

215



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES CAMPUS ARAGON

"EL INTERES MORATORIO COMO EFECTO JURIDICO POR LA FALTA DE PAGO OPORTUNO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN QUE INCURREN LAS PERSONAS FISICAS".

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE: LICENCIADO EN DERECHO PRESENTA: LORENA YAZMIN HERNANDEZ VALERIANO



MEXICO

287347

2000



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**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 DIOS  
POR LAS BONDADES  
RECIBIDAS A LO LARGO DE MI  
VIDA. ¡GRACIAS!

A MIS PADRES  
POR HABERME DADO LA VIDA, EN ESPECIAL  
A MI MADRE, POR APOYARME Y GUIARME  
SIEMPRE CON TODO SU CARIÑO.

A MIS HERMANOS  
A LIZBETH POR SER MI PEQUEÑA COMPAÑERA  
EN TODAS LAS BATALLAS, A JUAN Y FELIPE POR  
SU APOYO, COMPRESIÓN, CARIÑO Y SOBRE TODO  
POR SER LOS HERMANOS QUE NUNCA TUVE.

A MIS TIOS  
JOSE, JORGE, GABINO, VICKY, MALE  
Y ROSA POR TODOS SUS SABIOS  
CONSEJOS Y ENSEÑANZAS.

A TODOS MIS PRIMOS  
POR TODOS LOS BELLOS  
MOMENTOS VIVIDOS JUNTOS.

A MI UNIVERSIDAD  
POR ALBERGARME DURANTE 4 LARGOS AÑOS  
Y DARME LA OPORTUNIDAD DE  
CONVERTIRME EN UNA PROFESIONAL.

INTRODUCCION .....	1
<b>CAPITULO I</b> .....	<b>4</b>
1.- LA FACULTAD IMPOSITIVA DEL ESTADO PARA ESTABLECER IMPUESTOS .....	4
1.1 <i>Antecedentes sobre la facultad impositiva del Estado con relación al impuesto.</i> .....	4
1.2 <i>Estudio del origen de los impuestos.</i> .....	10
1.2.1 <i>Pueblos de la antigüedad.</i> .....	10
1.2.2 <i>Prehispánicos</i> .....	15
1.2.3 <i>Durante la Colonia</i> .....	21
1.3 <i>Origen del Impuesto sobre la Renta en México.</i> .....	25
1.3.1 <i>Ley del Centenario</i> .....	25
1.3.2 <i>Fuentes</i> .....	28
1.3.3 <i>Caracteres distintivos</i> .....	31
1.3.4 <i>Diferentes Sistemas del Impuesto</i> .....	32
<b>CAPITULO II</b> .....	<b>35</b>
2.- INGRESOS FEDERALES .....	35
2.1 <i>Medios para la obtención de ingresos</i> .....	36
2.1.1 <i>Tributarios</i> .....	36
2.1.2 <i>No tributarios</i> .....	38
2.2 <i>Definiciones de Impuesto</i> .....	40
2.2.1 <i>Elementos</i> .....	44
2.2.2 <i>Clasificación</i> .....	46
2.3 <i>El impuesto sobre la renta como fuente de ingreso para el Estado.</i> .....	50
2.3.1 <i>Concepto de renta</i> .....	50
2.3.2 <i>Diversas clases de renta</i> .....	52
2.3.3 <i>Personas físicas</i> .....	53
2.3.4 <i>Conceptos de Ingreso por arrendamiento</i> .....	54
<b>CAPITULO III</b> .....	<b>56</b>
3.- LEGISLACION APLICABLE.....	56
3.1 <i>Fundamentos Constitucionales</i> .....	56
3.2 <i>Análisis de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.</i> .....	68
3.3 <i>Reglamento del Impuesto Sobre la Renta.</i> .....	81

CAPITULO IV..... 85

4.- ANALISIS SOBRE EL INTERES MORATORIO COMO EFECTO JURIDICO POR LA FALTA DE PAGO OPORTUNO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN QUE INCURREN LAS PERSONAS FISICAS. .... 85

4.1 *Causas por las que hay falta de pago oportuno en este impuesto.*..... 85

4.2 *Efectos jurídicos que produce el incumplimiento.*..... 86

4.2.1 *Para el Estado*..... 87

4.2.2 *Para el particular* ..... 87

4.3 *Determinación administrativa de la sanción.*..... 88

4.3.1 *La imposición de la sanción*..... 91

4.3.2 *Competencia para la imposición misma*..... 95

4.3.3 *Intereses moratorios o recargos como una sanción en particular* ..... 97

4.4 *Mecanismo Fiscal.*..... 100

CONCLUSIONES ..... 103

BIBLIOGRAFIA..... 109

## **INTRODUCCION**

Una de las necesidades primordiales del Estado es la obtención de ingresos suficientes para cumplir con las atribuciones que le han sido encomendadas por la sociedad.

El Estado mediante la potestad tributaria impone a los particulares la obligación de contribuir con el gasto público, con las limitaciones que establece la propia Constitución Política.

Uno de los ingresos más importantes que tiene el Estado son los impuestos, razón por la cual con el presente trabajo se pretende analizar la importancia de éstos, en específico el impuesto sobre la renta ya que representa una de las fuentes principales de ingresos públicos. Otro aspecto que analizaremos es el referente a las autoridades que ejercen la potestad tributaria, las relaciones que se generan como consecuencia de esta imposición y los efectos que produce el incumplimiento.

Es importante señalar que México como país en vías de desarrollo necesita del cumplimiento constante de las obligaciones fiscales por parte de sus habitantes para mantener saludables sus finanzas públicas, el impuesto sobre la renta a las personas físicas representa uno de los tributos indispensables en nuestros sistemas tributarios por su importancia recaudatoria y por ser uno de los instrumentos de política tributaria, tendiente a una fuerte connotación política, toda vez que, es un gravamen que mide de manera directa la capacidad de pago de los contribuyentes, en la cual se toma como criterio el ingreso personal.

En la realidad de la mayoría de los sistemas fiscales, es el instrumento más importante para introducir la equidad tributaria; sin embargo, de la experiencia que tenemos podemos observar que el contribuyente se resiste por propia naturaleza a cumplir con sus obligaciones fiscales, dando como consecuencia efectos jurídicos por incumplimiento, tanto para el Estado como para el particular.

De ahí que el propósito fundamental de este trabajo sea el estudio de *El interés moratorio como efecto jurídico por la falta de pago oportuno del impuesto sobre la renta en que incurrir las personas físicas*. Para ello, primeramente necesitamos hacer una descripción de la estructura del impuesto, desde la facultad potestativa que tiene el Estado para establecerlos como sus antecedentes poniendo especial énfasis en el origen del impuesto sobre la renta en México, mismos que encontraremos en el primer capítulo.

Una vez analizado lo anterior, entraremos al marco teórico iniciando el segundo capítulo con los ingresos federales, los cuales son para nosotros de gran importancia para la gestión gubernamental, ya que es la fuente de recursos con que va a financiar el gasto para la ejecución de las obras públicas.

Dentro de las contribuciones encontramos a los tributarios, que son aquellos que tienen como característica la coercitividad, prestación unilateral y generalidad; por otro lado los no tributarios representan también una fuente de ingresos pero derivados de otras fuentes.

Asimismo, en este trabajo trataré de que se conozca la forma en que está estructurada la Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento, así como la

manera en que agrupa a los contribuyentes en dos ramas principales analizando en específico a las personas físicas estudiando su influencia en la economía nacional.

Finalmente, el objetivo particular del cuarto y último capítulo es el de realizar un análisis sobre las causas por las que no se paga oportunamente este impuesto, como los efectos jurídicos que produce el incumplimiento, además de la sanción administrativa en particular que corresponda.

Una vez concluido el trabajo, pretendo que todo lector pueda comprender mejor el impuesto sobre la renta, así como la situación en que se encuentra como contribuyente.



# Capítulo I

## 1.- LA FACULTAD IMPOSITIVA DEL ESTADO PARA ESTABLECER IMPUESTOS

### 1.1 Antecedentes sobre la facultad potestativa del Estado con relación al impuesto.

Empezaré por determinar el poder por el cual el Estado impone al particular la obligación de contribuir al gasto público, además de conocer la justificación de la imposición de esta obligación.

"La potestad tributaria del Estado es el poder jurídico para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos".<sup>(1)</sup> Esta potestad es basada en fundamentos diversos dependiendo de la época o sistema político.

Algunos tratadistas han pretendido justificar la obligación del pago de contribuciones, en consideración a que es el equivalente a la prestación de los servicios públicos que otorga el Estado. <sup>( 2 )</sup>

---

<sup>1</sup> Raúl Rodríguez Lobato. Derecho Fiscal. México, Ed. Harla, 1986, P 6.

<sup>2</sup> Carlos Giuliani Fonrouge. Derecho Financiero. 2ª edición, Buenos Aires, Ed. De Palma, 1970, P 5.

Sin embargo, hay actividades que no constituyen necesariamente la prestación de un servicio; por lo cual la contribución exigida no recibe una contraprestación directa.

Por lo que podemos decir, que la obligación tributaria no se refiere única y exclusivamente al pago equitativo que recibe el particular por servicios suministrados por el Estado.

Otros autores como Ernesto Flores Zavala mencionan, que el primer problema al que se enfrenta esta justificación es cuando el Estado se constituye como propietario de un conjunto de riquezas, cuyo origen fundamental es la aportación que hacen los miembros del propio Estado, en forma obligatoria, derivada del imperativo legal y hecha efectiva, a través del ejercicio de la facultad económica coactiva. Justificación estrechamente ligada con los fines y atribuciones del Estado, porque el Estado necesita de la riqueza precisamente para estar en posibilidad de cumplir los fines y ejercitar sus atribuciones asignadas. ( <sup>3</sup> )

Por lo que este mismo autor llega a la conclusión de que:

“El fundamento de la obligación tributaria, es que el Estado tiene tareas, atribuciones que han sido impuestas por la colectividad y que necesita medios económicos para realizarlas”. ( <sup>4</sup> )

---

<sup>3</sup> Ernesto Flores Zavala. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. 31ª edición, México, Ed. Porrúa, 1995, P 12.

<sup>4</sup> Ibidem, Id., P 136.

Es decir, que el Estado para cumplir con las tareas que le son encomendadas, necesita imponer contribuciones a los individuos, pudiendo ser éstas en dinero o en recursos materiales, dependiendo de las necesidades o aspiraciones de cada Estado, la obligación de contribuir es diferente, de tal manera que los gastos del Estado son entonces cubiertos por los particulares.

En este mismo orden de ideas la obligación tributaria encuentra su esencia en la voluntad y aspiraciones de la comunidad, de ahí que dependiendo del desarrollo y poder económico de la población, el Estado buscará la colaboración de sus habitantes para cubrir el gasto público.

Para Sergio Francisco de la Garza, “El poder tributario es la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas”. ( <sup>5</sup> )

De acuerdo con este autor, la soberanía tributaria se refiere a la facultad propia del Estado para crear tributos, debiendo hacer mención, si bien es cierto que la potestad tributaria es la facultad para crearlos, también tiene sus límites, que más adelante analizaré.

La doctrina germánica considera, en términos generales, que el poder tributario tiene su fundamento en la soberanía del Estado.

---

<sup>5</sup> Sergio Francisco de la Garza. Derecho Financiero Mexicano. 18ª edición. México, Ed. Porrúa, 1994, P 203.

Mayer "Se refiere al poder general del Estado o a la fuerza pública dirigida hacia las rentas del Estado".( <sup>6</sup> )

Para Sainz Bujanda "El poder o la soberanía tributaria se refiere a la facultad propia del Estado para crear tributos".( <sup>7</sup> )

Finalmente, puede observarse que estos últimos autores con diferentes palabras se basan en la soberanía del Estado para requerir las contribuciones, es decir, para fundamentar el poder tributario; sin embargo, es importante señalar que no todos los sistemas políticos aceptan este criterio, si bien es cierto nuestro sistema jurídico, no habla de la soberanía del Estado como una característica primordial del poder tributario. Como puede observarse en el artículo 39 plasmado en la Carta Magna, que señala:

Art. 39. - "La soberanía reside esencial y originalmente en el pueblo. Todo poder público dimana del pueblo y se instituye para beneficio de él".

