comparecer ante las autoridades fiscales federales por sí o por apoderado. Por los incapacitados, los concursados, los ausentes y las sucesiones, comparecerán sus representantes legítimos."

49. ¿Que pasa si un incapacitado falta a sus obligaciones tributarias, principales o secundarias? Creemos que deben distinguirse dos casos: cuando el incapacitado tiene representante legal y cuando no lo tiene. En el primer caso,

incurrirá en las responsabilidades correspondientes, porque estuvo en la posibilidad de cumplir con sus obligaciones a través de su representante.

SUB-SECCION V

El sexo

50. El sexo de las personas influye en la relación tributaria en las dos formas: o bien para que una persona pueda tener la calidad de sujeto pasivo de determinado impuesto, o bien para obtener ciertos desgravamientos. Como ejemplo de que en virtud del sexo se conceden ciertos desgravamientos, podemos mencionar los siguientes: en el artículo 8º, Fracción I de la Ley del Impuesto Sobre Herencias y Legados del 7 de septiembre de 1940, se concede una reducción del 10% a la cónyuge o concubina. Igual concesión se hace en la Ley Sobre Donaciones de 25 de abril de 1934, en el artículo 8º. Fracción I, aun cuando limitando la exención a sólo \$ 500.00.

SUB-SECCIÓN VI

Edad

51. La edad influye en las relaciones tributarias no sólo porque el menor de edad es un incapaz y puede quedar comprendido en lo que hemos dicho sobre incapacidad, si no también porque ciertos impuestos requieren que la persona tenga determinada edad para que pueda ser sujeto pasivo, o bien porque se conceden en virtud de la edad, ciertos desgarramientos. El artículo 8º. De la Ley del Impuesto Sobre Herencias y Legados, concede reducciones cada vez mayores a los menores de 21, 14 y 7 años; en la fracción V; a los mayores de 60 años que se encuentren dentro de determinados grados de parentesco, y en la fracción VI al heredero que tenga hijos, de menos de 21 años, y lo mismo establecen las fracciones IV, V, VI del artículo 8º. , de la Ley del Impuesto Sobre Donaciones.

SUB-SECCIÓN VII

Estado Civil

52. El estado civil influye en las relaciones tributarias ya sea por el carácter de soltero o casado, o por el grado de parentesco. La primera situación influye, por ejemplo, cuando se trata del impuesto sobre célibes, impuesto sobre los solteros que estableció el estado de Tamaulipas. El artículo 6º, fracción II, del reglamento para el cobro del impuesto de migración de 3 de noviembre de 1926, ya derogado, eximía del impuesto a las mujeres casadas. Por lo que se refiere a la segunda situación podemos observar que la ley del impuesto sobre la renta de 18 de marzo de 1925, al gravar en la cédula VI a los que percibían sueldos, salarios, emolumentos etc., y al gravar en la cédula VII los ingresos derivados del ejercicio de profesiones liberales o de un arte u oficio, autorizaba deducciones para el caso de que el causante sostuviera una, dos, tres, cuatro o más personas.

SUB-SECCIÓN VIII

Religión

53. La religión tiene influencia en cuatro aspectos principales; 1º. Cuando se cobran impuestos especiales a determinadas corporaciones religiosas; 2º. Cuando se les exceptúa de ciertos impuestos; 3º. Cuando se establecen algunos gravámenes para ayuda de determinadas corporaciones, como sucedía en tiempos de la colonia; 4º. Cuando se les reconoce el derecho de establecer ciertos tributos considerándolas como organismos públicos. También sucedió en la colonia. En México, en la actualidad no tiene influencia la religión en la relación tributaria.

SUB-SECCIÓN IX

Nacionalidad

54. El artículo 30 de la Constitución Política dice: "La nacionalidad mexicana se adquiere por nacimiento o por naturalización. A. Son mexicanos por nacimiento: I. Los que nazcan en territorio de la república, sea cual fuere la nacionalidad de sus padres. II. Los que nazcan en el extranjero de padres mexicanos, de padre o de madre mexicana y, III. Los que nazcan a bordo de embarcaciones o aeronaves

mexicanas, sean de guerra o mercantes. B. Son mexicanos por naturalización: I. Los extranjeros que obtengan de la Secretaría de Relaciones, carta de naturalización y, II. La mujer o el varón extranjeros que contraigan matrimonio con varón o mujer mexicanos y tengan o establezcan su domicilio dentro del territorio nacional." El artículo 33 de la misma Constitución dice que "son extranjeros los que no posean las calidades determinadas en el artículo 30".

55. La nacionalidad es uno de los elementos más importantes en las relaciones tributarias. Es uno de los factores en los que se basa la sujeción personal, es decir, el derecho del estado para gravar a un sujeto, cualquiera que sea el origen de su capital o de renta. Sin embargo, la obligación de pagar el impuesto es, en principio, igual para nacionales y extranjeros, los primeros están obligados principalmente por su nacionalidad y secundariamente por los otros conceptos de sujeción: domicilio, origen de la renta, etc. (Arts. 21, fracción I, del Código Fiscal de la Federación de 1938, y del de 1966, y 3º, fracción I, inciso a), de la Ley del Impuesto sobre la Renta). Los segundos en virtud del domicilio (Art. 3º, fracción I, inciso b), de la Ley del Impuesto sobre la Renta), o porque se realiza los actos gravados, o en ella tienen sus capitales, o porque en ella se encuentran las fuentes de la renta.

56. Existen, sin embargo, ciertos impuestos especiales que se causan por los extranjeros. El artículo 1º, de la Ley del Impuesto de Migración de 29 de diciembre de 1973, publicada en el diario oficial del 31 del mismo mes y año, dice: "La presente ley tiene por objeto fijar los impuestos y derechos que deberán pagar los extranjeros no inmigrantes o inmigrados, de conformidad con lo prevista en los capítulos II, III, IV de la ley general de población.

SUB-SECCIÓN X

Ocupación, arte, oficio o profesión

57. La ocupación, arte, oficio o profesión del individuo tiene influencia en la relación tributaria, especialmente en los impuestos personales. El Impuesto sobre la Renta, que entre nosotros fue cédular hasta el año de 1964, gravada con distintas cuotas a los sujetos, según la actividad que diera origen a su renta; comprendía por ejemplo, en la cédula I, a los comerciantes; en la II, a los industriales; en la III, a los agricultores; en la IV, a los empleados, asalariados, etc.; en la V, o los que ejercían algún arte u oficio o profesión liberal; en la VI a los que obtuvieran ingresos por la imposición de capitales, etc.

La actual Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del año de 1964, establece diferente tratamiento a las rentas derivadas del comercio, de la industria, de la agricultura, del trabajo y del capital.

SUB-SECCIÓN XI

Domicilio

58. El domicilio es uno de los elementos más importantes del sujeto pasivo de la obligación tributaria, por las siguientes razones:

1ª. El domicilio de una persona sirve para fundar el derecho de un país, para gravar la totalidad de la renta o del capital, cualquiera que sea el lugar de origen y la nacionalidad del sujeto.

2ª. En los estados federales sirve para determinar qué entidad local y municipio tiene derecho gravar.

3ª. Sirve para determinar ante qué oficina el sujeto debe cumplir con las obligaciones tributarias.

4ª. Para fijar qué oficina es la que puede intervenir para la determinación, percepción y cobro de los créditos fiscales y para el cumplimiento de las obligaciones secundarias que corresponden al estado.

5ª. Para determinar el lugar en que deben hacerse al sujeto las notificaciones, requerimientos de pago y demás diligencias que la ley ordena que se practiquen en el domicilio del causante.

59. El Código Civil del Distrito y Territorios Federales define el domicilio en el artículo 29, en los siguientes términos: " El domicilio de una persona física es el lugar en donde reside con el propósito de establecerse en él; a falta de éste, el lugar en que tiene el principal asiento de sus negocios; y a falta de uno y otro, el lugar en que se halle." El artículo 31 reconoce la existencia de un domicilio legal diciendo: " El domicilio legal de un a persona es el lugar en donde la ley le fija su residencia para el ejercicio de sus derechos y cumplimiento de sus obligaciones, aunque de hecho no esté ahí presente."

Refiriéndose a personas morales, el artículo 33 dice: " Las personas morales tienen su domicilio en el lugar donde se haya establecido su administración. Las que tengan su administración fuera del distrito o de los territorios federales, pero que ejecuten actos jurídicos dentro de las mencionadas circunscripciones, se considerarán domiciliadas en el lugar donde los hayan ejecutado, en todo lo que a

estos actos se refiere. Las sucursales que operen en lugares distintos de donde radica la casa matriz, tendrán su domicilio en esos lugares para el cumplimiento de las obligaciones contraídas por las mismas sucursales”.

60. El derecho tributario debe formular su propia teoría del domicilio sobre las siguientes bases:

1°. Debe desecharse el concepto de domicilio entendido como población, porque carece de toda utilidad, y aceptarse el de domicilio como casa o local.

61. 2°. Cuando los impuestos graven la actividad total de un causante, se considera como domicilio el lugar en que se encuentre el principal asiento de su actividad.

62. 3°. Cuando los impuestos graven determinada actividad o hecho deberá tenerse como domicilio el lugar en que esa actividad o hecho se realice.

63. 4°. Cuando el gravamen recae sobre la propiedad o posesión de bienes inmuebles debe tenerse como domicilio el lugar de ubicación de los bienes.

64. 5°. Las reglas anteriores son aplicables al caso de las unidades económicas.

65. 6°. El derecho tributario puede admitir el señalamiento de domicilios convencionales para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Este domicilio en principio sólo debe admitirse para los casos contenciosos o para aquellos en que el particular hace uso de un derecho o formula alguna gestión que, aun cuando relacionada con alguna obligación tributaria, no se refiere precisamente al cumplimiento de ésta. Es decir, el domicilio convencional sólo debe admitirse para las cuestiones de aspecto procesal y sus efectos se limitará a la cuestión para la que fue señalado.

66. 7°. Sin embargo, en casos justificados puede admitirse el señalamiento de un domicilio convencional. El artículo 4°. De la ley del impuesto de la renta, en su párrafo último, dice: “ La propia secretaría por causas especiales y a solicitud del causante podrá señalar otro domicilio.”

En algunos casos el fisco puede señalar discretamente el domicilio de una persona.

El artículo 10 del Código Fiscal de la Federación define como domicilio fiscal: a) Para persona física cuando realice actividades empresariales el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios; b) Cuando realicen actividades independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus

actividades; c) En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades. En el caso de personas morales: a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio; b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.

SUB-SECCIÓN XII

Persona moral.

67. Las personas morales de derecho privado, y las físicas que las integran se encuentran sometidas a ciertos gravámenes especiales. En el caso de las sociedades mercantiles, además de los impuestos al ingreso global de las empresas se causa el impuesto a los dividendos a cargo de los socios de la sociedad. Por otra parte, las sociedades civiles están sometidas al constituirse, a un impuesto especial sobre el capital, señalado en la fracción IX de la tarifa de la ley general del timbre, de 26 de diciembre de 1975, a razón de 0.12% sobre el capital social. Los ingresos derivados de inversiones en sociedades extranjeras, están gravadas por la fracción I, inciso c), del artículo 60 de la ley del impuesto sobre la renta y el artículo 89 de la propia señala el impuesto a cargo de las asociaciones y sociedades civiles.

Actualmente el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 34%.

SECCIÓN II

DE LA RESPONSABILIDAD DE LOS SUJETOS DEL CRÉDITO FISCAL

68. Haremos el estudio del concepto de responsabilidad de los sujetos del crédito fiscal, basándonos en el Código Fiscal de la Federación, del 30 de diciembre de 1938. De acuerdo con este código las calidades de sujeto, deudor y responsable de un crédito fiscal se confunden, es decir, corresponden a la misma persona.

Ya vimos que el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación de 1938 al definir el sujeto dice: " Sujeto o deudor de un crédito fiscal, es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes, está de una manera directa al pago de una prestación determinada al fisco federal. " De acuerdo con esta definición, el concepto de sujeto o deudor para el derecho positivo es único, pero en cambio, el mismo código fiscal distinguía cuatro clases de responsabilidades que son: Directa, Sustituta, Solidaria y Objetiva.

69. En el derecho privado la responsabilidad " es la obligación de reparar y satisfacer por si o por otro, cualquier pérdida o daño que se hubiese causado a un tercero."

Como se puede observarse, en el derecho privado el concepto de responsabilidad está vinculado al del daño, se es responsable cuando ha causado un daño, por uno mismo o por otra persona que en cierta forma depende de uno, o por una cosa. Para el código fiscal de 1938, no es necesaria la existencia del daño para la tributación de la responsabilidad, ésta se funda en diversas razones.

70. La responsabilidad directa la tiene la persona cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, la persona que produce o es propietaria o poseedora de la cosa gravada o realiza el acto gravado.

SECCIÓN III

OTROS ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS

Objeto

71. Objeto del impuesto es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

Generalmente el objeto da nombre al impuesto, aunque el nombre no siempre permite deducir su objeto.

El objeto así considerado puede ser una cosa, mueble o inmueble, un acto, un documento, una persona que en este caso será sujeto y objeto del impuesto, como sucede en los impuestos de capacitación.

72. Unidad fiscal o unidad del impuesto. Es la cosa o cantidad delimitada en medida, número, peso, etc., sobre la que la ley fija la cantidad que deba pagarse por concepto de impuesto y que servirá para hacer el cálculo correspondiente en cada caso concreto. Por ejemplo: un kilo de sal, un litro de alcohol, determinada cuantía de renta, etc.

73. La cuota del impuesto. Es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en forma de tanto por ciento.

74. Base del impuesto. Es la cuantía sobre al que determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo: monto de la renta percibida, valor de la porción hereditaria, número de litros producidos, etc.

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

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

77. Procedimiento tributario. Puede dividirse en tres fases: Oficiosa, Ejecutiva y Contenciosa. La primera se forma por todos los actos de la administración

encaminados a la determinación y percepción del crédito fiscal, fijación de las bases para su liquidación, la liquidación, su notificación al causante y su percepción. En algunos casos será necesario que la administración realice todos estos actos, en otros, algunos de ellos se realizarán por el causante y los demás por la administración.

78. Causa o fundamento del impuesto. El motivo por el que se cobran los impuestos.

79. Fuente del impuesto. Es el monto de los bienes o de la riqueza de donde se obtiene lo necesario para pagar el impuesto, puede ser la renta o el capital.

SECCIÓN IV

LAS FUENTES DEL IMPUESTO

80. Las fuentes de los impuestos son los bienes o la riqueza de los que se saca la cantidad necesaria para pagar el impuesto. Son dos estas fuentes: El capital y la renta.

El capital individual es el conjunto de bienes de una persona, susceptibles de producir una renta. Capital nacional es el conjunto de bienes de un país, dedicados a la producción.

81. Los impuestos generales sobre el capital han caído en desuso, en la mayor parte de los países, por las siguientes causas:

A: Son contrarios al principio de generalidad.

1°. Porque no todos los miembros del estado tiene capital, existiendo muchos que viven solamente de rentas originadas en su trabajo.

2°. Porque sólo podría ser gravada la fortuna inmueble, por la dificultad de controlar la fortuna mueble. Es decir, es fácil determinar el capital fijo, pero es muy difícil controlar el capital circulante.

B. Son contrarios al principio de uniformidad, porque varía productividad de las diversas clases de capital según la naturaleza de los bienes que lo integran.

C. Absorben la fuente del impuesto.

D. Cuando afectan la industria del comercio, constituyen un obstáculo para el desarrollo de la producción.

En nuestro régimen tributario no existe un impuesto general sobre el capital, pero sí algunos impuestos especiales.

82. No deben confundirse aquellos impuestos en los que se toma en cuenta el capital sólo como base para hacer el cálculo del gravamen con aquellos en los que se grava realmente el capital. Para saber en cada caso concreto si se trata realmente de un impuesto sobre el capital, o de uno en él éste sólo sirve de base para el cálculo del gravamen, deberán tenerse en cuenta todos los elementos del impuesto.

83. Sin embargo, los impuestos especiales sobre el capital, pueden justificarse por las siguientes razones:

1ª. Porque el impuesto sobre la renta no grava a los particulares con una igualdad perfecta, y esta facilita al desarrollo del capital de algunos, por lo que es justo que por medio de un impuesto sobre el capital, se grave una fortuna que, en cierta forma, se ha desarrollado por el desigual sistema impositivo.

2ª. Porque es posible utilizarse como un medio para evitar las acumulaciones de capital en pocas manos.

3ª. Porque puede utilizarse para lograr una redistribución de los capitales, haciéndolos llegar a aquellos organismos o personas que pueden darles mejor empleo desde el punto de vista de beneficio social, como cuando el rendimiento del impuesto se emplea para la constitución de capitales de economía públicas, o de organismos públicos con personalidad jurídica.

84. Al establecer los impuestos especiales sobre el capital, se debe tener en cuenta su origen, que puede ser: el ahorro o el azar, porque los capitales que tiene este último origen, deben ser gravados más fuertemente. Todavía dentro de esta última categoría, se pueden distinguir las ganancias fortuitas, las ganancias de juego y las herencias o donaciones.

85. Wagner, establece una distinción entre el capital individual y el capital nacional y dice que el capital nacional se grava cuando se establecen impuestos que lo hacen disminuir, que estos impuestos son perjudiciales porque hacen disminuir la producción y, en consecuencia, también la población; por ejemplo, los impuestos destinados a gastos de guerra, que estos impuestos sólo se justifican en casos de crisis graves, pero en cambio sí son admisibles los impuestos sobre el capital individual.

86. La renta. La fuente normal de los impuestos debe ser la renta. La renta está constituida esencialmente por los ingresos, en moneda o en especie, que provengan del patrimonio personal o de las actividades propias del contribuyente, o de la

combinación de ambos, como el ejercicio de una profesión. Tiene los siguientes caracteres:

1º. Es susceptible de renovarse, porque proviene de una fuente normalmente productora, como el capital o la actividad personal, aun cuando hay casos en los que no tiene periodicidad.

2º. Se encuentra económicamente y jurídicamente a disposición del beneficiario, que puede disponer libremente de ella.

87. Pero surge esta cuestión, ¿debe gravarse la renta bruta, la renta neta, la renta libre a o la renta legal?.

La renta bruta, es aquella que se considera sin deducción alguna. La renta neta es aquella en la que se deducen los gastos que requiere la producción de esa renta.

88. Renta libre es la que queda al individuo después de deducir, no sólo los gastos de obtención de la renta, sino también las cargas de todas las clases que pueden pesar sobre ella. En esta forma, la renta queda reducida a cero, o casi a cero, pero Jefe sostiene que puede tomarse en cuenta, siempre que el legislador indique cuáles son las cargas que puede deducirse.

89. Renta legal es aquella que se obtiene de deducir de los ingresos totales únicamente los gastos que autoriza la ley.

90. Al gravar las rentas, se debe tener en cuenta su diversa naturaleza y, para este efecto, se puede clasificar en rentas fundadas y rentas no fundadas. Las primeras son las que derivan del capital, y las segundas las que se derivan del trabajo sin tener base patrimonial; no pueden ser gravadas en la misma forma, porque las primeras son más seguras y permanentes; los que las tienen pueden disponer de la totalidad de su renta, en tanto los que tienen las segundas, deben reservar una parte de esa renta para posibles contingencias futuras. Aun entre las fundadas puede haber diferencias.

91. En nuestro sistema tributario tenemos un impuesto sobre la renta, regido por la ley de 29 de diciembre de 1998.

La ley grava la renta bruta, en el caso de los intereses derivados de toda clase de actos, convenios y contratos, las participaciones provenientes de la explotación del subsuelo o de concesiones otorgadas por el gobierno federal, por los estados o por los municipios, etcétera.

La ley toma como base la renta neta en el impuesto sobre la renta, porque considera como ingreso gravable la diferencia entre los ingresos acumulados en un ejercicio y las deducciones autorizadas por la ley.

CAPÍTULO VI

LOS PRINCIPIOS JURÍDICOS DE LOS IMPUESTOS

92. Los principios jurídicos de los impuestos son los que se encuentran establecidos en la legislación positiva de un país. Pueden clasificarse en dos categorías: constitucionales y ordinarios. Los primeros son aquellos que están establecidos en la constitución; los segundos son los establecidos en las leyes ordinarias que se refieren a la actividad tributaria del estado. Todos juntos constituyen, el derecho tributario, rama del derecho financiero público o derecho fiscal.

SECCIÓN I

LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

93. Los principios constitucionales de los impuestos 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.

Los principios constitucionales pueden dividirse en tres grupos principales que son:

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

2°. Principios derivados de la organización política de los Estados Unidos Mexicanos, y

3°. Principios de política económica que por haberse considerado fundamentalmente fueron establecidos en la constitución.

El artículo 31 constitucional dice: " Son obligaciones de los mexicanos: IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

SECCIÓN II

LOS PRINCIPIOS JURÍDICOS ORDINARIOS

94. Hemos analizado en el capítulo anterior, cuáles son los principios jurídicos constitucionales de los impuestos. Pero hay otros principios jurídicos que no están establecidos en la ley fundamental, sino en leyes ordinarias, y a los que llamaremos principios jurídicos ordinarios de los impuestos, porque aun cuando no tienen la fijeza de los establecidos por la constitución, sí rigen todo lo relativo a los elementos esenciales de los impuestos, como sujeto, objeto, cuotas, forma de recaudación, sanciones, e integración con las normas constitucionales el derecho tributario.

En nuestro derecho positivo, podemos distinguir tres clases de disposiciones ordinarias: La ley de ingresos, las leyes y demás disposiciones reglamentarias de cada uno de los renglones de ingresos, y el Código Fiscal de la Federación.

95. Las leyes de ingresos de la federación, como hemos dicho, son expedidas por el congreso de la unión cada año, y no contienen sino enumeración de los ingresos que puede percibir la misma federación dentro de cada ejercicio fiscal.

Las legislaturas de los estados expiden tanto las leyes de ingresos del erario local, como las leyes de ingresos de los municipios que lo integran, de acuerdo con lo establecido en el artículo 115, fracción II, de la constitución. El congreso de la unión expide las leyes de ingresos del distrito y territorios federales.