En consecuencia, el fundamento del poder tributario del Estado debe buscarse en el poder público que tiene desde su nacimiento jurídico, a través de sus instituciones creadas por la decisión soberana de pueblo. De lo que se desprende que el pueblo, en ejercicio de su soberanía realiza actos y crea instituciones para cumplir con sus fines. Una de las instituciones creadas por el hombre es precisamente el Estado.

---

<sup>6</sup> Otto Mayer. Derecho Administrativo. Tomo II, Buenos Aires, Ed. De Palma, 1950, P 185.

<sup>7</sup> Fernando Sainz de Bujanda, Hacienda y Derecho. Madrid, Ed. Instituto de estudios políticos, 1962, P 253.

Para Fonrouge es la "facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hayan en su jurisdicción".<sup>(8)</sup>

El autor anterior incorpora un nuevo elemento a las definiciones que he venido manejando, al establecer el ámbito de competencia del Estado; mencionando, además, que esta facultad es ejercida por el Estado de acuerdo al mandato que recibe de la voluntad popular y a su jurisdicción.

Para Valdés Villareal "La potestad, comparte de cierto modo las características del Poder Supremo, en lo económico, inalienable, en cuanto no se puede comprometer, dar en garantía, transmitir o arrendar a la manera de los negocios privados; y solamente limitando en su eficacia por la costumbre de la vivencia democrática y de la posibilidad de la aplicación razonable de la ley, y en su legitimidad por las garantías individuales y por la forma de gobierno de equilibrio y coordinación de los poderes de la unión y de funciones o competencia de la autoridad".<sup>(9)</sup>

De la anterior definición, podemos encontrar el poder supremo económico, que para el autor, es un poder irrenunciable, el cual no puede ser comprometido, ya que éste garantiza la posibilidad de allegarse los recursos necesarios para cumplir sus fines.

---

<sup>8</sup> Carlos Gulliani Fonrouge. Op. Cit., P 153.

<sup>9</sup> Miguel Valdez Villareal. Principios Tributarios Constitucionales. México, Ed. Instituto Cultural Domecq, 1992, P 331.

También encontré que el poder tributario es otorgado por el individuo, a través de lo constituido y plasmado en nuestra Carta Magna; de lo que se desprende que el Estado sólo puede obligar a los sujetos de acuerdo a los límites y principios que se encuentran en la Ley.

Además, de la legitimación en las garantías individuales y principios jurídicos constitucionales; es importante señalar que, respecto a la forma de gobierno, el autor incorpora el equilibrio y coordinación entre los poderes de la unión en el ejercicio de la potestad tributaria.

Finalmente, una vez analizadas estas definiciones podemos observar varios elementos afines que nos ayudaran a determinar eficazmente la facultad potestativa entre los cuales se encuentra los siguientes:

- Es un poder del Estado.
- Existe la necesidad de establecer contribuciones para cumplir con fines encomendados.
- Existe un acuerdo de la población en la que se faculta al Estado para que realice sus fines.
- Se refiere a un poder limitado por el derecho.

Por lo que, concorde con el autor Delgadillo Gutiérrez, cuando define que: “La potestad tributaria se expresa en la norma suprema como facultad para imponer contribuciones, lo cual es inherente al Estado en razón de su poder de

imperio, y se ejerce cuando el órgano correspondiente, Congreso de la Unión, establece las contribuciones mediante la Ley, que vincular individualmente a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídico tributario".<sup>(10)</sup> Ya que es el único autor que reúne los elementos necesarios para determinar eficazmente a la potestad tributaria del Estado.

Finalmente podemos mencionar que, la potestad tributaria es el poder que tiene el Estado para imponer contribuciones, en nuestro caso encuentra su fundamento en nuestra Constitución Política; facultad que se ejerce, a través del Poder Legislativo y culmina con la emisión de la Ley; ejerciéndose en el ámbito federal por el Congreso de la Unión y mediante las legislaturas locales en las entidades federativas.

## **1.2 - Estudio del origen de los impuestos.**

### **1.2.1 Pueblos de la antigüedad.**

Una de las preguntas que necesariamente nos hacemos al empezar el estudio de este tema es, ¿Cuándo aparecen los tributos o impuestos?, lo que suponemos que nacen desde la aparición del hombre. Por otra parte, sobre la base de la tendencia que ha seguido la humanidad en cuanto a la conocida posición del poderoso frente al débil; lo anterior, plantea rápidamente que por tanto los tributos hacen su aparición de una manera anárquica, caprichosa y en algunos casos incluso de tipo humillante.

---

<sup>10</sup> Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez. Principios de Derecho Tributario. 3ª edición. México, Ed. Limusa-Noriega, 1990, P 46.

Uno de sus fundamentos en la antigüedad fue el poder religioso, por el cual se hacía prácticamente imposible la defraudación fiscal, ya que se consideraba que si alguien no cumplía con su obligación de pagar, pesaría sobre las calamidades que iban desde enfermedades, demonios, hasta la muerte misma.

Como se puede observar, desde antes de la aparición de la civilización han existido los tributos. Allá en las primeras civilizaciones como la egipcia ya existían los tributos para el Faraón.

En esta época también hace su aparición la más antigua forma de tributar: *El trabajo personal*; tal es el caso de la pirámide del Rey Keops, que según la historia data de 2500 años antes de Cristo, y para la cual se requirieron más de 200,000 brazos humanos para transportar los pesados bloques.

En el pueblo egipcio, se tenía una organización que legó al mundo moderno experiencias valiosas; por ejemplo, los egipcios ya manejaban un control de declaraciones de impuestos sobre frutos y animales, lo cual se ha podido conocer a través de los trabajos de antropología, verificados en las famosas construcciones de este pueblo. Los egipcios demostraron su control fiscal, al operar con recibos de cobro de los tributos.

Dichos recibos consistían en piezas de cerámica que servían como comprobantes de pago de determinados tributos. Además se conoce que, los pagadores de los impuestos o tributos a pagar ante el Faraón y durante la declaración debían incluso arrodillarse y pedir gracias. ( <sup>11</sup> )

---

<sup>11</sup> Gregorio Sánchez León. Derecho Fiscal Mexicano. México, Ed. Cárdenas Editores, 1994, P 4.



En los tiempos memoriales el "poderoso" manejó la guerra como forma para dominar a los demás pueblos; de éstos se deriva que los triunfadores en luchas procuraban, una vez concluida la batalla, erigir construcciones o monumentos en los cuales se hacía mención a los tributos que los vencidos deberían pagar a los victoriosos.

Dentro del campo tributario, el pueblo Romano, como experiencia de las nuevas civilizaciones, nos dejan las aportaciones de sus emperadores tales como Augusto, que en el tiempo que manejó los destinos del Imperio estableció el impuesto del uno por ciento sobre los negocios globales. Tito por su parte, como emperador del Imperio Romano decretó al cobro de impuestos por el uso de los urinarios públicos.

Por lo que podemos ver que, existía pues en el Imperio Romano desde una organización bien fundada en el campo tributario hasta una tiranía por parte de sus emperadores como en el caso de Tito, con un impuesto tan humillante como el citado.

Respecto a los impuestos en la antigüedad, los pueblos consideraron a los impuestos como signos de sujeción y de dominio de los pueblos vencedores sobre los vencidos. El Imperio Romano se manifestó en sus colonias precisamente por los pesados tributos que debían pagar a Roma. ( <sup>12</sup> )

Dentro de la evolución tributaria, un pueblo como el Chino también aparece en escena cuando varias de sus personalidades más notables de la

---

<sup>12</sup> Armando Porras y López. Derecho Fiscal 6ª edición, México, Ed. Porrúa, 1977, P 5.

filosofía oriental, como en el caso de Confucio, participa como inspector de la Hacienda del príncipe Dschau en el año de 531 A.C; por su parte, Lao Tse hace referencias a la cuestión tributaria cuando afirmaba "un pueblo no se puede dirigir bien, cuando es agobiado por las excesivas cargas". ( <sup>13</sup> )

Recorriendo América, al ubicarnos en la región de los incas encontramos precisamente que en el Perú florecieron los que se conocen como los primeros asesores fiscales, el " QUIPO - CAMAYOS", que tomaban el nombre de *quipo*, que significa nudo; estos personajes orientaban a los que debían tributos y para ello se ayudaban por unas varas en las cuales pendían cuerdas con nudos de varios colores que representaban los tributos que se pagaban. ( <sup>14</sup> )

Una época como la Edad Media (era de las cruzadas) es una gran aportación a la explotación del poderoso al débil, ya que en ella el poderoso es representado por el señor feudal, rico por tener abundancia en propiedades designadas por el rey, pero con independencia de él. Sin embargo, el Señor feudal requería de manos útiles para cultivar su tierra y sobre todo para proteger su integridad física de los ataques vandálicos de posibles agresores, trabajo que hacían las clases débiles, denominados vasallos y siervos.

Las obligaciones de los vasallos que tenían para su Señor, estaban divididos en dos grupos: las relativas a la prestación de servicios personales, y las relativas a prestaciones económicas.

---

<sup>13</sup> Gregorio Sánchez León. Op. Cit., P 6.

<sup>14</sup> *Ibidem*, Id., P 7.

Entre las personales estaba el servicio militar que consistía en acompañar al señor a la guerra. Entre las económicas estaban las ayudas en dinero.

Estas ayudas fueron 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.

Los siervos tenían también dos clases de obligaciones: las prestaciones de servicio y las de carácter económico. Entre las de carácter económico pueden señalarse:

- La capitación, era un censo que se pagaba por cabeza, generalmente cada año.
- El formariage o servidumbre matrimonial, el cual era una cantidad que se pagaba por el siervo que se casaba con persona extraña al feudo.
- La mano muerta era el derecho del Señor para apoderarse de la herencia de sus siervos cuando éstos morían sin dejar hijos.

Por lo que se refiere a los demás miembros del feudo debían pagar las rentas sobre:

- El censo, renta de metálico que los aldeanos tenían que pagar en una porción de su predio.
- El pecho o talla era una carga una o varias veces al año a cada familia y se denominaba talla porque al pagar el impuesto se tallaba con un cuchillo un pedazo de madera.

- La tasa de rescate se pagaba por la supresión de determinadas prestaciones de servicio.

En lo que respecta al cobro de las contribuciones, los señores feudales lo hacían a través de intendentes que ellos designaban, dichos funcionarios tenían una facultad discrecional para la fijación de las cargas.

La época feudal fue el antecedente de mayor importancia para distintas civilizaciones por la estructura tributaria que en ella regía. (15 )

### 1.2.2 Prehispánicos

Los Mexicas.- Cultura predominante regida por la teocracia, vinculada con la guerra, la lucha y la fuerza, impuesta por su propia religión misma que era su “ley suprema”, emergida de sus tradiciones y costumbres.

Su rey era escogido según sus costumbres electo después de una ardua demostración de sus capacidades, habilidades y virtudes propias de un caudillo. Los miembros de las clases principales desde muy jóvenes eran recluidos para la enseñanza de su religión unida con la práctica de guerra; los miembros de las clases bajas denominados plebeyos eran los encargados de cultivar tierras, denominadas “tierras de cuervo”, por ser destinadas a los gastos de guerra. Así las altas clases asumían el mando; y la plebe cargaba con las armas y prestaba su vida; las mujeres también jugaban un rol importante, ya que eran las encargadas de la subsistencia de las tropas.

---

<sup>15</sup> Ernesto Flores Zavala, Op. Cit., P 29, 30 y 31

El rey, el sacerdote y en general los nobles se presentaban ante el pueblo como divinidades su caracterización por los sacrificios humanos, su crueldad y fanatismo; convirtieron el islote rodeado de fango, en una zona habitable reinada por Moctezuma II quien lograría la alianza de México, Texcoco y Tlacopan.

Asimismo, esta metrópoli naciente no carecía de sabiduría a pesar de su violenta raza. Practicaban la medicina, la música, la danza, la poesía, la astronomía, la moral, etc.; además de crear sus propios preceptos legales, castigando el robo, el homicidio, el adulterio, la falsedad, entre otros; reconociendo una autoridad inviolable que daba facultades de defensa; así también velaba por los pobres, ancianos y el respeto por las doncellas.

De tal manera es fácil suponer el estado económico que constituía este gran pueblo.

Los egresos tenían que ser muy grandes para poder cubrir el presupuesto, ya que había muchos individuos exentos de contribuciones que vivían del Teocalli, como el rey, la clase sacerdotal, la nobleza, los funcionarios públicos sin olvidar la clase militar; además de otros no tan privilegiados como la servidumbre, los menores de edad, los huérfanos no capaces de trabajo, las viudas, los lisiados, los mendigos, los cantantes y los músicos; quienes solo podían subsistir por la tiranía fiscal.

Sin embargo, la ciudad con un gran número de población, sin buenos campos de cultivo debido al fango donde se encontraban establecidos dieron como resultado pocos recursos para sobrevivir, de ahí la importancia de la guerra como principio básico de vida, obteniendo de la conquista sus principales

finés, hacerse de tributos y de prisioneros para los sacrificios.

Una vez conquistada la comarca no la aniquilaban, solo ejercían una acción fiscal que consistía en la imposición de un tributo, como carecían de moneda, el tributo consistía en gran mayoría en productos de la tierra de los cuales carecían; si no tenían tierras y eran mercaderes contribuían con mercancía y otros pocos con manufactura si eran industriales; si no tenían con que pagar, trabajaban cultivando las tierras o hacían el trabajo de las bestias.

Además del tributo, la comarca conquistada daba una parte de su territorio; tierra productiva que era repartida entre los nobles, militares y clase sacerdotal, los cuales solo podían recibir los frutos de éstas. En caso de que las tierras no fueran fructíferas por mas de 2 años la regresaban a la localidad o la repartían entre los pobres.

La legislación fiscal estaba a cargo del rey quien era asesorado por cuatro consejeros, de los cuales, uno se encargaba de desempeñar las funciones de un ministro de hacienda al cual se le denominaba Cihuacoatl, que a su vez tenía un tesorero general que le obedecía, al que le llamaban hucicalpixqui, quien era el jefe de los delegados, de las provincias y de los recaudadores. ( <sup>16</sup> )

La coacción fiscal única forma de riqueza de los mexicas era tiránica a tal grado que los enfermos pagaban su cuenta al sanar, el insolvente era vendido como esclavo; además de pagar el tributo impuesto costeaban los gastos de carga, descarga, almacenamiento, distribución y guarda de éste. Asimismo el

---

<sup>16</sup> Jesús Castañón R. Historia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Número 11 México, Revista de la Administración Pública, 1959, P 328 y 329.

tributo impuesto por el rey no era el único, también existía el tributo religioso, donde el contribuyente se veía doblemente obligado a contribuir y a cultivar la tierra del templo y del rey. ( <sup>17</sup> )

Otra fuente de ingresos según los historiadores era el rescate que todo mancebo pagaba al seminario para contraer matrimonio.

Por otro lado, además de la carga periódica, los pueblos sujetos estaban obligados a dar a Tenochtitlan, contribuciones en ocasiones especiales: cuando elegían a un soberano o a la muerte de éste; en las fiestas de ciertas veintenas: tlacaxipehualiztli, etezalcualiztli, ochpaniztli y panquetzaliztli; la primera acaécia antes de la siembra, la segunda al inicio de ésta y las dos últimas al tiempo de cosechar y de granar el maíz.

También contribuían con bienes y servicios en caso de emergencia como las conquistas, rebeliones de pueblos o de desastres naturales.

El pueblo estaba dividido en calpullis, especie de barrios o comarcas, donde el legislador congregaba a la población por oficios de la misma índole, en cada villa, o barrio, siendo así más fácil, pronta y eficaz la recaudación de los tributos; designando a un señor encargado de recaudar el tributo; así también cada calpulli contaba con su propio jefe, juez y sacerdote. ( <sup>18</sup> )

---

<sup>17</sup> Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Matricula de Tributos: Nuevos estudios, México, Ed. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1991, P 106.

<sup>18</sup> Jesús Castañón R., Op. Cit., P 330.

La Matrícula de Tributos es uno de los mas afamados documentos pictográficos mexicas, documento pintado a color por ambas cara, que nos permite ver una explicación objetiva de un proceso social determinado del sistema de imposición de tributos que los mexicas y sus aliados mantuvieron hasta antes de la conquista.

La Matrícula de Tributos también conocida como el código de Moctezuma, muestra la célebre organización tripartita en el aspecto político, religioso y principalmente económico que señoreaba en Tenochtitlan. (19 )

Como puede observarse en esta Matrícula, se representaban los pueblos, las producciones, y el tanto que le correspondía la corona; así como se sabía con exactitud el monto de los recursos disponibles, su remanente, su sobrante o su diferencia.

La matricula también nos informa de la extensión que alcanzó el señorío mexica; la organización del área conquistada y de su división en 32 provincias tributarias, de los bienes y productos exigidos, las cantidades materiales, medicinas, diseños, técnicas de manufactura y periodos de recaudación.

Así también determinaba la clase de tributo, cuanto y que valor tenía los que le daban a Moctezuma, los tiempos del año que pagaban estos tributos y de la orden que se tenía en el repartimiento de ellos. ( 20 )

---

<sup>19</sup> Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Op. Cit., P 21.

<sup>20</sup> Ibidem, P 22.



Los mexicas además contaban con una estadística sobre la representación de las tierras; por ejemplo el calpulli lo representaban de color amarillo claro, la de los nobles de encarnado y la del rey de púrpura, exponiéndose hasta el dato más simbólico para valorar sus predios, pudiendo afirmar que el territorio de Anahuac estaba castrado.

Como ya mencionamos anteriormente las clases sociales predominantes eran la sacerdotal, militar y noble y más tarde se pudo aumentar a los mercaderes ya que gracias a ellos el imperio pudo ampliar su poderío.

Los mercaderes.- como embajadores representaban al rey, entablaban relaciones amistosas, políticas y ceremoniales, en caso de resistencia se volvían hostiles, y más tarde el mercader era un agente fiscal que hacía efectivo los tributos.

Por el mercader, la Isla mexicana se convirtió en el imperio de las artes y en el primer mercado de Anahuac pudiendo encontrar en éste toda clase de cosas.  
(<sup>21</sup>)

Finalmente, no es inexplicable que el conquistador español se haya deslumbrado ante la superioridad en su contabilidad y conocimiento fiscal, a pesar, de su salvaje forma de vida, ardiendo en codicia ante tanta y variada riqueza.

---

<sup>21</sup> Jesús Castañón R., Op. Cit., P 330.

### 1.2.3 Durante la Colonia

En la etapa de la Colonia durante la conquista fue necesario en las indias, la burocracia real procurando hacer cumplir las leyes reales y administrar los asuntos coloniales en nombre de la Corona. ( <sup>22</sup> )

De ahí que, la primera Real Audiencia y el Virreinato por medio de la Real Hacienda, se fueran incrementando de impuestos, que se decretaban por el Consejo de la Indias, a través de los diferentes ordenamientos como eran las leyes, las ordenanzas, cédulas reales y acuerdos. Por lo anterior en esta época se observaba parcialmente el principio de legalidad. ( <sup>23</sup> )

Durante el transcurso de los 300 años del sistema hacendario de la Colonia, fue verdaderamente caótico; los tributos existentes empobrecieron a la Nueva España y fueron obstáculo para su desarrollo. ( <sup>24</sup> )

Esta situación grave, aun alcanzaba un grado mas al fundamentar la villa de Veracruz, donde se estableció el *Quinto Real* destinado al Rey de España, que siempre se separaba en forma previa del botín conquistado por los españoles; Otro *Quinto* correspondía a Cortés y resto del botín era repartido entre los soldados que acompañaron a la conquista. ( <sup>25</sup> )

---

<sup>22</sup> Jonh Parke J. TE. La Real Hacienda de Nueva España: La Real Caja de México 1576-1816, México, Ed. INAH, 1988, P 8.

<sup>23</sup> Gregorio Sánchez León, Op. Cit. P 13

<sup>24</sup> Armando Porras y López. Op. Cit.. P 13.

<sup>25</sup> *Ibidem*, P 14.

Establecida la Colonia, los naturales además de impuestos, pagaban con trabajo a veces de por vida en minas, haciendas y granjas. En 1553, fue implantada la alcabala (pago por pasar mercancía de una provincia a otra) y después el peaje (derecho de paso); además los indios debían llevar consigo su carta de pago de tributo, o pagarlo otra vez. ( <sup>26</sup> )

Para todo esto era necesario llevar registros minuciosos del tributo, la población, los diezmos, los embarques, la acuñación de moneda, la producción minera, los impuestos y toda clase de estadísticas fiscales y sociales. Por eso una de las fuentes más importantes, constituida por informes minuciosos sobre la estructura fiscal, es la *Carta Cuenta*: que era una relación de la recaudación y las erogaciones de las cuentas reales. ( <sup>27</sup> )

El cobro de los impuestos estaba a cargo de los antiguos caciques de la época prehispánica que no se revelaron.

A veces el virrey nombraba encargados especiales del cobro a algún indio principal, casi siempre perteneciente a la nobleza. A su vez lo recaudado por los caciques era recogido por los corregidores.

Por último, mencionaremos que los abusos en materia tributaria cometidos en perjuicio de los indígenas, proporcionaban que éstos elevaran quejas a las autoridades de la Colonia, con los propósitos de que éstas reparasen la injusticia haciendo desaparecer el agravio.

---

<sup>26</sup> Ibidem, P 15.

<sup>27</sup> Jonh Parke J. Te. Ob. Cit., P 8.

En esta época, desde Cortes hasta la venida de Fray Juan de Zumarraga, José Miranda nos dice: Las quejas de los indígenas eran solo apelaciones a la equidad de los gobernantes, por falta de preceptos legales en apoyarlos. Lo que cambió a la venida de Zumarraga, con la flamante legislación protectora de los indios y las ordenanzas de Toledo de 1528. ( <sup>28</sup> )

#### **1.2.4 México contemporáneo**

Se dice que fueron muchas las causas las que determinaron la independencia y llevaron fatalmente a la emancipación de la Colonia a un permanente estado de agitación febril, entre esas causas pueden contarse, como muy principales, las de origen económico: la desigualdad de la repartición de la riqueza, el gravoso sistema de impuestos coloniales y las trabas que el monopolio puso a todos aquellos recursos que los conquistados hubieran podido emplear para hacerse de caudales.

Cuando a un gobierno no le interesa sus riquezas; cuando acapara, pero no reparte; cuando monopoliza, pero no presta un servicio eficaz, la menor perturbación provoca un conflicto y ciega las fuentes de ingreso.

Tal fue el caso del movimiento de insurgencia, que desde luego paralizó las únicas fuentes de prosperidad como era la minería. ( <sup>29</sup> )

Una vez consumada la independencia, la Real de Hacienda quedó en ruinas pues once años de guerra sangrienta dejó consecuencias. Pudiese decirse

---

<sup>28</sup> José Miranda, citado por Gregorio Sánchez León, Op. Cit., P 18.

<sup>29</sup> Jonh Parke J.Te. Op. Cit., P 9.

que en tiempos propicios se pudieran reformar los antiguos impuestos y estancos, pero no era el momento ya que se había hecho principalmente la independencia con el objeto de destituirlos.

Por fin en el primer sistema la ley de noviembre de 1824, expedida por el Congreso Constituyente, siendo Presidente de la República D. Guadalupe Victoria y Ministro de Hacienda Don José Ignacio Esteva, cambio por primera vez el sistema administrativo colonial de la Hacienda Pública.

De las leyes hechas en 1824, hubo las de distribución y clasificación de impuestos y rentas: La forma federativa, se creyó conveniente dividirla entre el gobierno federal y los Estados, que hasta entonces no existían.

Enorme y por extremo difícil fue la empresa que le toco ocupar al Benemérito Don Benito Juárez, quien puso a cargo de la Hacienda Pública a un inteligente y noble señor que hizo grandes cambios a ésta como fue José María Iglesias.

El cual hizo cambios radicales en la Legislación Fiscal, hizo rebajas prudentes en las cuotas de las tarifas de importación; estableció rentas interiores del timbre, gerencias y contribuciones; abolió toda clase de derechos de exportación; cambio radicalmente los impuestos de minería; hizo la apertura de la costa al comercio de población, entre otras menos relevantes.