96. Las disposiciones reglamentarias de cada uno de los renglones de ingresos son: las leyes, reglamentos, circulares, y las demás disposiciones que las aclaran y precisan.

En las leyes se establecen los elementos esenciales del impuesto: sujeto, objeto, cuota, forma de pago, época de pago, procedimiento para la determinación del crédito fiscal, sanciones, recursos del causante contra las violaciones de la ley, etc. Generalmente se expide un reglamento por el ejecutivo, con referencia a cada ley, para hacer posible su aplicación, y además las circulares y demás disposiciones necesarias para su mejor cumplimiento.

97. El Código Fiscal de la Federación, merece especial mención, porque contiene en normas de derecho positivo los más avanzados principios de las ciencias de las finanzas en materia tributaria. El primer código fue expedido el 30 de diciembre de 1938. Como un tímido antecedente suyo, podemos mencionar la Ley de Percepciones Generales de la Federación de 31 de diciembre de 1937, que

sólo estuvo en vigor el año de 1938. Antes no existía un ordenamiento que recogiera esos principios que se había dejado a la lucubración doctrinal. El Código Fiscal de la Federación, es el primer esfuerzo serio para reunir en un solo cuerpo de leyes, las normas más generales del derecho tributario. El Código Fiscal de 1938 estaba dividido en siete Títulos.

El Código Fiscal de 1998, está dividido en seis Títulos. El Título primero contiene Disposiciones Generales entre las que figuran las definiciones de impuesto, derecho, producto y aprovechamiento.

El Título segundo se refiere " De los Derechos y Obligaciones de los Contribuyentes". El Capítulo Único en la que figuran las promociones, notificaciones, medios de pago, etc.

El Título tercero se denomina " De las Facultades de las Autoridades Fiscales", el Capítulo Único en la que destaca, la asistencia al contribuyente, consultas, visitas domiciliarias, etc.

El Título cuarto se llama " De las Infracciones y Delitos Fiscales"; comprende dos Capítulos que son: El 1º. , De las Infracciones; el 2º. De los Delitos Fiscales.

El Título quinto se refiere " De los Procedimientos Administrativos"; comprende tres Capítulos que son: El 1º. Del Recurso Administrativo; Sección I, Del Recurso de Revocación; Sección II, De la Impugnación de las Notificaciones; Sección III, Del Trámite y Resolución del Recurso. El 2º. , De las Notificaciones y la Garantía del Interés Fiscal. El 3º. , Del Procedimiento Administrativo de Ejecución; Sección I, Disposiciones Generales; Sección II, Del Embargo; Sección III, De la Intervención; Sección IV; Del Remate.

El Título sexto se refiere " Del Procedimiento contencioso Administrativo" y se divide en doce Capítulos. El 1º. Se refiere a las Disposiciones Generales; El 2º. , De la Improcedencia y Sobreseimiento; El 3º. , De los Impedimentos y Excusas; El 4º. , De la Demanda; El 5º. , De la Contestación; El 6º. , De los Incidentes; El 7º. , De las pruebas; El 8º. , del cierre de la instrucción; El 9º. , de la sentencia; El 10º. , De los Recursos; Sección I, de la Reclamación; Sección II, De la Apelación. Derogada; Sección III, De la Revisión; El 11º. , De las Notificaciones y del Computo de los Términos; El 12º. , De la Jurisprudencia.

La expedición del Código Fiscal de la Federación y la creación del Tribunal Fiscal, son dos acontecimientos jurídicos de gran trascendencia, que colocan a nuestro país entre los más avanzados en esta materia; para completar esta obra debe hacerse una revisión general de nuestro sistema impositivo para ajustarlo, en lo humanamente posible, a los distados de la técnica financiera.

CAPÍTULO VII

LA CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS

98. Los impuestos se han clasificado tradicionalmente en dos grandes grupos: impuestos directos e impuestos indirectos. Existen dos criterios principales para distinguir un grupo de otro. Un criterio basado en la repercusión y un criterio que llamaremos administrativo.

De acuerdo con el primero, impuesto directo es aquel en el que el legislador se propone alcanzar inmediatamente, desde luego, el verdadero contribuyente; suprime a todo intermediario entre el pagador y el fisco, de manera que las calidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto se confunden. Por el impuesto indirecto el legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión. Las calidades de sujeto del impuesto y pagador son distintas. El legislador grava al sujeto a sabiendas de que éste trasladará el impuesto al pagador.

De acuerdo con estas definiciones, se puede clasificar entre los impuestos directos, el impuesto sobre la renta, el impuesto sobre la propiedad raíz cuando el propietario habita su casa, el impuesto sobre herencias y legados, y el impuesto sobre donaciones y, entre los indirectos, los de importación y exportación, los que gravan la producción de ciertos artículos, etc.

Desde el punto de vista administrativo, los impuestos directos son los que recaen sobre las personas, la posesión, o el disfrute de la riqueza, gravan situaciones normales y permanentes, son más o menos estables y pueden percibirse según listas nominativas de causantes. Los impuestos indirectos, al contrario, son percibidos con ocasión de un hecho, de un acto, de un cambio aislado, accidental, no pueden formarse listas nominativas de contribuyentes.

De acuerdo con estos criterios, son impuestos indirectos, por ejemplo, los que gravan las herencias y legados, la compraventa, etcétera, y directo el de la renta.

99. Los impuestos indirectos se dividen en dos grandes categorías: los impuestos sobre los actos y los impuestos sobre los consumos. Un ejemplo de los primeros son los impuestos de importación y exportación.

100. Los impuestos directos pueden clasificarse en personales y reales.

Los impuestos personales son aquellos en los que se toman en cuenta las condiciones de las personas que tienen el carácter de sujetos pasivos, como, por ejemplo, el impuesto sobre herencias y legados. Impuestos reales son aquellos que recaen sobre la cosa objeto del gravamen, sin tener en cuenta la situación de la

persona que es dueña de ella y que es sujeto del impuesto, por ejemplo, el impuesto sobre la propiedad raíz. Hay un tercer tipo en el que se toman en cuenta, en cierta medida, la capacidad contributiva de las personas; éstos son los impuestos semipersonales.

101. Los impuestos reales se clasifican en dos grupos: los que gravan a la persona considerándola como un objeto y los que gravan las cosas. En el primer grupo, tenemos el impuesto de capitación cuando está establecido en forma fija e igual para todos, porque hay ocasiones en que este impuesto ha adquirido tal desarrollo, que se ha convertido en un verdadero impuesto personal sobre la renta; en este caso pierde el carácter de impuesto real. Lo tiene, cuando es una cuota por cabeza sin tener en cuenta las consideraciones personales del gravado. Este impuesto ha existido en casi todos los países y, en algunos, subsiste.

Entre los impuestos reales sobre las cosas tenemos el ya mencionado impuesto local sobre la propiedad raíz, rústica y urbana.

102. En el sistema tributario mexicano se han desechado las clasificaciones que hemos mencionado. La clasificación contenida en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1998. Se basa en el objeto del impuesto, y comprende nueve grupos que son los siguientes:

I. IMPUESTOS:

- 1.- Impuesto Sobre la Renta.
- 2.- Impuesto al Activo.
- 3.- Impuesto al Valor Agregado.
- 4.- Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.
- 5.- Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos.
- 6.- Impuesto Sobre Automóviles Nuevos.
- 7.- Impuesto Sobre Servicios Expresamente Declarados de Interés Público por Ley, en los que intervengan Empresas Concesionarias de Bienes de Dominio de la Nación.
- 8.- Impuesto a los Rendimientos Petroleros.
- 9.- Impuestos al Comercio Exterior.
- 10.- Accesorios.

II.- APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL:

- 1.- Aportaciones y abonos retenidos a los trabajadores por patrones para el fondo nacional de la vivienda para los trabajadores.

- 2.- Cuotas para el seguro social a cargo de patrones y trabajadores.
- 3.- Cuotas del sistema de ahorro para el retiro a cargo de los patrones.
- 4.- Cuotas para el instituto de seguridad y servicios sociales de los trabajadores del estado a cargo de los citados trabajadores.
- 5.- Cuotas para el instituto de seguridad social para las fuerzas armadas mexicanas a cargo de los militares

III.- CONTRIBUCION DE MEJORAS:

- 1.- Contribución de mejoras por obras públicas de infraestructura hidráulica.

IV.- DERECHOS:

- 1.- Servicios que presta el estado en funciones de derecho público.
- 2.- Por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público.
- 3.- Derecho sobre la extracción de petróleo.
- 4.- Derecho extraordinario sobre la extracción de petróleo.
- 5.- Derecho adicional sobre la extracción de petróleo.
- 6.- Derecho sobre hidrocarburos.

V. CONTRIBUCIONES NO COMPRENDIDAS EN LAS FRACCIONES PRECEDENTES CAUSADAS EN EJERCICIOS FISCALES ANTERIORES PENDIENTES DE LIQUIDACION O DE PAGO:

VI.- PRODUCTOS:

- 1.- Por los servicios que no correspondan a funciones de derecho público.
- 2.- Derivados del uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.

VII.- APROVECHAMIENTOS:

- 1.- Multas
- 2.- Indemnizaciones.
- 3.- Reintegros.
- 4.- Provenientes de obras públicas de infraestructura hidráulica.
- 5.- Participaciones en los ingresos derivados de la aplicación de leyes

- locales sobre donaciones expedidas de acuerdo con la federación.
- 6.- Participaciones en los ingresos derivados de la aplicación de leyes locales sobre donaciones expedidas de acuerdo con la federación.
 - 7.- Aportaciones de los estados, municipios y particulares para el servicio del sistema escolar federalizado.
 - 8.- Cooperación del distrito federal por servicios públicos locales prestados por la federación.
 - 9.- Cooperación de los gobiernos de estados y municipios y de particulares para alcantarillado, electrificación, caminos y líneas telegráficas, telefónicas y para otras obras públicas.
 - 10.- 5% de días de cama a cargo de establecimientos particulares para internamiento de enfermos y otros destinados a la secretaría de salud.
 - 11.- Participaciones a cargo de los concesionarios de vías generales de comunicación y de empresas de abastecimiento de energía eléctrica.
 - 12.- Participaciones señaladas por la ley federal de juegos y sorteos.
 - 13.- Regalías provenientes de fondos y explotaciones mineras.
 - 14.- Aportaciones de contratistas de obras públicas.
 - 15.- Destinados al fondo para el desarrollo forestal.
 - 16.- Cuotas compensatorias.
 - 17.- Hospitales militares.
 - 18.- Participaciones por la explotación de obras del dominio público señaladas por la ley federal del derecho de autor.
 - 19.- Recuperaciones de capital.
 - 20.- Provenientes de decomiso y de bienes que pasan a propiedad del fisco federal.
 - 21.- Rendimientos excedentes de petróleos mexicanos y organismos subsidiarios.
 - 22.- No comprendidos en los incisos anteriores provenientes del cumplimiento de convenios celebrados en otros ejercicios.
 - 23.- Otros.

VIII.- INGRESOS DERIVADOS DE FINANCIAMIENTOS:

- 1.- Emisiones de valores.
- 2.- Otros financiamientos.

IX.- OTROS INGRESOS:

- 1.- De organismos descentralizados.

- 2.- De empresas de participación estatal.
- 3.- Financiamiento de organismos descentralizados y empresas de participación estatal.

CAPÍTULO VIII**TÍTULO II-A****103. DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO DE LAS PERSONAS MORALES****ARTS. - 67 AL 67-I****PERSONAS MORALES QUE DEBEN TRIBUTAR EN EL RÉGIMEN****ARTÍCULO 67.**

Las personas morales que deben tributar en el régimen que se dediquen exclusivamente a las siguientes actividades deberán pagar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en este Título, a excepción de aquellas que tengan el carácter de controladoras o controladas en los términos del Capítulo IV del Título II de esta Ley, mismas que pagarán el impuesto conforme a lo previsto en dicho Capítulo.

Agricultura
Ganadera
Pesca
Silvicultura
Autotransporte terrestre de carga
Autotransporte terrestre de pasajeros

Tasa aplicable 34%

Impuesto del ejercicio = 3 meses siguientes
Aplicable art. 13 y capítulo VI del Título II.

BASE DEL IMPUESTO ENTRADAS MENOS SALIDAS.**ARTÍCULO 67-A.**

Las personas morales determinarán el resultado fiscal de la siguiente forma:

Resultado Fiscal = Total entradas obtenidas.
Menos salidas autorizadas (67-C)

= P.T.U.

DISMINUCIÓN DE RESULTADO FISCAL PARA ACTIVIDADES AGRÍCOLAS, GANADERAS, Y OTRAS.

ARTÍCULO 67-B

Las personas morales podrán disminuir el resultado fiscal del ejercicio en una proporción que se determinará como sigue:

I.- 20 veces S.M.G.A.G. anualizado por cada socio, máximo 200 salarios anualizados.

Máximo 10 socios a 20 salarios mínimos.

II.- Proporción del monto S.M.G. represente de ingresos propios de la actividad

III.- Proporciones de los últimos cinco ejercicios anteriores

IV.- Promedio de proporciones fracciones II y III y el resultado será la proporción de disminución del resultado fiscal.

“ En los primeros cinco ejercicios, el promedio se calculará con las proporciones que se hubieren determinado en el ejercicio o ejercicios transcurridos a partir de 1991 o de aquel en que el contribuyente comience a pagar el impuesto conforme a lo previsto en este capítulo”.

ENTRADAS Y SALIDAS, CONCEPTOS Y REFERENCIAS.

ARTÍCULO 67-C.

Los contribuyentes considerarán las entradas en efectivo, bienes o servicios obtenidos en el ejercicio. Se considerarán entradas, entre otras, las que se mencionan en el artículo 119-D de esta Ley.

Entradas:	Efectivo. Bienes. Servicios. Art. 119-D
-----------	--

Menos:

Salidas: Efectivo.

	Bienes. Servicios. Art. 119-E (excepto frac. XII)
--	---

Deben cumplir con requisitos fiscales para su deducción o ser considerados como salidas.

SALDO INICIAL DE ENTRADAS, SALIDAS Y CAPITAL.

ARTÍCULOS 67-D.

Los contribuyentes que comiencen a pagar el impuesto conforme a este Título, considerarán a la fecha en que se inicie el ejercicio respectivo, con base en el estado de posición financiera a que se refiere el artículo 119-I, fracción I de esta Ley.

Estado de Posición Financiera (art. 119-I frac. I)

Saldo inicial de entradas = Pasivo + Capital

Saldo inicial de salidas = Activos

Activos del saldo inicial no darán lugar a salida posteriormente.

Salidas: Pagos de interese, prestamos y demás pasivos que consideraron entradas.

Entradas: Recurso proveniente de la enajenación de los activos, cualquier ingreso que los mismos generen

CAPITAL Monto total d activos.

= Menos

INICIAL Monto total de pasivos.

OPCIÓN DE COMPARAR CAPITALES

ARTÍCULO 67-E.

Los contribuyentes a que se refiere este Título, para calcular el impuesto sobre la renta a su cargo en el ejercicio en el que determinen resultado fiscal, podrán comparar el capital contable actualizado a la fecha de terminación del ejercicio de que se trate con el saldo de la cuenta de capital de aportación al inicio de dicho ejercicio.

Capital contable actualizado a la fecha de terminación del ejercicio de que se trate. Adicionado con resultado fiscal del mismo periodo.

Mayor: el impuesto se calculará sobre el total del resultado fiscal del ejercicio.

Saldo de la cuenta de capital de aportación al final del ejercicio.

Mayor: Disminución de capital de aportación.

I.- Cuando el resultado fiscal sea mayor que la disminución del capital de aportación, la diferencia entre ambos conceptos será el monto del resultado fiscal sobre el que se pagará impuesto en el ejercicio, el importe restante se considerará utilidad pendiente de distribuir de ejercicios anteriores a la fecha en que se comenzó a tributar conforme a este título y se pagará el impuesto aplicando la tasa contenida en el artículo 10.

II.- Cuando el resultado fiscal sea menor que la disminución del capital de aportación, no se pagará el impuesto por el resultado fiscal del ejercicio y la disminución del capital se considerará utilidad pendiente de distribuir de ejercicios anteriores a la fecha en que se comenzó a tributar conforme a este título y se pagará el impuesto aplicando la tasa contenida en el artículo 10.

OBLIGACIONES DIVERSAS DEL RÉGIMEN

ARTÍCULO 67.- F.

Los contribuyentes sujetos a este régimen, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, deberán cumplir con las obligaciones a que se refiere el artículo 119-I de la misma. Para estos efectos se estará a lo siguiente:

I.- Fusión o liquidación formular Estado de Posición Financiera.
(Art. 119-I – Frac. II)

II.- Contabilidad de acuerdo Código Fiscal de la Federación y su Reglamento (en lugar de Frac. III Art.119-I) registrará mediante cuentas de orden

III.- Declaraciones provisionales Art. 67-H.

IV.- Información antepenúltimo párrafo art. 119-I, arts. 86, último párrafo, 92, sexto párrafo y 123 frac. III.

V.- Ejercicio irregular al salir del régimen de este Título, deberán estar a lo dispuesto en el artículo 67-G de esta Ley.

VI.- Presentar declaración informativa por fideicomiso y A. en P., en el mes de febrero de cada año.

SALIDA DEL RÉGIMEN, LIQUIDACIÓN O FUSIÓN.

ARTÍCULO 67-G.

Cuando los contribuyentes dejen de cumplir con los requisitos para tributar conforme a este Título, entren en liquidación o se fusionen, estarán a lo siguiente:

I.- Considerarán el capital contable actualizado expresado en estado de posición financiera más cualquier provisión no deducible del ejercicio pendiente de pago y el saldo cuenta capital aportado.

II.- Resultado Fiscal : Diferencia. Valor capital contable actualizado expresado en el estado de posición financiera y saldo cuenta de capital de aportación.

III.- Cuenta de utilidad pendiente de gravamen. Cuando el capital contable sea mayor que la cuenta de capital de aportación, la diferencia será el saldo inicial de la cuenta de utilidad pendiente de gravamen.

Cuando se retiren utilidades del régimen simplificado posterior a la fecha en que dejaron de tributar, la tasa de impuesto será del 34%.

IV.- Pérdida fiscal. Cuando el capital contable sea menor al monto de la cuenta de capital de aportación la diferencia se considerará como pérdida fiscal, podrá disminuir a la utilidad fiscal o adicionar a la pérdida fiscal que determine en el Título II de esta Ley. Según el Capítulo III del Título II.

V.- La disminución de pérdidas fiscales anteriores actualizadas según artículo 55 de esta Ley, en los términos de la fracción III de este artículo, lo podrá efectuar a partir del ejercicio en que comience a pagar el impuesto conforme al Título II de esta Ley. Para efectos de plazos no deberá considerar los ejercicios del Régimen Simplificado.

VI.- Pagos provisionales y ajustes. Cuando dejen de tributar en este Título no estarán obligados a pagos provisionales en el ejercicio que suceda, si el cambio es antes del séptimo mes estará obligado a calcular y enterar el ajuste según artículo 12-A de la propia Ley, por los meses a partir que comenzaron a tributar conforme al Título II, debiendo considerar como último mes de la primera mitad del ejercicio el mes de junio.

VII.- Saldo del cufin anterior a la entrada al Régimen Simplificado que no haya sido distribuido se podrá adicionar por una sola vez a la cuenta de utilidad fiscal neta en los ejercicios siguientes. La actualización será desde el mes en que se hizo la última actualización fiscal neta la parte del saldo antes mencionado.

PAGOS PROVISIONALES MENSUALES

ARTÍCULO 67-H.

Las personas morales a que se refiere este Título efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto anual , la declaración se presentarán en oficinas autorizadas, día 17 del mes inmediato posterior al que corresponda el pago.

Determinación del pago provisional:

Total de entradas menos total de salidas (art. 67-C), diferencia por tasa (art. 67), impuesto a pagar menos pagos anteriores.

Ingresos del ejercicio anterior menores a cuatro millones de pesos. Pagos provisionales trimestrales día 17 del mes inmediato posterior al trimestre que corresponda el pago.

Entradas menos salidas, diferencia por tasa, impuesto a pagar menos pagos posteriores.

OPCIÓN PARA TRANSPORTISTAS DE CUMPLIR OBLIGACIONES EN FORMA INDIVIDUAL.

ARTÍCULO 67-I.

Las personas físicas integrantes de personas morales que realicen actividades de autotransporte de carga o de pasajeros camiones o autobuses, podrán cumplir con sus obligaciones en forma individual, siempre que administren directamente los vehículos que les correspondan o hubieran aportado a la persona moral. Dar aviso a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y comunicarlo por escrito a la persona moral respectiva dentro de los tres primeros meses del ejercicio de que se trate.

Gastos de vehículo que administre.

Documentación a nombre de la persona moral.

La persona moral entregará los comprobantes de los gastos realizados durante el ejercicio relativos al vehículo administrado por la persona física.

Pueden deducir los gastos comunes efectuados por la persona moral.

Los comprobantes deben reunir los requisitos para que sean deducibles.

TÍTULO IV**CAPÍTULO VI****SECCIÓN II****104.-DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO A LAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES****ARTS. 119-A AL 119-L****ACTIVIDADES EMPRESARIALES SUJETAS A ESTE RÉGIMEN****ARTÍCULO 119-A**

Las personas físicas que se dediquen a las siguientes actividades pagarán el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en esta Sección:

Agricultura.

Ganadería.

Pesca.

Silvicultura.

Autotransporte terrestre de carga.

Autotransporte terrestre de pasajeros.

OPCIÓN ARTESANOS.

Ingresos propios actividad menor a \$ 2' 233,824.00 del ejercicio anterior.

No podrán optar tributar en esta sección:

Quienes obtuvieron más del 25% de sus ingresos en el año de calendario anterior por comisión, mediación, agencia de representación, correduría, consignación, distribución o espectáculos públicos.

En el caso de asociación en participación, el asociante y el asociado sólo podrá tributar conforme a esta sección cuando ambos sean contribuyentes del régimen simplificado.

INGRESOS ACUMULABLES EN RÉGIMEN SIMPLIFICADO.