Finalmente, se realizó este plan de verdadera regeneración económica fiscal, volviendo a poner en practica como no se había vuelto haber desde 1826, cuentas y presupuestos que imperfectos y todo fueron para el gobierno y la

nación, una base de conocimiento aproximado de sus recursos y necesidades, logrando así encaminarse hacia una vida productiva. ( <sup>30</sup> )

P

### 1.3 - Origen del Impuesto sobre la Renta en México.

#### 1.3.1 Ley del Centenario

Ley que se creó por decreto del Ejecutivo Federal, en ese entonces bajo la Presidencia del Gral. Alvaro Obregón y siendo Ministro de Hacienda Don Adolfo de la Huerta. ( <sup>31</sup> )

Publicada en el Diario Oficial de la Federación el miércoles 3 de agosto de 1921. Ley que sea considerada como el primer antecedente del impuesto sobre la renta en México, que desde luego no llevo tal nombre, sino que, fue conocida como la "*Ley del Centenario*", en virtud de que, se dispuso que el impuesto se cubriría bajo la forma de timbre, con estampillas talonarias que llevarían la leyenda distintiva de "Centenario"<sup>(32)</sup>

En esta Ley se establecía un impuesto federal, extraordinario y pagadero por una sola vez en el mes de agosto de 1921, sobre los ingresos o ganancias

---

<sup>30</sup> Jesús Catañón R , Op. Cit., P 372, 374 y 378

<sup>31</sup> Armando Porras y López. Op. Cit., P 245.

<sup>32</sup> Juan Escorza Ledezma. Tratado Práctico de la Ley del Impuesto sobre la Renta. México, Ed. Cárdenas Editores, 1971, P 19.

particulares. Es decir, esta Ley no fue de carácter permanente ya que solo tuvo un mes de vigencia. ( <sup>33</sup> )

Gravaba los ingresos procedentes del comercio, industrias ganaderas y trabajo de los asalariados y profesionistas, además de establecer un gravamen para la imposición de capitales en valores a crédito y en participaciones o dividendos de las empresas.

La base del impuesto la constituían los ingresos o ganancias brutas sin permitir deducciones, amortizaciones o cualquier otro concepto.

La Ley establecía una exención para todos aquellos sujetos cuyos ingresos no excedieran de \$100.00 mensuales. ( <sup>34</sup> )

Las tasas del impuesto establecidas variaban entre el 1% y el 4% para profesionales, comerciantes e industriales y de 1% al 3% para personas que perciban sueldos.

Los obligados a pagar el impuesto serían los mexicanos y los extranjeros cualesquiera que fuese su domicilio, siempre que la fuente de sus ingresos se localizara dentro del territorio nacional. ( <sup>35</sup> )

---

<sup>33</sup> Enrique Domínguez Mota. Estudio del Impuesto sobre la Renta 1977, Empresas. Tomo 1, 2ª edición, México, Ed. Docal, 1977, P 3

<sup>34</sup> Armando Porras y López, Op. Cit., P 245.

<sup>35</sup> Enrique Domínguez Mota, Op. Cit., P 4.

Asimismo, se establecieron los consulados y juntas calificadoras regionales para el estudio y calificación de las declaraciones de los causantes estableciéndose por lo tanto el recurso administrativo de inconformidad que era llevado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La finalidad del impuesto fue la adquisición de barcos a fin de crear una marina mercante, y para rehabilitar los puertos y, en cierto modo costear la fiesta del Centenario, pues nuestra Patria acababa de vivir la época angustiosa de la revolución armada. ( <sup>36</sup> )

Otras Leyes que surgieron en México como antecedentes del impuesto sobre la renta fueron:

En 1925 surge la "Ley del impuesto sobre sueldos, salarios emolumentos y sobre utilidades de empresa", la cual ya no fue de carácter transitorio como la Ley del Centenario y marca el inicio del sistema cédular que rigió en nuestro país por aproximadamente 41 años. Dicha ley tuvo que ser modificada en 1941 por la complejidad del manejo de los impuestos.

La Ley de 1941 agrupa en cédulas a los diversos tipos de contribuyentes, así se constituyeron 6 cédulas: comercio, industria, agricultura, intereses, premios o regalías por la explotación de premios de azar y arrendamientos de negocios comerciales, industriales agrícolas y otras actividades comerciales.

---

<sup>36</sup> Armando Porras y López , Op. Cit., P 245.



En 1953 es derogada la Ley de 1941 y se crea una nueva Ley, la cual tenía por objeto ser mas clara y sencilla, también se pretendió establecer una tasa complementaria para las personas de bajos ingresos.

En 1965 es emitida una nueva Ley en el que se sustituye el sistema cedular de la Ley de 1941.

En 1971 a 1976 el impuesto sobre la renta sufre modificaciones enfocadas a las empresas, con el fin de fijar controles y limites a ciertos gastos y deducciones efectuados indiscriminadamente. Respecto a las personas físicas destacan las modificaciones de las tarifas concernientes al impuesto global y se limita al pago de estampillas a los profesionistas.

En 1981 se crea una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta con el fin de adecuar las disposiciones vigentes durante 15 años a las cambiantes necesidades, tanto del fisco como del contribuyente, se trata de extender y simplificar la generalidad del impuesto buscando que sea más equitativo y evite la evasión de pago.

### **1.3.2 Fuentes**

Primero empezaremos por definir en general lo que se entiende por fuente, la cual se dice que es, "El lugar donde brota algo".

Claude Du Pasquier, citado por Eduardo García Maynes, dice: "El término fuente crea una metáfora bastante feliz, pues remontarse a las fuentes de un río es

llegar al lugar donde las aguas brotan de la tierra, de manera semejante, inquirir la fuente de una disposición jurídica es buscar el sitio donde ha salido de las profundidades de la vida social a la superficie del derecho". (37)

Remontando los anteriores conceptos a la materia fiscal diremos que, inquirir la fuente de un impuesto, es investigar el lugar en que han brotado las actividades de los causantes a la fijación del gravamen.

Por lo que, en el orden a las ideas expuestas las distintas actividades a las que se dedican los particulares originan para ellos una riqueza que se traduce en un capital o una renta, que son precisamente la fuente del ingreso. (38)

Una vez establecida la fuente del ingreso, se deberá tomar en cuenta para establecer el gravamen los pro y contras del mismo, tanto para el Fisco, como para el contribuyente respecto a su economía, para no llegar a una evasión de este.

En cuanto al capital, como fuente de imposición, presenta varias desventajas, si se toma como un conjunto de bienes o riquezas pertenecientes a una persona que le pueden proporcionar una renta. Entre las que encontramos que: no todas las personas tienen capital; el impuesto recaería sobre bienes inmuebles por la facilidad de encontrarlos, en cambio por lo difícil control sobre muebles escaparían de la gravación. En consecuencia, se comprenderá que este tipo de renta necesita una mayor analización como fuente de gravación.

---

<sup>37</sup> Eduardo García Maynez. Introducción al Estudio del Derecho. 44ª edición, México, Ed. Porrúa, 1992, P 59

<sup>38</sup> Juan Escorza Ledezma, Op. Cit., P 60

Por otro lado, la renta constituida por los ingresos en efectivo especie o crédito que obtiene el individuo, provenientes de sus actividades personales que realiza, forma otra fuente primordial del impuesto.

Asimismo, la Ley del Impuesto Sobre la Renta reconoce además como fuente del ingreso en su artículo 3 ... los extranjeros residentes en el extranjero y las personas morales de nacionalidad extranjera ... respecto de sus ingresos gravables procedentes de fuente de riqueza situada en el territorio nacional.

Una vez determinadas las fuentes de ingreso es importante señalar la diferencia entre el objeto y la fuente del impuesto.

Objeto.- es la situación que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal, como la percepción de ingresos, utilidades, ganancias etc.

Fuente.- Son las actividades a la que se dedican los particulares, por los que se obtienen esos ingresos, utilidades, ganancias, etc.

Así por ejemplo, el artículo 16 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece " Son objeto del impuesto...los ingresos en efectivo, en especie o en crédito que provengan de la realización de actividades (fuente ) comerciales, industriales, agrícolas,..." ( <sup>39</sup> )

---

<sup>39</sup> Ibidem, Id., P 60

### 1.3.3 Caracteres distintivos

El impuesto sobre la renta tiene caracteres propios que lo distinguen de otros impuestos, por lo que, a continuación los mencionaré de acuerdo a su naturaleza.

A) Es un impuesto directo.- De acuerdo con la doctrina se ha sostenido que el impuesto sobre la renta es el prototipo de los impuestos directos porque no repercute en la persona misma, es decir, el causante trata de recuperar lo que pago por concepto de impuesto o que lo cubra otro en su lugar. Por ejemplo: el comerciante, el industrial, el agricultor, el obrero, el profesionista, etc., tratarán de librarse de cubrir el tributo, cargando el gravamen al producto o servicio que venden o prestan respectivamente, los obreros que los patrones lo cubran por ellos, en los propios contratos de trabajo.

En la actualidad, los impuestos directos son aquellos que recaen sobre los rendimientos y los indirectos sobre el consumo. Los primeros se establecen sobre una situación hipotética, *la utilidad fiscal*; los segundos sobre un hecho real, como el consumo. Por eso desde el punto de vista que se señala, el impuesto sobre la renta es un impuesto directo.

B) Es un impuesto personal.- El impuesto personal se caracteriza porque al legislador le interesa la situación económica de la persona a la que afecta el impuesto.

Por lo que la actual Ley del Impuesto Sobre la Renta tiene un marcado carácter personal, desde el momento en que obliga a las personas a acumular la

totalidad de sus ingresos (gravables) sin importar virtualmente, la fuente de donde provengan, a los que les aplicará una sola tarifa.

C) Es un impuesto anual.- La Ley grava las ganancias o utilidades obtenidas por el causante en un periodo determinado, generalmente de un año, lo cual es lógico en consideración que después de ese tiempo, el contribuyente esta en posibilidad de saber si ha ganado o perdido respecto a las operaciones económicas que realiza durante este. Por lo que, el artículo 18 párrafo segundo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta dispone que el ejercicio regular comprenderá de un periodo de 12 meses, bajo algunas excepciones.

D) Es un impuesto progresivo.- La introducción de las tarifas progresivas en el impuesto sobre la renta, lo convirtió en mas justo. En tal efecto, a medida en que aumenta el ingreso se elevará el impuesto a cubrir. ( <sup>40</sup> )

E) Es un impuesto elástico.- Ya que esta elasticidad según Wagner, se refiere a que los impuestos deban ser adaptables a las necesidades Financieras; tal es el caso del Impuesto sobre la Renta. ( <sup>41</sup> )

### **1.3.4 Diferentes Sistemas del Impuesto**

Sistema Cedral.- En un principio el impuesto sobre la renta se regia por el Sistema Cedral o Analítico que consistía en que cada tipo de ingreso personal era gravado independientemente, distinguiendo las percepciones obtenidas por el

---

<sup>40</sup> Juan Escorza Ledezama, Op. Cit., P 62

<sup>41</sup> Wagner, Citado por Ernesto Flores Zavala, Op. Cit., P 140

trabajo personal y aquellas provenientes de rendimientos o frutos de bienes y capitales. ( <sup>42</sup> )

Por lo que, la autonomía de cada contribución conducía a resultados diferentes, según la situación personal, a tal grado que había una notoria injusticia respecto a los sujetos. Si se habla de dos personas, que materialmente obtienen el mismo monto en el ingreso anual, cubrirán sumas distintas respecto a los registros de las cédulas que debían pagar.

Sistema Global.- Debido a las injusticias anteriormente mencionadas se empezaron hacer reformas respecto del sistema cédular por lo que, finalmente se llevo a la reestructuración, del sistema antes citado, comenzándose por implantar la obligación de reunir todos los sueldos o percepciones en uno solo. Constituyendo este paso en considerar todos los ingresos del contribuyente, cualesquiera que fuese su fuente de procedencia.

Por lo que a este sistema se le denominó sistema global de las personas físicas. ( <sup>43</sup> )

La diferencia entre el sistema cédular y el global, consiste en que el primero estriba en la fuente de donde se origina el ingreso, en cuanto el segundo toma en consideración al sujeto que recibe el ingreso. Por tanto su carácter de personal.

---

<sup>42</sup> Humberto Briseño Sierra. Impuesto al Ingreso Global de las Personas Físicas. 2ª edición, México, Ed. Cardenas Editores, 1985, P 20.

<sup>43</sup> *Ibidem*, Id., P 21

Sistema mixto.- este sistema presenta los dos casos; en el primero además de cubrirse el impuesto cedular, deberá pagarse una tasa complementaria por la acumulación total de ingresos gravables; en el segundo además del impuesto global personal cubierto, se adiciona de con una tasa complementaria, si la ganancia percibida durante el ejercicio, rebasa determinada cantidad. ( <sup>44</sup> )

Finalmente, en nuestro país se estableció como forma definitiva el sistema global personal en la Ley del Impuesto sobre la Renta actualmente vigente.

---

<sup>44</sup> Juan Escorza Ledezma, Op. Cit., P 62

## Capítulo II

### 2.- INGRESOS FEDERALES

Se dice que el ingreso público es el dinero que reciben el Estado y los demás entes de derecho público por diferentes conceptos legales en virtud de su poder de imperio o autoridad. ( <sup>45</sup> )

Por lo que todos los ingresos que se encuentra en las arcas del Estado deben considerarse como patrimonio de este, aunque no sean definitivos.

En este sentido es importante señalar que el patrimonio del Estado se encuentra constituido por el conjunto de bienes y derechos, recursos e inversiones que, como elementos constitutivos de su estructura social, o como resultado de su actividad financiera, ha acumulado y posee a título de dueño o propietario, para destinarlos a la prestación directa o indirecta de los servicios públicos, o a la realización de sus objetivos o finalidades de la política social y económica. ( <sup>46</sup> )

En México los ingresos del Estados son regulados por la Ley de Ingresos de la Federación la cual es: "El producto de un acto legislativo que determina los ingresos que el Gobierno Federal está autorizado para recaudar en un año

---

<sup>45</sup> Andrés Serra Rojas. Derecho Administrativo. 14ª Edición, México, Ed. Porrúa, 1988, P 33

<sup>46</sup> Jesus Quintana Valtierra. Derecho Tributario Mexicano. México, Ed. Trillas, 1988, P 35



determinado que constituye, por lo general, una mera lista de "conceptos" por virtud de la cual puede percibir ingresos el Gobierno." ( 47)

Asimismo, la Ley de Ingresos de la Federación clasifica a los ingresos en: ingresos tributarios y no tributarios, según la fuente de su obtención; como lo veremos a continuación.

## **2.1 Medios para la obtención de ingresos**

### **2.1.1 Tributarios**

Para determinar cuales son los ingresos tributarios es necesario partir de un criterio de selección el cual debe referirse necesariamente a la facultad o poder que el Estado tiene para obtener de manera unilateral los recursos de los particulares conocida como potestad tributaria, ya mencionada anteriormente.

Así también mencionaré las características de los mismos para un mejor estudio:

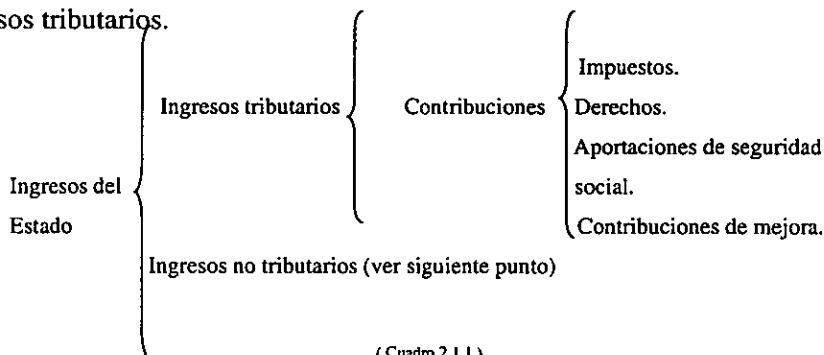
*Es una obligación de derecho público*, con esto nos referimos a que son establecidas por el gobierno en ejercicio de su poder público y no derivadas de un acto contractual por lo que son una carga impuesta por el Estado de manera unilateral.

---

<sup>47</sup> Sergio Francisco de la Garza. Derecho Financiero Mexicano. 18ª Edición, México, Ed. Porrúa, 1994, P 97

- ◆ *Establecidas por una Ley*; es decir, que por mandato constitucional se dispone que las contribuciones solamente pueden ser establecidas a través de una ley.
- ◆ *Proporcionales y equitativas*; proporcionales en razón de que todas las contribuciones deben ser establecidas en proporción a la riqueza de la persona obligada; la equidad por su parte deriva de aquella idea de la justicia del caso concreto de la aplicación de la ley en igualdad de condiciones a los que se encuentre en igualdad de circunstancias.
- ◆ *Producto que debe destinarse al gasto público*; de este concepto se deriva que el producto de las contribuciones no puede destinarse para otro fin.

A continuación se presenta un cuadro sinóptico para señalar cuales son los ingresos tributarios.



( Cuadro 2.1.1 )

Como podemos observar en el cuadro anterior (2.1.1.), los ingresos tributarios están constituidos por las contribuciones cuya denominación proviene de la expresión contribuir, con lo que se alude a todo lo que contribuye con los gastos del Estado a fin de obtener un interés ventajoso.

Los cuales están constituidos por:

Los **Impuestos** ( a los cuales nos dedicaremos más adelante).

Los **derechos**; los cuales son contribuciones establecidas en Ley por los servicios que presta el Estado en funciones de Derecho Público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación. ( <sup>48</sup> )

Las **aportaciones de seguridad social**; las cuales son contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionadas por el mismo Estado. ( <sup>49</sup> )

Finalmente, encontramos a las **contribuciones de mejora**, las cuales son a nivel estatal y municipal. ( <sup>50</sup> )

### 2.1.2 No tributarios

Los ingresos no tributarios; son aquellos que se derivan de la explotación de los recursos con que cuenta el Estado, o de los financiamientos que por diferentes vías se procura con el fin de completar el presupuesto.

---

<sup>48</sup> Raúl Rodríguez Lobato. Derecho Fiscal. 2ª edición, México, Ed. Harla, 1986, P 3

<sup>49</sup> Ibidem., Id., P 5

<sup>50</sup> Jesus Quintana Valtierra, Op. Cit., P 45

De ello resulta que los ingresos no tributarios están compuestos de:

Ingresos no tributarios	{	Aprovechamientos Productos Crédito Público
-------------------------	---	--

( Cuadro 2.1.2. )

En lo que concierne a los **aprovechamientos**; estos son definidos por el artículo 3° del Código Fiscal de la Federación, como los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamiento, y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

De igual manera los **productos** son parte integrante de los ingresos, los cuales son también definidos en el artículo 3° del Código Fiscal de la Federación como: "Los ingresos que percibe el Estado a modo de contraprestación por los servicios que brinda en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado".

Por lo que se refiere al **crédito público** la doctrina los distingue por englobar las siguientes categorías:

- ◆ El *empréstito* propiamente dicho, que responde a necesidades financieras. Esta operación se lleva a cabo con otro Estado o instituciones de crédito privadas extranjeras.
- ◆ Los *certificados de tesorería*, para satisfacer necesidades monetarias, así como emisión de valores de sociedades nacionales de crédito.
- ◆ Los *procedimientos monetarios*; esto es, la emisión de moneda.

- ◆ El *endeudamiento interno*, se refiere a los préstamos efectuados por particulares al Estado.

## 2.2 Definiciones de Impuesto

Existen diferentes definiciones sobre el **impuesto** dependiendo de los criterios de cada autor, escuelas, doctrinas económicas, ideas financieras o jurídicas; sin embargo, todos tienen un mismo objetivo para su determinación, por lo que analizaremos diferentes definiciones a fin de encontrar la idónea.

El concepto del impuesto desde sus raíces viene del latín *Impositus*, que significa tributo o carga.

Más adelante encontramos las definiciones doctrinales como la de:

Giannini el cual dice que impuesto es: "La prestación pecuniaria que el Estado u otro ente público tiene el derecho de exigir en virtud de su potestad de imperio originaria o derivada, en los casos, en la medida y en el modo establecido por la ley con el fin de conseguir una entrada". ( <sup>51</sup> )

En esta definición encontramos varios elementos indispensables que integran el concepto impuesto como: que es una prestación pecuniaria, que el estado tiene derecho a exigir basado en su potestad tributaria, que está establecido en una Ley y que su fin es conseguir una entrada. Sin embargo, esta definición aún carece de elementos necesarios para determinar el impuesto más

---

<sup>51</sup> Giannini A. D, mencionado por Sergio Francisco de la Garza. Op. Cit., P 46.

eficazmente; ya que, si bien es cierto dice que su fin es conseguir una entrada, falta determinar el objetivo a que se va destinar esa entrada.

Por otro lado Vitti de Marco nos menciona que "El impuesto es una renta del ciudadano que el estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales". ( <sup>52</sup> )

En principio esta definición nos habla de una renta, la cual es un concepto complejo definido de distintas formas dependiendo la corriente económica o jurídica que se le quiera dar, por lo que, no queda claro cual sería la renta que debe pagar el ciudadano, por otro lado este mismo autor nos menciona uno de los fines del impuesto que sería un elemento importante pero carece de los otros anteriormente mencionados por el primer autor; por lo que su definición también se considera incompleta.

Por su parte Eheberg nos dice que:

"Los impuestos son prestaciones, hoy por lo regular en dinero, al Estado y demás entidades de derecho público que las mismas reclaman en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas".(<sup>53</sup>)

Este autor nos proporciona nuevos elementos para determinar el concepto sobre el impuesto, en principio nos dice que por lo regular las prestaciones hoy en día son en dinero, el Estado reclama el mismo en una forma coactiva es decir

---

<sup>52</sup> Marco de Vitti mencionado por Ernesto Flores Zavala. Finanzas Públicas Mexicanas. 31ª edición, México, Editorial Porrúa, 1995, P 35

<sup>53</sup> Eheberg mencionado por Ernesto Flores Zavala, Op. Cit., P 35.

en forma obligatoria, unilateralmente y sin una contraprestación en especial y por último su finalidad, la cual es satisfacer las necesidades colectivas, sin duda esta definición es una de las más completas que hemos analizado con respecto al impuesto.

Una vez analizadas estas definiciones encontramos varios elementos que constituyen el concepto de impuesto, los cuales son:

- ◆ Es un poder del Estado
- ◆ Lo hace valer en forma coactiva
- ◆ De manera unilateral
- ◆ Establecido en una ley
- ◆ Es una prestación (por lo regular en dinero)
- ◆ Forma una relación tributaria (sujeto activo y pasivo)
- ◆ Su finalidad es satisfacer necesidades colectivas

Por lo que finalmente encontramos que el impuesto es una obligación coactiva de transmitir valores económicos (por lo regular en dinero) de forma unilateral a favor del Estado como sujeto activo en virtud de su potestad tributaria, con fundamento en la Ley, con el fin de satisfacer sus necesidades colectivas.

Por último, señalaremos algunas definiciones legales del impuesto.

Nuestro Código Fiscal de 1938, en su artículo 2º conceptualizaba al impuesto diciendo: "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que el Estado fija unilateralmente y con carácter de obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal".

Sin embargo, esta definición fue criticada por varios autores al mencionar que no es necesario señalar la característica de unilateralidad ya que esta pertenece más a la doctrina que a la ley positiva.

Por su parte el Código fiscal de 1967, define al impuesto diciendo: "Son impuestos, las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter de general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos".

Por lo que respecta a esta definición algunos autores estuvieron de acuerdo al cambiar la frase de la anterior definición, que dice, *que el Estado fija unilateralmente*, por el de, *establecidos en la Ley*.

Finalmente, nuestro Código fiscal vigente, en su artículo 2º fracción I nos habla del impuesto diciendo:

"Impuesto son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las aportaciones de seguridad social y de los derechos."

Por lo que se refiere a este último texto vigente, sus modificaciones han sido buenas al quitar las características de generalidad y obligatoriedad por estar de más, ya que no es necesario mencionarlas pues están englobadas automáticamente cuando se dice que se establecen en la Ley.