ARTÍCULO 119-B

Total de entradas de recursos obtenidos en el ejercicio menos total de salidas autorizadas por el artículo 119-E correspondiente al mismo ejercicio. Ingresos acumulables. P.T.U.

Impuesto anual aplicará lo dispuesto por el Capítulo XII del Título IV de esta Ley. Tasa aplicable 34%; Podrá aplicar la reducción a que se refiere el artículo 143 de esta Ley, podrá acreditar contra el Impuesto al Activo del mismo ejercicio, en los términos del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo; la PTU a trabajadores sobre el ingreso acumulable que resulte de conformidad con lo dispuesto a esta Sección.

PROCEDIMIENTO ESPECIAL PARA ACTIVIDADES AGRÍCOLAS, GANADERAS Y OTRAS.

ARTÍCULO 119-C

Podrán disminuir del ingreso acumulable:

- I.- 20 veces S.M.G.A.G. anualizado.
- II.- Proporción del monto represente de ingresos propios de la actividad.
- III.- Proporciones de los últimos cinco ejercicios anteriores.
- IV.- Promedio de proporciones fracciones II y III y el resultado será la proporción de disminución al ingreso acumulable del ejercicio.

Artisanos los requisitos en este artículo serán aplicables por sus ingresos que obtengan por venta de bienes que elaboren ellos mismos, al público en general, siempre que se elaboren manualmente. No podrán tributar los que hayan obtenido ingresos superiores a \$ 959,772; activo mayor a 15 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año.

CONCEPTO DE ENTRADAS.

ARTÍCULOS 119-D

- I.- Ingresos propios de la actividad.
- II.- Recursos provenientes de préstamo obtenidos.
- III.- Intereses cobrados, sin ajuste alguno.

IV.- Recursos provenientes de la enajenación de títulos de crédito, distintos de las acciones. Se consideran entradas los recursos que provengan de la enajenación de acciones de las sociedades de inversión a que se refiere el título III de esta ley.

V.- Los retiros de cuentas bancarias.

VI.- La totalidad de los ingresos que provengan de la enajenación de bienes, salvo que éstos se hubieran considerados como entradas en los términos de la fracción I de éste artículo.

VII.- El monto de las contribuciones que le sean devueltas al contribuyente en el ejercicio.

VIII.- Las aportaciones de capital que efectúe el contribuyente. Para estos efectos se consideran aportaciones de capital los recursos que el contribuyente afecte a la actividad empresarial y que no provengan de la misma.

IX.- Los impuestos trasladados por el contribuyente.

CONCEPTO DE SALIDAS.

ARTÍCULO 119-E

I.- Las devoluciones que se reciban y los descuentos y bonificaciones que se hagan.

II.- Las adquisiciones de mercancías, de materias primas y productos semiterminados o terminados que se utilicen en la actividad, disminuidas con las devoluciones, descuentos o bonificaciones sobre las mismas

III.- Los Gastos.

IV.- Las adquisiciones de bienes. Tratándose de terrenos únicamente se considerará salida su adquisición, cuando éstos se destinen a la actividad empresarial del contribuyente.

V.- La adquisición, a nombre del contribuyente, de títulos de crédito, distintos de las acciones. Se consideran salidas la adquisición de acciones de las sociedades de inversión a que se refiere el título III de esta ley.

VI.- Los depósitos e inversiones en cuentas bancarias del contribuyente.

VII.- El pago de préstamos concedidos al contribuyente.

VIII.- Los intereses pagados, sin ajuste alguno.

IX.- Los pagos de contribuciones a cargo del contribuyente, excepto el impuesto sobre la renta. Tratándose de las aportaciones al IMSS, sólo serán salidas las cuotas obreras pagadas por los patrones, correspondientes a los trabajadores de salario mínimo general para una o varias áreas geográfica.

X.- Los impuestos que le trasladen al contribuyente.

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

XII.- Los pagos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, hasta por tres trabajadores o familiares que efectivamente les presten sus servicios con el único requisito de registrar el nombre y el monto del pago, siempre que cada uno de éstos no exceda del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año. Cuando la reducción se efectúe respecto de familiares del contribuyente, nos se presumirá la existencia de relación laboral entre los mismos. Lo previsto en esta fracción no será aplicable a las personas físicas que hayan obtenido en el ejercicio inmediato anterior ingresos superiores a \$ 466,388.00, así como a las mencionadas en el artículo 119-C de esta Ley.

XIII.- Los pagos por el crédito al salario a que se refieren los artículos 80-B y 81 de esta ley.

XIV.- Las cantidades que tengan el carácter de participación en la utilidad del contribuyente que sería deducible en los términos de esta ley.

Requisitos para poder ser considerado salida hasta que se hayan pagado efectivamente en efectivo o en cheque.

CONSIDERACIONES AL INICIO DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO.

ARTÍCULO 119-F.

Estado de posición financiera (art. 119-I).

Saldo inicial entradas = Pasivos + Capital.

Saldo inicial salidas = Activos.

Activo del saldo inicial no darán lugar a salida posteriormente.

Salidas = pago de intereses, prestamos y demás pasivos que se consideran entradas

Entradas = recursos provenientes de la enajenación de activos, cualquier ingreso que ellos mismos generen.

Capital inicial = Monto total de activos menos monto total de pasivos.

OPCIÓN DE COMPARAR CAPITALES.

ARTÍCULO 119-G.

Para calcular el impuesto sobre la renta a su cargo en el ejercicio en el que se determine ingreso acumulable podrá compararse:

Capital contable actualizado a la fecha de terminación del ejercicio de que se trate, adicionando con el resultado fiscal del mismo periodo.

Mayor = El impuesto se calculará sobre el total del ingreso acumulable.

Saldo de la cuenta de capital de aportación al final del ejercicio.

Mayor = disminución del capital inicial.

I.- Ingreso acumulable > disminución del capital de aportación inicial.

Diferencia entre ambos conceptos = Monto del ingreso acumulable.

Pago del impuesto.

El importe restante se considerará como aportación de capital, mismo que no será acumulable.

II.- Ingreso acumulable < disminución del capital de aportación, no se pagará impuesto por el ingreso acumulable del ejercicio la disminución del capital se considerará como aportación de capital, el cual no será acumulable.

CAPITAL INICIAL A LA FECHA INICIO EJERCICIO

MAS: APORTACIÓN DEL CAPITAL.

MENOS: REDUCCIONES DE CAPITAL.

IGUAL: CAPITAL APORTACIÓN.

Capital contable actualizado = principios de contabilidad generalmente aceptados o conforme reglas que al efecto expida la S.H.C.P. Mediante disposiciones de carácter general.

OTROS INGRESOS OBTENIDOS.

ARTICULO 119-H.

Quando provengan en los términos del artículo 119-B de esta Ley, se considerarán como entradas para efectos de esta Sección; sin deducción alguna. Si se le hubiera retenido impuesto por estos ingresos podrá acreditarse contra el que resulte del artículo 119-K de la misma.

OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES EN RÉGIMEN SIMPLIFICADOS

ARTÍCULO 119-I

I.- Presentar aviso dentro de los quince días siguientes al inicio del ejercicio en el que comiencen a pagar el impuesto conforme a esta Sección, debiendo acompañar al mismo su estado de posición financiera a la fecha en que inicie dicho ejercicio. Asimismo, los contribuyentes que dejen de pagar el impuesto conforme a esta Sección, deberán presentar aviso ante la autoridad administradora que corresponda dentro de los quince días a la fecha en que se dé dicho impuesto, mismo que surtirá sus efectos a partir del mes siguiente a aquél en que se presente.

II.- Formular un estado de posición financiera y levantar inventario de existencia al 31 de diciembre de cada año, de acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas, debiendo presentarlo conjuntamente con la declaración a que refiere la fracción VII de este artículo, correspondiente al año de que se trate.

Cuando el contribuyente que haya pagado el impuesto de conformidad a esta Sección, comience a pagarlo en los términos de la Sección I de este capítulo o deje de realizar actividades empresariales, deberá formular un estado de posición financiera a la fecha en que ocurran estas circunstancias.

III.- Llevarán un cuaderno de entradas y salidas y de registro de bienes y deudas, de conformidad con el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

IV.- Expedir y conservar comprobantes que acrediten los ingresos que perciban, mismos que deberán reunir los requisitos establecidos en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Dichos comprobantes deberán además contener la leyenda de: "Contribuyente del Régimen Simplificado".

V.- Conservar la contabilidad y los comprobantes de los asientos respectivos, así como aquéllos necesarios para acreditar que se ha cumplido con las obligaciones fiscales, de conformidad con lo previsto por el Código Fiscal de la Federación.

VI.- Llevar un registro específico de las aportaciones de capital a la actividad empresarial que efectúe el contribuyente.

VII.- Presentar declaraciones provisionales trimestrales en los términos del artículo 119-K de esta Ley y declaración anual en la que determinarán el ingreso acumulable y el monto que corresponda a la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa.

En el mes de febrero de cada año, dichos contribuyentes deberán presentar, en las oficinas autorizadas, declaración en la que proporcionen información de las operaciones efectuadas en el año de calendario anterior con los cincuenta principales proveedores y con los clientes con los hubiera realizado operaciones cuyo monto sea superior a la cantidad de \$ 50,000.00. Cuando en este último caso, la

información comprenda menos de cincuenta clientes, se deberá proporcionar la información a los cincuenta principales clientes. Los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general no estarán obligados a proporcionar la información sobre los clientes referida. Deberán proporcionar, además, en su caso, información de las personas a las que en el mismo año de calendario les hubiera efectuado retenciones de impuestos sobre la renta, así como de los residentes en el extranjero a los que les hayan efectuado pagos de acuerdo con lo previsto en el Título V de esta Ley. También deberán proporcionar la información de las personas a las que en el año de calendario inmediato anterior les hayan efectuado pagos en los términos de los artículos 77, fracción XXX y 141-C de esta Ley. Asimismo deberán proporcionar en los meses de julio de cada año y enero del siguiente, información de las personas a las que hubieran otorgado donativos en el semestre inmediato anterior.

Cuando el contribuyente lleve su contabilidad mediante el sistema de registro electrónico, la información a que se refiere el párrafo anterior deberá proporcionar en dispositivos magnéticos procesados en los términos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante disposiciones de carácter general. Tratándose de contribuyentes que lleven su contabilidad mediante sistemas manual o mecanizado, o cuando su equipo de cómputo no pueda procesar los dispositivos en los términos señalados por la mencionada Secretaría, la información deberá proporcionarse en las formas que al efecto apruebe dicha dependencia.

En los casos en que por lo menos 150 trabajadores del contribuyente le hayan prestado sus servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior, la información a la que se refiere esta fracción deberá proporcionarse en los dispositivos magnéticos a que se refiere el párrafo anterior. Lo previsto en este párrafo no será aplicable tratándose de personas físicas que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras, o silvícolas.

Tratándose de la declaración a que se refiere el artículo 83, fracción V, de esta Ley, la información sobre las retenciones efectuadas y las personas a las cuales las hicieron, deberá proporcionarse también en los términos de este artículo.

VIII.- Derogada.