### 2.2.1 Elementos

Se dice que sin los elementos esenciales, el impuesto no tendría validez en el ámbito jurídico. Por lo que, es importante señalarlos y hacer un breve estudio de ellos. Dichos elementos son:

#### ◆ *Objeto.-*

Flores Zavala define al objeto como la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. ( <sup>54</sup> )

Por su parte, Cortina Gutiérrez señala que el objeto de la obligación es siempre el pago del crédito fiscal determinado en cantidad líquida. ( <sup>55</sup> )

En general, en toda obligación el objeto consiste en dar, en un hacer o no hacer, por lo tanto el objeto en el impuesto es la prestación del tributo, más no la circunstancia de hecho de la obligación. Por lo regular la prestación tributaria generalmente es una cantidad en dinero y rara vez en especie, cuando así lo determinan las leyes fiscales.

#### ◆ *Sujeto.-*

En esta relación jurídica tributaria existen dos sujetos uno activo y el otro pasivo. El sujeto activo en esta relación solo puede ser el Estado, en virtud de su potestad de imperio para exigir el pago de tributos. Su fundamento esta establecido en la ley, el cual lo analizaremos más adelante.

---

<sup>54</sup> Ernesto Flores Zavala, Op. Cit., P 114.

<sup>55</sup> Alfonso Cortina Gutiérrez, La obligación tributaria y su causa, México, Ed. Porrúa, 1976, P 51

En pocas palabras, el Estado es siempre el sujeto activo, quien ejerce su poder de imposición a través del proceso legislativo correspondiente.

Así en la obligación tributaria el sujeto pasivo será siempre el particular. Por lo que se define que: los sujetos pasivos son todos aquellos que de una u otra forma tienen la obligación de pagar una prestación en favor del fisco, de acuerdo con las leyes tributarias. ( <sup>56</sup> )

◆ *Tasa o cuota.-*

Es la cantidad de dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en forma de porcentaje. ( <sup>57</sup> )

Si bien decimos que la cuota del impuesto es el 5%, se entiende que la cuota del impuesto es de 5 centésimas por cada unidad contributiva de 100. De esta manera el porcentaje es la unidad elemental, y el 5 la cuota del impuesto.

◆ *Base.-*

Es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo: monto de la renta percibida, valor de la porción hereditaria, etcétera. ( <sup>58</sup> )

Puede decirse que la base del tributo representaba la evaluación de una porción de lo gravado por la Ley, para poder determinar de forma concreta cual será el gravamen al que el contribuyente estará sujeto.

---

<sup>56</sup> Jesus Quintana Valtierra, Op. Cit., P 64

<sup>57</sup> Ernesto Flores Zavala, Op. Cit., P 115.

<sup>58</sup> Ibidem, Id., P 115.

◆ *Causa o fundamento del impuesto.-*

Es el motivo por el que se cobran los impuestos.

◆ *Fuente del impuesto.-*

Es el monto de los bienes o de la riqueza de donde se obtienen lo necesario para pagar el impuesto, puede ser la renta o el capital. ( <sup>59</sup> )

◆ *Monto.-*

La cuantía o monto es la cantidad que los sujetos pasivos deben enterar al sujeto activo, una vez que sé ha aplicado la tasa a la base imponible, con las deducciones autorizadas por la Ley. Es decir, la cantidad líquida que el fisco tiene derecho a percibir que se ha cuantificado debidamente la obligación tributaria. ( <sup>60</sup> )

## 2.2 .2 Clasificación

Existen diversas clasificaciones de los impuestos. Con el objeto de dar un mejor conocimiento sobre los ellos, señalaremos las clasificaciones más importantes, que son las que frecuentemente se citan en la práctica.

Así la doctrina ha clasificado a los impuestos en:

◆ *Directos e indirectos*

---

<sup>59</sup> Ernesto Flores Zavala Op. Cit., P 116

<sup>60</sup> Jesus Quintana Valtierra, Op. Cit. P 64.

En la actualidad hay dos corrientes sobre lo que debe entenderse por impuesto directo e indirecto.

La primera, que todavía predomina, considera que el impuesto directo es aquel que no es repercutible y el indirecto el que si los es.

Por su parte, la corriente moderna que está respaldada por tratadistas como Giannini, Hugh Dalton entre otros, estima que es inexacto que haya impuestos que no sean repercutibles, pues todos los gravámenes pueden ser repercutidos por el contribuyente. Por lo que, lo correcto es considerar como impuestos directos aquellos que gravan los rendimientos y como indirectos los que gravan los consumos. ( <sup>61</sup> )

#### ◆ *Reales y Personales*

Son impuestos reales: "Aquellos en que se prescinde de las condiciones personales del contribuyente y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuesto sólo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza capacidad contributiva". ( <sup>62</sup> )

Un ejemplo, es el impuesto federal sobre uso o tenencia de vehículos y el impuesto predial.

---

<sup>61</sup> Emilio Margain Manautau. Introducción al Estudio del Derecho Mexicano. 13ª edición, México, Ed. Porrúa, 1993, P 87.

<sup>62</sup> Sergio Francisco de la Garza, Op Cit., P 359.

El personal "En principio, recae sobre el total de la capacidad tributaria del sujeto, teniendo en consideración su especial situación y las cargas de familia". ( <sup>63</sup> ) Por ejemplo, el impuesto sobre la renta por parte de personas física.

#### ◆ *Impuestos objetivos y subjetivos*

Objetivos: "Existen tributos, como el impuesto inmobiliario o mejor aún, los derechos aduaneros, en los que el legislador no define quien es el sujeto que estará obligado al pago del impuesto, sino que precisa únicamente la materia imponible". ( <sup>64</sup> )

Subjetivo: "por contraposición, aquellos que si designan con toda precisión quien es el sujeto pasivo de la relación tributaria, los que por consecuencia se llaman tributos subjetivos". ( <sup>65</sup> )

#### ◆ *Impuestos generales y especiales*

El impuesto general es el que grava actividades distintas, teniendo en común con los demás impuestos, una misma naturaleza. Por lo que el impuesto al valor agregado es un impuesto general.

En cambio el impuesto especial es el que grava a determinada actividad. Como por ejemplo: el impuesto sobre automóviles nuevo o el de minería. ( <sup>66</sup> )

---

<sup>63</sup> Ibidem. Id., P 360.

<sup>64</sup> Jesus Quintana Valtierra Op. Cit., P 64.

<sup>65</sup> Ibidem, Id., P 64.

<sup>66</sup> Emilio Margain Manautau, Op. Cit., P 93.

♦ *Impuestos con fines fiscales y extra fiscales*

Los impuestos con fines fiscales son los que están destinados a proporcionar ingresos al Estado para cubrir los gastos públicos contenidos en el presupuesto de egresos, cumpliendo así la finalidad constitucional que deben tener los impuestos.

Los impuestos con fines extrafiscales son los que se decretan sin la intención normal de que el Estado obtenga ingresos, sino principalmente con objeto de lograr una finalidad de naturaleza económica o social diversa a la obtención de ingresos para atender los gastos públicos. (<sup>67</sup>)

♦ *Impuestos sobre el capital, la renta y el consumo*

Esta clasificación tiene como criterio los recursos económicos gravados el impuesto y distingue tres clases: Impuesto sobre la renta, Impuesto sobre el capital e impuesto sobre el gasto de consumo; los cuales los describiremos a continuación:

Sobre la renta.- se propone gravar la riqueza en formación. La renta esta constituida por los ingresos del contribuyente, ya sea que provenga de su trabajo, de su capital o de la combinación de ambos.

Sobre el capital.- gravan la riqueza adquirida por los contribuyentes.

---

<sup>67</sup> Gregorio Sánchez León. Derecho Fiscal Mexicano. México, Ed. Cárdenas editores, 1994, P. 234.

Sobre el consumo.- comprende los impuestos indirectos sobre la circulación, el consumo y los impuestos sobre los ingresos brutos de los negocios. Por ejemplo: el impuesto sobre el teléfono, el impuesto sobre el consumo y producción de cerveza etcétera. ( <sup>68</sup> )

## **2.3 El impuesto sobre la renta como fuente de ingreso para el Estado.**

Para iniciar el estudio del impuesto sobre la renta creemos indispensable para su mejor comprensión, señalar los conceptos preliminares que lo integran para conocerlo, entenderlo, aplicarlo y evitar incurrir en confusiones. Así empezaremos con el concepto siguiente:

### **2.3.1 Concepto de renta**

El concepto de renta desde siempre ha sido difícil comprender partiendo de que la misma Ley, no nos da una definición de ella. Por lo que, nosotros le analizaremos desde dos puntos de vista el económico y jurídico.

En el plano económico la renta es: la afluencia de servicios de carácter monetario o en especie, en un periodo de tiempo determinado, sin interesar la fuente de donde emane. ( <sup>69</sup> )

---

<sup>68</sup> Sergio Francisco de la Garza, Op. Cit., P 364.

Para completar de donde emana la afluencia de servicios, debe mencionarse que no se trata solamente de una cosa material la que los produce, sino que en ocasiones, tal afluencia de servicios, deriva de actos realizados por el hombre para atender a su subsistencia como en el caso del trabajo humano, ya sea intelectual o físico. Asimismo, no debe confundirse el término *renta* con el de *capital*. Por ejemplo, cuando se adquiere una casa no constituye parte de una renta, si no de un capital y lo que en ella puede considerarse como renta, son los servicios a proporcionar en el tiempo los cuales pueden consistir en especie, cuando se le habita, o en dinero si se le alquila. Por lo tanto los beneficios que pueda brindar son estos de carácter monetario o de especie, es lo que verdaderamente constituye renta.

Por lo que respecta al ámbito jurídico, el derecho como producto social, regula todas las actividades incluyendo las económicas adoptando muchos de sus términos y enfocándolos al ámbito jurídico.

Por lo tanto al llevarse el concepto de *renta* del campo económico al jurídico, el legislador estima más importante la noción de renta limitada a aquellos servicios que revisten el carácter de monetarios que a los servicios en especie, que solo en contados casos se toman en cuenta para los efectos de la imposición, ya que Estado se encuentra en mejor situación de satisfacer las necesidades públicas cuando cuenta con dinero que con especie lo cual debe convertir en numerario.

---

<sup>69</sup> Juan Escorza Ledezma. Tratado Práctico de la Ley del Impuesto sobre la Renta. México, Ed. Cárdenas Editores, 1971, P 55



Ahora bien por lo que se refiere a la fuente de donde procede el ingreso es necesario manifestar que mientras en el campo económico resulta irrelevante en el jurídico precisamente en el fiscal, si reviste una gran importancia ya que origina los diversos sistemas impositivos que se encuentran en los países al gravar la renta. De lo que se concluye que la *renta jurídica*: Es también la afluencia de servicios en dinero, o en especie que obtiene una persona en un tiempo determinado dependiendo de la fuente de donde provenga. ( <sup>70</sup>)

### 2.3.2 Diversas clases de renta

La teoría del impuesto sobre la renta a recogido de la economía los siguientes conceptos en relación a la renta, como lo son: la renta bruta, neta, legal y libre; haciéndolos propios y definiéndolos en los siguientes términos:

Renta bruta.- Se entiende como renta bruta el total de ingresos obtenidos por el contribuyente durante un ejercicio fiscal, sin que se tenga derecho a la deducción alguna.

Renta neta.- Esta representada por el total de ingresos de una persona, menos los gastos necesarios para su obtención. Entre las erogaciones que normalmente efectúa y están en relación directa e inmediata con los fines del negocio, se encuentra los gastos de fabricación, el pago de salarios, materia prima, seguros etcétera.

---

<sup>70</sup> Juan Escorza Ledezama, Op. Cit., P 56.

Renta legal.- Se constituye por el total de ingresos de un contribuyente durante un ejercicio fiscal menos las deducciones autorizadas por la ley.

Renta libre.- Debe entenderse como la totalidad de ingresos percibidos por un individuo en un periodo determinado menos los gastos necesarios para obtener el ingreso, menos las deducciones autorizadas por la ley y menos los gastos personales del causante por lo que tal renta resulta negativa y contraria a los intereses del fisco. ( <sup>71</sup> )

### 2.3.3 Personas físicas

Otro concepto también importante de señalar son las personas físicas por ser parte importante de nuestro estudio.

Primero empezaré por definir a la persona o sujeto. A lo que al respecto García Maynes nos dice: “Persona es, todo ente capaz de tener facultades y deberes.”

Partiendo de aquí las personas se dividen en dos grupos: Personas físicas y morales.

De ahí que las personas físicas correspondan al sujeto jurídico individual, es decir, al hombre, en cuanto tiene obligaciones y derechos; en cambio las

---

<sup>71</sup> Juan Escorza Ledezma, Op. Cit., P 57

personas morales son las asociaciones dotadas de personalidad como son los sindicatos o sociedades mercantiles. ( <sup>72</sup> )

Por lo que, se da el nombre de personas físicas a los hombres, en cuanto sujetos de derecho. De acuerdo con la concepción tradicional, el ser humano, por el simple hecho de serlo posee personalidad jurídica, con ciertas limitaciones impuestas por la misma ley (como son: la edad, uso de razón, etcétera).

En materia fiscal sin embargo, al sujeto receptor de ingresos, sea cual fuere su fuente u origen, se le considera deudor de la obligación tributaria, en su caso resultando irrelevante su capacidad jurídica. Esto se aprecia con claridad en el artículo 74 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta el cual establece ...que están obligadas al pago del impuesto sobre la renta las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en crédito, en servicios...; cabe aclarar que en estos casos, el incapaz podrá ejercitar su derecho a través de su tutor o representante, pero su calidad de incapaz no lo exime de la obligación del pago del tributo.

### **2.3.4 Conceptos de Ingreso por arrendamiento**

Se dice que anteriormente los ingresos por arrendamiento de bienes inmuebles eran ajenos al impuesto sobre la renta. Y eran definidos por otras leyes en este caso por el código civil como contratos por lo que solo la

---

<sup>72</sup> Eduardo García Maynes. Introducción al Estudio del Derecho. 44ª edición, México, Ed. Porrúa, 1992, P 271.

definiremos en esta materia diciendo que hay arrendamiento cuando las partes que contratantes se obligan recíprocamente; una, a conceder el uso o goce temporal de una cosa y la otra, a pagar por ese uso o goce un precio cierto. ( <sup>73</sup> )

Es indudable que, a través de dichos contratos al arrendador y subarrendador percibe ingresos que acrecientan su patrimonio por ello la necesidad de gravar estos ingresos. Primeramente se gravó en la Ley General del Timbre, tratándose de recibos con motivo de la percepción de las rentas por concepto de arrendamiento y subarrendamiento de bienes inmuebles, sin embargo después lo hiciera la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Como lo señalaremos mas adelante.

Lo anterior no significa que los contratos de arrendamiento pasaran de la materia civil a la fiscal, lo único que ha sucedido es que los ingresos percibidos por los arrendadores y subarrendadores se encuentran afectos al pago del *impuesto sobre la renta*.

Por lo que la ley en vigor determina expresamente que los productos o rendimientos provenientes del capital de arrendamiento y subarrendamiento de inmuebles forman parte de los ingresos que serán gravables por la Ley del Impuesto Sobre la Renta. ( <sup>74</sup> )

---

<sup>73</sup> Código Civil para el Distrito Federal, artículo 2448.

<sup>74</sup> -Alejandro Barron Morales. Estudio Práctico del ISR para personas físicas, 9ª edición, México, Ed. Docal - fiscal, 1996, P 512.

## **Capítulo III**

### **3.- LEGISLACION APLICABLE**

En este capítulo señalaremos los fundamentos jurídicos, que se encuentran plasmados en nuestra Constitución Política y leyes secundarias que sustentan jurídicamente el tema que estamos analizando.

Empezaremos por nuestra máxima Ley, nuestra Constitución Política.

#### **3.1 Fundamentos Constitucionales**

Primeramente para fundamentar en forma precisa en qué consiste la Potestad tributaria federal es necesario analizar la estructura del Estado mexicano y su forma de gobierno.

Como vimos en el capítulo I referente al concepto de la Potestad Tributaria esta es la facultad del Estado de crear contribuciones a fin de sufragar el gasto público y así lograr los fines que ha fijado la colectividad.

De acuerdo a nuestra Constitución Política la Soberanía nace y reside esencialmente en el pueblo como lo establece el artículo 39 que a la letra dice:

ART. 39 La soberanía nacional reside esencial y originariamente en el pueblo. Todo poder público dimana

del pueblo y se instituye para beneficio de éste. El pueblo tiene en todo tiempo, el inalienable derecho de alterar y modificar la forma de su gobierno.

De lo que se desprende que el pueblo, en ejercicio de su soberanía realiza actos y crea instituciones para cumplir con sus fines. Como ya mencionamos anteriormente, una de las instituciones creadas por el hombre es el Estado; sin embargo, el Estado necesita recursos para lograr sus fines, por lo que, es a través del Poder Legislativo que se ejerce la facultad de imponer contribuciones a los particulares.

De acuerdo con la Constitución Política, la división de poderes, se encuentra establecida en el artículo 49 que a la letra dice:

"ART.49.- El supremo poder de la federación se divide para su ejercicio en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

No podrán reunirse dos o más de estos poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el legislativo en un individuo, salvo el caso de las facultades extraordinarias al ejecutivo de la unión, conforme a lo dispuesto en el artículo 29. en ningún otro caso, salvo lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 131, se otorgan facultades extraordinarias para legislar.

Del análisis de este artículo encontramos, por una parte la división de poderes del Estado y por otra parte el carácter representativo que tiene el Poder Legislativo al establecer que no se podrán reunir dos o más poderes en una sola persona, ni depositarse en un solo individuo, siendo esto de gran importancia, ya que como recordamos, el Poder Legislativo es el encargado de ejercer el poder

tributario al expedir las leyes que determinan los hechos, que de producirse generan la obligación de pagar la contribución.

De ahí que considere importante mencionar la forma en que está constituido el Poder Legislativo el cual se encuentra plasmado en el artículo 50 de la Constitución Política que dice:

"ART. 50.- El poder legislativo de los Estados Unidos Mexicanos se deposita en un Congreso General, que se dividirá en dos cámaras, una de diputados y otra de senadores".

Sin embargo, en nuestra esfera federal, encontramos que existen Entidades Federativas que tienen plena autonomía política y tributaria por lo que también cuentan con potestad tributaria suficiente para establecer las contribuciones que sean necesarias para cubrir el gasto público de su entidad, este poder lo ejercen mediante una legislatura local. Una tercera entidad que tiene facultad para cobrar impuestos es el municipio; sin embargo, no cuentan con potestad tributaria ya que es la entidad federativa a través del Congreso local que fija por medio de la Ley las contribuciones a favor de los municipios.

Sin embargo, como hemos podido observar la potestad tributaria no tiene una distribución clara en cuanto a su ámbito de competencia federal, por lo que, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido la siguiente jurisprudencia:

"LA CONSTITUCION GENERAL NO OPTA POR UNA DELIMITACION DE LA COMPETENCIA FEDERAL Y LA ESTATAL PARA ESTABLECER

IMPUESTOS, SINO QUE SIGUE UN SISTEMA COMPLEJO, CUYAS PREMISAS FUNDAMENTALES SON LAS SIGUIENTES: a) CONCURRENCIA CONTRIBUTIVA DE LA FEDERACION Y LOS ESTADOS, EN LA MAYORIA DE LAS FUENTES DE INGRESOS (ARTÍCULO 73 FRACCION VII, Y 124; b) LIMITACION A LA FACULTAD IMPOSITIVA DE LOS ESTADOS, MEDIANTE LA RESERVA EXPRESA Y CONCRETA DE DETERMINADAS MATERIAS A LA FEDERACION (ARTÍCULO 73 FRACCION X Y XXIX), Y c) RESTRICCIONES EXPRESAS A LA POTESTAD TRIBUTARIA DE LOS ESTADOS (ARTÍCULOS 117 FRACCIONES IV, V, VI, VII Y 118)". ( Tesis Jurisprudencial, Número de registro 257725, Apéndice del Semanario Judicial de la federación, Parte Primera del Pleno, página 112.)

La potestad tributaria federal y las entidades federativas son concurrentes en materia de imponer contribuciones en algunos casos y tiene también limitaciones constitucionales que más adelante veremos.

En materia tributaria nuestra Constitución establece las facultades del Congreso en el artículo 73 en su fracción VII de nuestra Constitución Política que dice:

"ART. 73.- El Congreso tiene facultad:  
VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto".

Como podemos observar, en este artículo la facultad para imponer contribuciones es amplísima, ya que a nuestro criterio el Constituyente dejó abierta la posibilidad de crear contribuciones con el único fin de que sea para cubrir el gasto público y de acuerdo a lo establecido por la Constitución.



Sin embargo, han existido otros criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que nos permiten precisar este concepto:

"EL CONGRESO DE LA UNION TIENE FACULTADES PARA DECRETAR IMPUESTOS RELACIONADOS CON LAS ACTIVIDADES PROFESIONALES EN GENERAL Y EN ESPECIAL PARA GRAVAR LOS INGRESOS OBTENIDOS EN EL EJERCICIO DE LAS MISMA, DE ACUERDO CON LO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 65, FRACCION II, 73 FRACCION VII, DE LA CONSTITUCION FEDERAL, NO PUEDE ADMITIRSE QUE CARECE DE ELLA PORQUE ESE RENGLON IMPOSITIVO NO ESTA MENCIONADO EN EL ARTÍCULO 73 FRACCION XXIX DE LA CONSTITUCION CITADA, PUES ESTA DISPOSICION UNICAMENTE PRECISA FUENTES TRIBUTARIAS DE LA COMPETENCIA DE LA FEDERACION CON EXCLUSION DE LA DE LOS ESTADOS, PERO SIN LIMITAR A SOLO ELLAS LAS FACULTADES DE ESTABLECER CONTRIBUCIONES QUE CONFIEREN LOS ARTÍCULOS 65, FRACCION II Y 73 FRACCION VII". (Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1969, Parte Primera, AR6136/54, Juan González Noriega, 1)

Por lo que respecta, a la fracción XXIX del mismo artículo establece de manera expresa la facultad que tiene para imponer las contribuciones que se mencionan, siendo exclusivas de la federación y no existe concurrencia por parte de las entidades federativas, sin embargo el que se encuentran de manera enunciativa no es limitativa para que puedan establecer otras contribuciones tal como lo establece este artículo en su fracción VII.

Las razones que inspiraron el otorgamiento de este poder exclusivo del Gobierno Federal son que estando la producción industrial localizada en varios Estados, se requiere que la grave una legislación homogénea, que sólo puede

expedir el Congreso de la Unión; impedir que la industria quede más gravada en unos Estados que en otros, lo que origina una emigración artificial contraria a lo que aconsejaría una prudente política industrial, así como la necesidad de eliminar la competencia local en sus impuestos. ( <sup>75</sup> )

Finalmente, podemos decir que la potestad tributaria tiene un sistema de exclusión, ya que por la manera de redacción de nuestra Constitución ha reservado ciertas materias a la Federación y ha permitido en otros renglones la facultad concurrente entre las Entidades y la Federación.

Una vez estudiado la estructura y forma de gobierno encargado del poder tributario, podemos asimismo analizar los límites de la potestad tributaria.

El poder que tiene el Estado no es absoluto ya que tiene límites que se encuentran contemplados en nuestra propia Constitución Política, como veremos a continuación.

Empezaremos por la Garantía de Legalidad, la cual es una garantía constitucional que contempla dos aspectos: el impositivo y el que se refiere a la actuación de las autoridades recaudadoras.

Por lo que respecta, al aspecto impositivo, nuestra Constitución Política en el artículo 31 fracción IV establece:

---

<sup>75</sup> Sergio Francisco de la Garza. Derecho Financiero Mexicano. 18ª edición, México, Ed Porrúa, 1994, P 224.

"ART. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

IV. contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del estado y municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Como podemos ver, en este precepto encontramos plasmado el principio de legalidad, que tiene los siguientes elementos:

- a) Se trata de una obligación de los mexicanos,
- b) Para contribuir al gasto público,
- c) De manera proporcional y equitativa
- d) Debe estar establecida en una Ley.

Sobre el primer elemento es importante precisar que no solo se trata de una obligación de los mexicanos, ya que también los extranjeros bajo ciertas condiciones tienen la obligación de contribuir al gasto público. Es decir aun cuando el precepto constitucional solo se refiere a los mexicanos cuando establece la obligación, no prohíbe que se le imponga a los extranjeros, y, en consecuencia, puede hacerlo el legislador ordinario, en conclusión los extranjeros están también obligados al pago del impuesto, aun cuando la Constitución solo hable de mexicanos.