IX.- Considerar como ejercicio irregular aquél en el que dejen de tributar conforme a esta Sección, cuando esto suceda con anterioridad al mes de diciembre del año de que se trate. En este caso, los contribuyentes deberán estar a lo dispuesto en el artículo 119-J de la Ley y el impuesto del ejercicio irregular se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que dejen de tributar conforme a esta Sección, pudiendo acreditar los pagos provisionales efectivamente enterados en el ejercicio.

X.- Presentar en el mes de febrero de cada año ante las oficinas autorizadas, declaración en la que proporcionen la información de las operaciones efectuadas en

el año calendario anterior, a través de fideicomisos por los que realicen actividades empresariales y de asociaciones en participación en los que intervengan.

Las personas físicas a que se refiere esta Sección, en lugar de elaborar su estado de posición financiera en los términos de este artículo, podrán cumplir con dicha obligación, formulando una relación de bienes y deudas de acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas.

Cuando los contribuyentes a que se refiere esta Sección se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como a la producción de artesanías a que se refiere el artículo 119-C de esta Ley, que obtengan ingresos que no excedan en el ejercicio de diez veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año, sólo cumplirá con la obligación establecida en la fracción IV de este artículo.

SALIDAS DEL RÉGIMEN O REDUCCIÓN DE CAPITAL

ARTÍCULO 119-J.

Cuando los contribuyentes dejen de cumplir con los requisitos para tributar conforme a esta Sección, reduzca su capital, dejen de realizar actividades empresariales u opten por pagar el impuesto conforme a las Secciones I ó II de este Capítulo, estarán a lo siguiente:

- I. Considerarán el capital contable actualizado que expresen en el estado de posición financiera formulado a la fecha en que dejen de pagar el impuesto conforme a esta Ley, pendiente de pago a dicha fecha u cuyo desembolso no corresponda al ejercicio a partir del cual dejen de tributar conforme al citado régimen, a excepción de las provisiones creadas para el pago del propio impuesto del ejercicio.
- II. Constituirán la cuenta de capital de aportación con el capital inicial a la fecha en que inicie el ejercicio en que se comience a pagar el impuesto conforme a esta Sección, adicionada con las aportaciones de capital y disminuida con las reducciones de capital que se efectúen.

El saldo de la cuenta prevista en el párrafo anterior que se tenga al día del cierre de cada ejercicio se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización hasta el mes de cierre del ejercicio de que se trate. Cuando se efectúen aportaciones o reducciones de capital con posterioridad a la actualización prevista en este párrafo, el saldo de la cuenta que se tenga a esa fecha se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización hasta el mes que se pague la aportación o se efectúe la reducción, según corresponda. Asimismo, en el momento en que se deje de tributar conforme a esta Sección o reduzca su capital, el saldo de la cuenta que se tenga a esta fecha se

actualizará por el periodo comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización hasta el mes en que se dejó de tributar conforme a dicha Sección o reduzca su capital.

Al saldo de la cuenta de capital de aportación que tengan a la fecha en que dejen de pagar el impuesto conforme a esta Sección, o reduzca su capital, se adicionará a las cantidades siguientes:

- a) El saldo contable pendiente de depreciar y de amortizar de las inversiones que el contribuyente hubiera tenido a la referida fecha. En ningún caso el contribuyente podrá deducir, conforme a lo prevista por el artículo 108 de esta Ley, el saldo de las inversiones a que se refiere este inciso.
 - b) El incremento que, en su caso, hubieran tenido sus inventarios en el periodo comprendido entre la fecha de su incorporación al régimen simplificado a las actividades empresariales y la fecha en que dejen de pagar el impuesto conforme dicho régimen.
- III. Cuando el monto obtenido conforme a la fracción I de este artículo sea mayor al monto obtenido conforme a la fracción II del mismo, los contribuyentes considerarán la diferencia entre ambos conceptos como saldo inicial de la cuenta de utilidad empresarial pendiente de gravamen. Dicho saldo podrá ser disminuido, en su caso, con la totalidad de las pérdidas fiscales actualizadas pendientes de disminuir de ejercicios anteriores al de incorporación al régimen simplificado a las actividades empresariales que el contribuyente hubiera tenido derecho a disminuir de sus utilidades fiscales empresariales a la fecha de incorporación a dicho régimen.

Las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores que se disminuyan del saldo inicial de la cuenta de utilidad empresarial pendiente de gravamen no podrán ser disminuidas de las utilidades fiscales empresariales en los términos del artículo 110 de esta Ley.

El saldo de la cuenta de la utilidad empresarial pendiente de gravamen que resulte después de disminuir conforme al primer párrafo de esta fracción las pérdidas fiscales actualizadas pendientes de disminuir de ejercicios anteriores al de incorporación al régimen simplificado a las actividades empresariales deberán actualizarse al día del cierre de cada ejercicio, por el periodo comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización hasta el mes de cierre del ejercicio de que se trate. Cuando se efectúen retiros de dicha cuenta con posterioridad a la actualización prevista en este párrafo, el saldo de la cuenta que se tenga a esa fecha se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización hasta el mes en que se realice el citado registro.

La utilidad se entenderá percibida cuando con posterioridad a la fecha en que se dejaron de tributar en el régimen simplificado a las actividades empresariales o

reduzcan su capital, se efectúen retiros de utilidades, debiendo pagar el impuesto que resulte de aplicar a dichas utilidades la tasa de 34%. Los retiros que se efectúen deberán hacerse con cargo al saldo de la referida cuenta hasta agotarla. Los contribuyentes que tengan derecho a la reducción a su cargo, conforme a lo establecido en el artículo 143 de esta Ley, podrán aplicar la reducción correspondiente al impuesto que deban pagarse en los términos de este párrafo, para lo cual considerarán que los retiros con cargo al saldo de la cuenta de utilidad empresarial pendiente de gravamen provienen de la actividad por la que se puede efectuar la reducción, en la misma proporción que los ingresos obtenidos por el contribuyente por esa actividad en el ejercicio inmediato anterior a aquél en que los retire representen respecto del total de los ingresos obtenidos en el mismo ejercicio.

Los retiros que efectúen los contribuyentes en los términos del párrafo anterior no estarán sujetos al pago del impuesto previsto en el artículo 112-C de esta Ley, siempre que respecto de los mismos enteren el impuesto que corresponda conforme a dicho párrafo, el cual tendrá el carácter de pago definitivo.

IV.- Cuando el monto obtenido conforme a la fracción I de este artículo sea menor al monto obtenido conforme a la fracción II, los contribuyentes considerarán la diferencia entre ambos conceptos como una pérdida fiscal, la cual podrá disminuirse de la utilidad fiscal empresarial o adicionarse a la pérdida fiscal que se determine a partir del ejercicio en que se comience a tributar conforme a la Sección I de este Capítulo. Para estos efectos deberán observarse las disposiciones establecidas en el artículo 110 de esta Ley.

V.- Las pérdidas fiscales actualizadas a que se refiere el artículo 110 de esta Ley, que en los términos de la fracción III de este artículo no pudieron disminuirse del saldo inicial de la cuenta de utilidad empresarial pendiente de gravamen, por exceder de dicho saldo, se podrán disminuir de las utilidades fiscales empresariales que se obtengan a partir del ejercicio en que se comience a pagar el impuesto conforme a la Sección I de este Capítulo. Para efectos del cómputo del plazo de disminución de las pérdidas fiscales a que se refiere el citado artículo 110, los contribuyentes no deberán considerar los ejercicios durante los cuales tributaron conforme al régimen que establece esta Sección.

VI.- Los contribuyentes que dejen de tributar en los términos de esta Sección para hacerlo de conformidad con la Sección I de este Capítulo no estarán obligados a efectuar pagos provisionales en el ejercicio que esto suceda, sin embargo aquellos que lo hagan antes del séptimo mes del ejercicio estarán obligados a calcular y enterar el ajuste en los términos del artículo 111 de la propia Ley, por los meses a partir de los cuales empezaron a tributar conforme a la Sección I de este Capítulo, debiendo considerar como último mes de la primera mitad del ejercicio el mes de junio.

VII.- Los contribuyentes que dejen de tributar conforme a lo dispuesto en esta Sección para hacerlo conforme a la Sección I de este Capítulo determinarán el saldo inicial de su cuenta de capital afecto a la actividad empresarial conforme a lo dispuesto por los párrafos primero y segundo de la fracción II de este artículo.

VIII.- La parte del saldo de la cuenta de utilidad fiscal empresarial neta actualizada que hubiera llevado antes de tributar conforme al régimen simplificado a las actividades empresariales y que no haya sido retirada durante el periodo en que tributaron conforme al citado régimen, se podrá adicionar por una sola vez a la cuenta de utilidad fiscal empresarial neta en los ejercicios siguientes. El periodo de actualización será desde el mes en que se efectuó la última actualización hasta el mes en que se adicione a la cuenta de utilidad fiscal empresarial neta la parte del saldo antes mencionado.

Para los efectos de este artículo, los contribuyentes utilizarán la información contenida en la relación de bienes y deudas o del estado de posición financiera. Aquellos contribuyentes que elaboren su relación de bienes y deudas determinarán el capital contable restando el monto de las deudas al valor de los bienes.

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.

PAGOS PROVISIONALES TRIMESTRALES

ARTICULO 119.- K.

Los contribuyentes a que se refiere esta Sección efectuarán pagos provisionales trimestrales a cuenta del impuesto anual, a más tardar en la fecha que le corresponda de conformidad con lo establecido en el artículo 119-L de esta Ley, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas. El pago provisional se determinará restando de la totalidad de las entradas a que se refiere el artículo 119-D correspondiente al periodo comprendido desde el inicio del año calendario hasta el último día del trimestre a que se refiere el pago, las salidas determinadas en los términos del artículo 119-E de la Ley, correspondiente al mismo periodo y aplicándole al resultado la tarifa determinada conforme al siguiente párrafo. Contra el impuesto a pagar, podrán acreditar los pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad.

Para efectuar los pagos provisionales a que se refiere el párrafo anterior, la tarifa aplicable se determinará tomando como base la tarifa del artículo 80 de esta Ley, sumando las cantidades correspondientes a las columnas relativas al límite inferior, límite superior y cuota fija, que en los términos de dicho resultado para cada uno de los meses del periodo a que se refiere el pago provisional de que se trate y que

corresponda al mismo renglón identificado por el mismo porcentaje para aplicarse sobre el excedente del límite inferior. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público realizará las operaciones aritméticas previstas en este párrafo para calcular la tarifa aplicable y la publicará en el Diario Oficial de la Federación.

Contra el impuesto que resulte a su cargo, los contribuyentes podrán acreditar el monto del crédito general mensual que les corresponda en los términos del artículo 141-B de esta Ley, multiplicando por el número de meses que comprenda el pago. En los casos en que los impuestos a cargo del contribuyente sean menor que la cantidad acreditable conforme a este párrafo, la diferencia no podrá acreditarse contra el impuesto que resulte a cargo del contribuyente en los términos de este artículo no podrá exceder del monto que resulte de aplicar a la cantidad a la que se le aplicó la tarifa antes mencionada, la tasa del 34%.

No se efectuará el acreditamiento a que se refiere el párrafo anterior cuando en el periodo de que se trate se obtengan ingresos de los señalados en los Capítulos I a III de este Título, por los que ya se hubiera efectuado.

FECHAS DE PRESENTACIÓN DE PAGOS PROVISIONALES

ARTÍCULO 119.

Las personas físicas a que se refiere esta Sección efectuarán los pagos provisionales señalados en el artículo anterior, en las fechas siguientes:

- I. Los pagos relativos a los trimestres de enero a marzo, abril a junio, julio a septiembre y octubre a diciembre, se presentarán en el mes que corresponda conforme a lo siguiente:
 - a) Los contribuyentes cuya primera letra del registro federal de contribuyentes quede comprendida dentro de las letras "A" a "G", efectuarán sus pagos en los meses de mayo, agosto, noviembre y febrero, respectivamente.
 - b) Los contribuyentes cuya primera letra del registro federal de contribuyentes quede comprendida dentro de las letras "H" a "O", efectuarán sus pagos en los meses de junio, septiembre, diciembre y marzo, respectivamente.
 - c) Los contribuyentes cuya primera letra del registro federal de contribuyentes quede comprendida dentro de las letras "P" a "Z", efectuarán sus pagos en los meses de julio, octubre, enero y abril, respectivamente.
- II. Las declaraciones a que se refiere la fracción anterior se presentarán en el mes que corresponda y a más tardar en el día cuyo número sea igual al del nacimiento del contribuyente. Cuando el día a que se refiere esta fracción sea el 29, 30 ó 31 y el mes de que se trate no contenga dicho día, el pago se efectuará el último día del mes.

SECCIÓN III

105. DEL RÉGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES

El 29 de diciembre de 1997 se publicó en el Diario Oficial de la Federación, respecto a la reforma fiscal para el año de 1998, en materia de contribuyentes personas físicas, dedicados a la actividad empresarial, comercio e industrias.

CONTRIBUYENTES QUE PUEDEN ACOGERSE AL RÉGIMEN

ARTÍCULO 119-M.

Las personas físicas que obtengan ingresos de los señalados en el 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 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 estime 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, podrá 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 hubiera excedido de \$ 2'233,824.00.

Para efectos de ejemplificar lo anterior pondremos casos calculados con las tarifas para el primer semestre de 1998, suponiendo que no hay reducción por disminución del capital inicial, con los siguientes datos:

CASO I

AGRICULTOR EN LA ZONA "A" QUE POR EL EJERCICIO ABTUVO LOS SIGUIENTES TOTALES

Entradas:

· Ingresos propios de su actividad	\$	270,000.00
· Otros ingresos		19,500.00
· Otras entradas		<u>189,500.00</u>
Total de entradas	\$	479,000.00

Salidas:

\$ 370,000.00

Proporción de exención de los últimos años (suponiendo inicio
En 1995):

• Proporción de exención en 1997	0.879066
• Proporción de exención en 1996	0.899064
• Proporción de exención en 1995	0.987500

a) Cálculo del impuesto de acuerdo a la Sección II:

Entradas	\$	479,000.00
(-) Salidas		<u>370,000.00</u>
(=) Base previa	\$	109,000.00
(-) Exención		97,613.53

	20 x 365 x 30.20	\$ 220,460.00
(/) Ingresos propios de la actividad		<u>270,000.00</u>
(=) Proporción de exención en 1998		\$ 0.816519
(+) Proporción de exención en 1997		0.879066
(+) Proporción de exención en 1996		0.899064
(+) Proporción de exención en 1995		<u>0.987500</u>
(=) Suma de proporciones		\$ 3.582149
(/) Años a promediar		<u>4</u>
(=) Proporción de exención		0.895537
(x) Base previa		\$ 109,000.00

(-) Reducción por disminución de capital inicial		<u>0.00</u>
(=) Base de ISR	\$	<u>11,386.47</u>

ISR (sobre tarifa, máximo 34%) \$ 894.39

(-) 50% reducción	447.19
(-) Crédito general	<u>1,121.00</u>
(=) Impuesto causado	\$ 0.00

b) Cálculo del impuesto de acuerdo a la Sección III:

Ingresos brutos cobrados	\$ 289,500.00
(-) $3 \times 365 \times 30.20$	<u>33,069.00</u>
(=) Base del ISR	\$ 256,431.00
(x) Tasa	<u>0.50%</u>
(=) Impuesto causado	\$ <u>1,282.15</u>

En este caso definitivamente conviene el Régimen Simplificado, ya que muestra un ahorro considerable.

CASO II

AGRICULTOR EN LA ZONA "A" QUE POR EL EJERCICIO ABTUVO LOS SIGUIENTES TOTALES

Entradas:

. Ingresos propios de su actividad	\$ 805,000.00
. Otros ingresos	19,500.00
. Otras entradas	<u>189,500.00</u>
Total de entradas	\$ 1,014,000.00

Salidas:	\$ 670,000.00
-----------------	---------------

Proporción de exención de los últimos años (suponiendo inicio En 1995):

- Proporción de exención en 1997 0.279066
- Proporción de exención en 1996 0.299064
- Proporción de exención en 1995 0.287500

b) Cálculo del impuesto de acuerdo a la Sección II:

Entradas	\$ 1,014,000.00
(-) Salidas	<u>670,000.00</u>
(=) Base previa	\$ 344,000.00
(-) Exención	97,996.31

$20 \times 365 \times 30.20$	\$ 220,460.00
(/) Ingresos propios de la actividad	<u>805,000.00</u>
(=) Proporción de exención en 1998	\$ 0.273863
(+) Proporción de exención en 1997	0.279066
(+) Proporción de exención en 1996	0.299064

(+)	Proporción de exención en 1995	<u>0.287500</u>
(=)	Suma de proporciones	\$ 1.139493
(/)	Años a promediar	<u>4</u>
(=)	Proporción de exención	0.284873
(x)	Base previa	\$ 344,000.00
(-)	Reducción por disminución de capital inicial	<u>0.00</u>
(=)	Base de ISR	\$ <u>246,003.69</u>
	ISR (sobre tarifa, máximo 34%)	\$ 70,892.74
(-)	50% reducción	35,446.37
(-)	Crédito general	<u>1,121.00</u>
(=)	Impuesto causado	\$ 34,325.37
b)	Cálculo del impuesto de acuerdo a la Sección III:	
	Ingresos brutos cobrados	\$ 824,500.00
(-)	3 x 365 x 30.20	<u>33,069.00</u>
(=)	Base del ISR	\$ 256,431.00
(x)	Tasa	<u>2.0%</u>
(=)	Impuesto causado	\$ <u>15,828.62</u>

En este caso definitivamente conviene el régimen de la Sección III, ya que reporta un ahorro considerable respecto al Régimen Simplificado.

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.

EJEMPLO

Copropiedad empresarial que reportó los siguientes prorrateso del ingreso de \$10,600,000.00:

Núm. de Copropietario	Proporción del ingreso %	Ingreso asignable	Otros ingresos empresariales	Posibilidad de adoptar la Sección III
1	25	\$ 2,650,000.00	\$ 0.00	No procede
2	15	1,590,000.00	100,000.00	No procede
3	20	2,120,000.00	0.00	Sí procede
4	20	2,120,000.00	1,500,000.00	No procede
5	20	2,120,000.00	0.00	Sí procede

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.

No podrán pagar el impuesto en los términos de esta Sección quienes en el año de calendario anterior obtuvieron 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. (Adición publicada el día 29 de mayo de 1998 en el Diario Oficial de la Federación en el Decreto por el que se modifica diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta).

CALCULO DE IMPUESTO**ARTÍCULO 119.- N.**

Las personas físicas que paguen el impuesto en los términos de esta Sección, calcularán el impuesto aplicando la tasa que corresponda al total de los ingresos que cobren en el ejercicio, en efectivo, bienes o servicios, por su actividad empresarial, conforme a la siguiente tabla. La tasa que corresponda se aplicará a la diferencia que resulte de disminuir al total de los ingresos que se cobren en el ejercicio, un monto equivalente a tres veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año.

T A B L A A N U A L

Limite de ingresos inferior \$	Li mite de ingresos superior \$	T a s a %
0.01	132,276.00	0.00
132,276.01	250,000.00	0.25
250,000.01	350,000.00	0.50
350,000.01	500,000.00	1.00
500,000.01	750,000.00	1.50
750,000.01	1'000,000.00	2.00
1'000,000.01	en adelante	2.50

Las disposiciones del artículo 119-Ñ especifican que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público dará a conocer las tablas que correspondan a pagos trimestrales y semestrales. A la fecha no lo ha hecho, supongo que la tabla semestral corresponderá a la mitad de la tabla anterior y la trimestral a la cuarta parte, por lo que de manera preliminar y sólo para efectos didácticos incluyo las siguientes tablas:

TABLA PARA PAGOS SEMESTRALES

Limite de ingresos inferior \$	Li mite de ingresos superior \$	T a s a %
0.01	66,138.00	0.00
66,138.01	125,000.00	0.25
125,000.01	175,000.00	0.50
175,000.01	250,000.00	1.00
250,000.01	375,000.00	1.50
375,000.01	500,000.00	2.00
500,000.01	en adelante	2.50

TABLA PARA PAGOS TRIMESTRALES

Límite de ingresos inferior \$	Límite de ingresos superior \$	Tasa %
0.01	33,069.00	0.00
33,069.01	62,500.00	0.25
62,500.01	87,500.00	0.50
87,500.01	125,000.00	1.00
125,000.01	187,500.00	1.50
187,500.01	250,000.00	2.00
250,000.01	en adelante	2.50

EJEMPLOS

CASO I

Contribuyente que no emite comprobantes con requisitos fiscales:

a) Con domicilio fiscal en la zona "A":

Ingresos de ene-jun	\$ 542,100.00
(-) 3 x \$ 30.20 x 30.4 días x 6 meses	<u>16,525.44</u>
(=) Base de ISR	\$ 525,574.56
(x) Tasa	<u>2.5%</u>
(=) ISR a cargo definitivo, ene-jun.	\$ <u>13,139.36*</u>

b) Con domicilio fiscal en la zona "B":

Ingresos de ene-jun	\$ 542,100.00
(-) 3 x \$ 28.00 x 30.4 días x 6 meses	<u>15,321.60</u>
(=) Base de ISR	\$ 526,778.50
(x) Tasa	<u>2.5%</u>
(=) ISR a cargo definitivo, ene-jun.	\$ <u>13,169.46*</u>

c) Con domicilio fiscal zona "C":

Ingresos de ene-jun	\$ 542,100.00
(-) 3 x \$ 26.05 x 30.4 días x 6 meses	<u>14,254.56</u>
(=) Base de ISR	\$ 527,845.44
(x) Tasa	<u>2.5%</u>
(=) ISR a cargo definitivo, ene-jun.	\$ <u>13,196.13*</u>

* A pagar durante el mes de julio.

CASO II

Combinación de ingresos menores y mayores a tres salarios mínimos de contribuyentes que expiden comprobantes con requisitos fiscales:

Con domicilio fiscal en la zona "A":

	Ene- jun.	Jul-dic.
Ingresos	\$ 15,680.00	\$ 33,500.00
(-) 3 x 30.20 x 30.4 días x 6 meses	<u>16,525.44</u>	<u>16,525.44</u>
(=) Base	\$ 0.00	\$ 16,974.56
(x) Tasa	<u>0.0%</u>	<u>0.0%</u>
(=) ISR a cargo definitivo	\$ <u>0.00</u>	\$ <u>0.00</u>

CASO III

Contribuyente que emite comprobantes con requisitos fiscales, primer trimestre, con domicilio fiscal en la zona "C":

Ingresos	\$ 187,600.00
(-) 3 x 26.05 x 30.4 días x 6 meses	<u>7,127.28</u>
(=) Base	\$ 180,472.72
(x) Tasa	<u>2.0%</u>
(=) ISR a cargo definitivo	\$ <u>3,609.45</u>

Los ingresos por operaciones en crédito se considerarán para el pago del impuesto hasta que se cobren en efectivo, bienes o servicios. (Reforma publicada el día 29 de mayo de 1998 en el Diario Oficial de la Federación en el Decreto por el que se modifica diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta).

Los límites de ingresos se actualizarán en el mes de julio de 1998, con base en el artículo 17-A de Código Fiscal de la Federación (CFF), de acuerdo con lo establecido en la fracción II del Artículo Segundo Transitorio de la LISR del decreto que se menciona. En cuanto a su aplicación, ésta será de manera retroactiva al 1 de enero de 1998, de acuerdo con la fracción I del artículo Segundo Transitorio ya citado por lo que la tabla se aplicará de acuerdo con los ingresos que se cobren en el ejercicio; después de restar los tres SMG se aplicará la tasa correspondiente.

Para los efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el artículo 120 de la Ley Federal del Trabajo, será la cantidad que resulte de multiplicar por el factor de 2.94 el impuesto sobre la renta que resulte a cargo del contribuyente.

EJEMPLO

Suma de ISR a cargo	\$ 28,715.00
(x) Factor	2.94
(=) Base de PTU	\$ 84,422.10
(x) Tasa	10%
(=) PTU del ejercicio	\$ 8,445.21

OBLIGACIONES

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 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.

El artículo cuarto de las Disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta publicado el día 29 de diciembre de 1997, dice en la fracción IV. Las personas físicas que con anterioridad al 1 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.

Cuando los contribuyentes dejen de pagar el impuesto conforme a esta Sección, en ningún caso 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 del Pequeño Contribuyente".

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 refiere 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.

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

Para efectos de los pagos semestrales y trimestrales, la disminución señalada en el primer párrafo del artículo 119-N de esta Ley, será de un monto equivalente a tres veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al número de meses que comprenda el pago.

Los contribuyentes de esta Sección que hayan efectuado pagos en forma semestral o trimestral, podrán calcular impuesto anual, pudiendo acreditarse contra el impuesto a pagar en el ejercicio, en los términos del primer párrafo del artículo 119-N de esta Ley, los pagos semestrales o trimestrales, según sea el caso, del mismo ejercicio efectuados con anterioridad. El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas durante el periodo comprendido entre los meses de febrero y abril siguiente a la fecha en que termine el ejercicio fiscal de que se trate. Una vez ejercida la opción, no podrán variarla por un periodo no menor de cinco ejercicios contados a partir de aquél en que se empezó a ejercer la opción citada. (Adición publicada el día 29 de mayo de 1998 en el Diario Oficial de la Federación en el Decreto por el que se modifica diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta).

Artículo 29-A del CFF

I.- Contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, deberán señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que expidan los comprobantes.

II.- Contener impreso el número de folio.

III.- Lugar y fecha de expedición.

IV.- Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número y letra.

Se entrega la copia al cliente y el original lo conserva el contribuyente.

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.

Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Artículo Segundo.- En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Primero que antecede, se estará a lo siguiente:

I.- Los contribuyentes podrán aplicar las disposiciones de la presente Ley a partir del 1º. De enero de 1998.

II.- Las cantidades establecidas en la tabla del artículo 119-N de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán actualizarse en el mes de julio de 1998, por el periodo comprendido desde el mes inmediato anterior de aquél en que entre en vigor la presente Ley, hasta el último mes inmediato anterior a aquél por el que se efectúa la actualización, en los términos del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.

SALIDA DEL RÉGIMEN

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 ó 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, aquélla en que se dé dicho supuesto.

Los pagos provisionales en caso de cambio a Régimen General

Si el cambio se hace a la Sección I (Régimen General), los contribuyentes realizarán pagos provisionales aplicando al total de sus ingresos sin deducción alguna la tasa de 2.5%, o bien considerando como coeficiente de utilidad el que corresponda a su actividad preponderante, de acuerdo al artículo 62 de la LISR.

ESTA TESIS NO DEBE SALIR DE LA BIBLIOTECA

EJEMPLO

a) Contribuyente que cambia al Régimen General el 1 de julio, que se dedica a la compraventa de telas:

Trimestre	Ingresos	Opción de 2.5%	Opción de 15% de coeficiente de utilidad
Jul-sep.	\$ 610,000.00	\$ 600,000.00 x 2.5% = \$ 15,250.00	\$ 610,000.00 x 15% x 34% = \$ 31,000.00
Oct-dic.	\$ 500,000.00	\$ 500,000.00 x 2.5% = \$ 12,500.00	\$ 500,000.00 x 15% x 34% = \$ 25,500.00

Deducción de inversiones si se cambia a Régimen General .

Se podrá considerar las deducciones correspondientes a las inversiones realizadas en el periodo en que se tributó en la Sección III, siempre que se cuente con la documentación comprobatoria que reúna requisitos fiscales y no se hubiera deducido con anterioridad. El importe pendiente de deducir se determinará aplicando al monto original de la inversión los porcentajes máximos autorizados para el bien de que se trate, considerando ejercicios completos y proporciones de los mismos.

EJEMPLO

Inversión hecha en junio 15 de 1996 en mobiliario de oficina, por \$ 25,000.00, a partir de 1998 se cambia a Régimen General:

Monto original de la inversión (MOI)		\$ 25,000.00
(-) Importe máximo a deducir en el periodo en que se tributó en la Sección III		3,750.00
MOI	25,000.00	
(x) Suma de porcentajes máximos:		15%
1996 10% x 6/12 meses	5%	
1997 10% x 12/12 meses	10%	
(=) MOI pendiente de deducir		\$ 21,500.00

EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

En el artículo 4º. B. - de este ordenamiento señala que los contribuyentes sujetos al Régimen de Pequeños (Sección III del Capítulo VI del Título IV de la LISR) , deberán expedir la documentación comprobatoria de sus actividades en la fecha en la que efectivamente se cobren los bienes enajenados o los servicios prestados.

Los contribuyentes que dejen de tributar conforme al régimen señalado, para hacerlo de conformidad con el Título IV, Capítulo VI, Sección I, de la citada Ley, trasladarán el impuesto derivados de las operaciones a crédito efectuadas con anterioridad a la fecha en que dejaron de tributar en dicho régimen, que no hayan considerado como ingreso, en la fecha en que efectivamente se efectúe el cobro.

Los contribuyentes que no expidan comprobantes con requisitos fiscales, pero que sean contribuyentes de IVA, incluirán en el total de los comprobantes simplificados el monto del IVA que no se separará en dicha documentación, pero sí en el registro de los ingresos.

En el supuesto de estos contribuyentes dejen de tributar en la Sección III del Capítulo VI del Título IV de la LISR para hacerlo de conformidad con la Sección I, trasladarán el impuesto derivado de operaciones a crédito efectuadas con anterioridad a la fecha en que dejaron de tributar conforme al Régimen de Pequeños Contribuyentes, en la fecha en que efectúen su cobro.

El artículo 2º.-C de la LIVA exenta del pago de este impuesto a las personas físicas con actividades empresariales que únicamente enajenen bienes o presten servicios, al público en general, siempre que en el año calendario anterior hayan tenido ingresos que no excedan de \$ 1,000,000.00 (importe que se actualizará en los términos del artículo 17-A del CFF), independientemente del valor de los activos que se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial.

EL IMPUESTO AL ACTIVO Y LOS PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES DE LA SECCIÓN III

Estos contribuyentes gozan de una triple exención, en primer lugar, la Ley de Ingresos establece que los contribuyentes de esta sección no pagarán el IAC. Por otra parte, el Decreto de Exención del Impuesto dictado por el Ejecutivo, establece que los contribuyentes con ingresos inferiores a \$ 1,000,000.00 en el ejercicio anterior no pagarán este impuesto, y, finalmente, la Ley específica que no se pagará el IAC en el ejercicio de inicio y los dos siguientes, considerando para efectos de esta Ley con base en el reglamento, como ejercicio de inicio aquel en que se hacen pagos provisionales de ISR. Como en esta Sección los pagos son definitivos, no se llegará al ejercicio de inicio de actividades, por lo que se estará exento del impuesto, a excepción de quienes tomen la opción de hacer declaración anual.

CONCLUSIÓN

Como se recordará, en 1990 surge el Régimen Simplificado, y en ese entonces se eliminaron las bases especiales de tributación y se restringió el Régimen aplicable a contribuyentes menores.

Este Régimen surgió obligatoriamente para ser aplicado por aquellas personas morales y físicas que se dediquen exclusivamente (90 % del mínimo de sus ingresos) a la:

- . Agricultura.
- . Ganadería.
- . Pesca.
- . Silvicultura.
- . Autotransporte terrestre de carga.
- . Autotransporte terrestre de pasaje.

De la exposición de motivos que acompaña a la iniciativa de la Ley de Reformas para 1990 se desprende que las autoridades fiscales consideraron necesaria la eliminación total de los regímenes de tributación especial, considerando que mediante dichos esquemas se generaban en el país grandes distorsiones en su aspecto económico, además de que fueron utilizados como formas de evasión tributaria, ya que se aprovechaba el paraíso fiscal que tenían estos contribuyentes para trasladar, vía costo o gastos, las utilidades de las empresas.

El nuevo Régimen de Pequeños Contribuyentes, surge con el propósito de combatir la informalidad y la evasión fiscal de los pequeños contribuyentes que realizan actividades empresariales.

Con esto, se eliminarán los siguientes regímenes fiscales:

- 1.- De contribuyentes menores.

2.- De las personas que realicen operaciones exclusivamente con el público en general.

3.- De recaudación de terceros.

Con todos estos cambios se pretende eliminar la evasión fiscal de los pequeños contribuyentes, la cual se ve muy difícil debido a la poca vigilancia por parte de las autoridades fiscales y la poca disponibilidad de los contribuyentes de cumplir con esta obligación.

A la fecha todavía las autoridades fiscales no definen con claridad como se debe cumplir dicha obligación fiscal; si en base al 2.5 % sobre sus ingresos, en base a la tabla publicada el día 29 de mayo del presente año o con la Resolución de Facilidades Administrativas en el Régimen Simplificado para 1998.

BIBLIOGRAFÍA.

Libros:

Flores Zavala Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas.

Leyes y Reglamentos.

Código Fiscal de la Federación 1998

Ley y Reglamento del Impuesto sobre la Renta 1998

Ley y Reglamento del Impuesto al Valor Agregado 1998

Diario Oficial de la Federación 1997 y 1998

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.