El segundo elemento, referente a que las contribuciones deben ir encaminadas a cubrir el gasto público, muestra la legitimación de las mismas, ya que de ir en contra de los principios que se encuentran contemplados en la Constitución Política, sería ilegítima. El Constituyente, al plasmar en nuestra Constitución los principios y objetivos a realizar por el Estado, le otorgo el

derecho de imponer contribuciones, con la salvedad que estas deben ir encaminadas a cubrir el gasto público, entendiendo este como el mecanismo mediante el cual se cumplen los fines perseguidos por el Estado.

"Por gasto público debe entenderse todo el que sea necesario para que las entidades públicas realicen sus atribuciones, es decir, para el desarrollo de su actividad, legal". ( <sup>76</sup> )

Por su parte la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció:

"LOS GASTOS PUBLICOS ESTAN PREVISTOS EN EL PRESUPUESTOS DE EGRESOS, Y LOS IMPUESTOS PARA CUBRIR ESOS GASTOS, EN EL DE INGRESOS, DE MODO QUE LA PRUEBA DE QUE UNA CONTRIBUCION NO ESTA DESTINADA, A CUBRIR ESOS GASTOS, NECESARIAMENTE DEBEN ENCONTRARSE O EN LA LEY QUE LOS ESTABLECE O EN EL PRESUPUESTO DE EGRESOS." (Prontuario de la Suprema Corte de justicia, Tomo VIII, Página 83)

Por lo anterior podemos concluir que, para la Suprema Corte de Justicia de la Nación es un requisito indispensable que se encuentre contemplado en el presupuesto de egresos para que sea legal la contribución.

Asimismo, como podemos observar en este último elemento encontramos el principio de Legalidad al que hemos hecho referencia ya que es un requisito indispensable para que se cumplan con las obligaciones tributarias que se encuentran plasmadas en Ley.

---

<sup>76</sup> Ernesto Flores Zavala Ernesto. Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas. 31ª edición, México, Ed Porrúa, P 115

Como hemos visto, el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, realiza diversos actos encaminados a gobernar al individuo; sin embargo, este ejercicio del poder debe realizarse dentro de un marco normativo legal, es decir, debe realizar su actividad o ejercicio del poder mediante el cumplimiento de los requisitos estipulados, de lo que se desprende que el principio de legalidad consagrado es también un límite a la facultad potestativa a fin de que se cumpla con todas las formalidades legales para la creación de obligaciones tributarias.

En materia tributaria el principio de legalidad lo debemos entender como el conjunto de actos por parte del Estado encaminados a establecer las contribuciones, definiendo claramente los elementos y supuestos de la obligación tributaria.

Este principio es importante, ya que la obligación debe ser clara y precisa, determinando sus elementos y características fundamentales, así como los sujetos que están obligados a cubrirlas, el objeto, la base y las tasas aplicables, y la forma de liquidación y pago, es decir debe estar claramente descrita en ley con todos sus elementos y determinando las sanciones en caso de no cubrirlas oportunamente.

En cuanto al principio de legalidad, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido lo siguiente:

"EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD SE ENCUENTRA CLARAMENTE ESTABLECIDO POR EL ARTÍCULO 31 CONSTITUCIONAL, AL EXPRESAR, EN SU FRACCIÓN IV, QUE LOS MEXICANOS DEBEN CONTRIBUIR PARA LOS GASTOS PÚBLICOS DE LA MANERA PROPORCIONAL Y EQUITATIVA QUE DISPONGAN LAS LEYES, Y ESTA,

ADEMAS, MINUSIOSAMNETE REGLAMENTADO EN SU ASPECTO FORMAL, POR DIVERSOS PRECEPTOS QUE SE REFIEREN A LA EXPEDICION DE LA LEY GENERAL DE INGRESOS, EN LA QUE SE DETERMINA LOS IMPUESTOS QUE SE CAUSARAN Y RECAUDARAN DURANTE EL PERIODO QUE LA MISMA ABARCA. POR PARTE EXAMINANDO ATENTAMENTE ESTE PRINCIPIO DE LEGALIDAD, A LUZ DEL SISTEMA GENERAL QUE FORMA NUESTRAS DISPOSICIONES CONSTITUCIONALES EN MATERIA IMPOSITIVA Y DE EXPLICACION RACIONAL E HISTORICA, SE ENCUENTRA EN LA NECESIDAD DE QUE LA CARGA TRIBUTARIA DE LOS GOBERNADORES ESTE ESTABLECIDA EN UNA LEY, NO SIGNIFICA TAN SOLO QUE EL ACTO CREADOR DEL IMPUESTO DEBA EMANAR DE AQUEL PODER QUE, CONFORME A LA CONSTITUCION DEL ESTADO ESTA ENCARGADO DE LA FUNCION LEGISLATIVA, YA QUE ASI SE SATISFACE LA EXIGENCIA DE QUE SEAN LOS PROPIOS GOBERNADOS, A TRAVES DE SUS REPRESENTANTES LOS QUE DETERMINEN LAS CARGAS FISCALES QUE DEBEN SOPORTAR, SINO FUNDAMENTALMENTE, QUE LOS CARACTERES FUNDAMENTALES EL IMPUESTO Y LA FORMA, CONTENIDO Y ALCANCE DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA, ESTEN CONSIGNADOS DE MANERA EXPRESA EN LA LEY, DE TAL MODO QUE NO QUEDE MARGEN PARA LA ARBITRARIEDAD DE LAS AUTORIDADES EXACTORES, NI PARA EL COBRO DE LOS IMPUESTOS IMPREVISIBLES O A TITULO PARTICULAR, SINO QUE EL SUJETO PASIVO DE LA RELACION TRIBUTARIA PUEDA, EN TODO MOMENTO CONOCER LA FORMA CIERTA DE CONTRIBUIR PARA LOS GASTOS PUBLICOS DEL ESTADO, Y A LA AUTORIDAD NO LE QUEDA OTRA COSA SINO APLICAR LAS COSAS GENERALES DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA, DICTADAS CON ANTERIORIDAD AL CASO CONCRETO DE CADA CAUSANTE. ESTO, POR LO DEMAS ES CONSECUENCIA DEL PRINCIPIO GENERAL DE LEGALIDAD, CONFORME AL CUAL, NINGUN ORGANO DEL ESTADO PUEDE REALIZAR ACTOS INDIVIDUALES QUE NO PREVISTOS Y AUTORIZADOS POR DISPOSICION GENERAL ANTERIOR, Y ESTAR RECONOCIDO POR EL ARTICULO 14 DE NUESTRA LEY FUNDAMENTAL, LO CONTRARIO, ES DECIR, LA ARBITRARIEDAD EN LA IMPOSICION, LA IMPREVISIBILIDAD EN LAS CARGAS TRIBUTARIAS Y LOS IMPUESTOS QUE NO TENGAN UN CLARO APOYO LEGAL, DEBEN, CONSIDERARSE ESTRICTAMENTE PROSCRITOS EN EL REGIMEN CONSTITUCIONAL MEXICANO, SEA CUAL FUERTE EL PRETEXTO CON QUE PRETENDAN JUSTIFICARSELES." ( Tesis Jurisprudencial del Seminario Judicial de la Federacion. Tomo LV, P 2723)

Es importante señalar que, dentro del principio de legalidad en materia de contribuciones existe una excepción que se encuentra plasmada en nuestra Constitución de manera específica en el segundo párrafo del artículo 131 y que a la letra dice:

ART.131...

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

De la anterior transcripción, se desprende que aún cuando la facultad impositiva corresponde al Poder Legislativo, éste delega facultades en favor del Presidente de la República para modificar o alterar la imposición de contribuciones dependiendo de las condiciones prevalecientes en el país y con el fin de buscar la estabilidad económica del mismo.

La garantía de legalidad también es un aspecto importante en la esfera administrativa ya que, limita la actividad del Estado a que esta se realice con apego a derecho y de manera específica a lo establecido en el artículo 16 primer párrafo constitucional:

"Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento".

En el cumplimiento de este precepto la actividad recaudadora por parte de la autoridad debe llevarse con apego a derecho; dicha garantía es retomada por el Código Fiscal al establecer como causas de nulidad de una resolución administrativa las establecidas en el artículo 238 de Código Fiscal de la Federación cuando sea incompetente el funcionario que la emitió, cuando se omitieron los requisitos formales exigidos por la Ley, cuando existen vicios en el procedimiento, etcétera.

Respecto a la proporcionalidad y equidad son también una limitación a la potestad tributaria plasmada igualmente en el artículo 31 de la fracción IV de nuestra Carta Magna, la cual establece que al contribuir los individuos al gasto público, deberán hacerlo "DE MANERA PROPORCIONAL Y EQUITATIVA QUE DISPONGAN LAS LEYES".

De lo que podemos desprender, que el requisito de proporcionalidad que se menciona, lo podemos explicar en el sentido de que la carga impositiva debe propiciar el mismo efecto o sacrificio a personas que realicen determinada actividad o que generen la misma cantidad de riqueza.

Esta garantía de proporcionalidad y equidad tiene un carácter muy importante ya que es la garantía del individuo frente al Estado en materia de imposición de contribuciones. Sobre la explicación de estos conceptos existen algunos criterios de la Suprema Corte de la Nación que los han explicado de la siguiente manera:

LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION HA ESTABLECIDO QUE "DE ACUERDO CON EL ARTÍCULO 31, FRACCION IV, DE LA CARTA MAGNA, PARA LA VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE UN IMPUESTO SE



REQUIERE LA SATISFACION DE TRES REQUISITOS FUNDAMENTALES: QUE SEA PROPORCIONAL; SEGUNDO, QUE SEA EQUITATIVO; Y TERCERO SE DESTINE AL PAGO DE LOS GASTOS PUBLICOS, SI FALTA ALGUNOS DE ESTOS REQUISITOS NECESARIAMENTE EL IMPUESTO SERA CONTRARIO A LO ESTATUIDO POR LA CONSTITUCION, YA QUE ESTA NO CONCEDIO UNA FACULTAD OMNIMODA PARA ESTABLECER LAS EXACCIONES QUE A JUICIO DEL ESTADO FUEREN CONVENIENTES SINO UNA FACULTAD LIMITADA POR ESOS TRES REQUISITOS" ( Jurisprudencia de la suprema Corte de justicia, número de registro 3888032, sala auxiliar, 1969, página 38).

Finalmente, de manera concreta hemos analizado los fundamentos plasmados en la Constitución acerca de la potestad tributaria para llegar finalmente a la legalidad de esta, como los limites que se le establecen.

### **3.2 Análisis de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.**

En este apartado estudiaremos el régimen fiscal del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas; sin embargo, para poder analizarlo necesitamos conocer las disposiciones de la Ley en el que se encuentra plasmado y su Reglamento, además de las Leyes suplementarias, tales como: la Ley de Ingresos de la Federación para cada ejercicio fiscal; el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento; Tratados Internacionales celebrados por México y de otros ordenamientos que integran el derecho común.

Primero señalaremos en general la composición de la Ley del Impuesto Sobre la Renta la cual contiene 8 títulos, así como disposiciones transitorias y de vigencia anual. Los títulos mencionados son:

TITULO I	Disposiciones generales
TITULO II	De las personas morales
TITULO III	De las personas morales no contribuyentes
TITULO IV	De las personas físicas
TITULO V	De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en el territorio nacional.
TITULO VI	De los estímulos fiscales
TITULO VII	Del sistema tradicional del impuesto sobre la renta a las actividades empresariales
TITULO VIII	Del mecanismo de transición del impuesto sobre la renta a las actividades empresariales

De manera general en el Título I se encuentran disposiciones aplicables tanto para las personas morales como para las personas físicas; y en forma particular en el Título IV se señalan las disposiciones relativas a las personas físicas residentes en México y residentes en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en el país. En concreto estos serán los únicos títulos que estudiaremos en forma específica por ser los objetivos a los que se enfoca nuestra tesis.

Asimismo, el título IV contiene disposiciones generales y a su vez se divide en 12 capítulos, mismos que mencionaremos continuación:

CAPITULO I	De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.
------------	--

- CAPITULO II De los ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente.
- CAPITULO III De los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles.
- CAPITULO IV De los ingresos por enajenación de bienes.
- CAPITULO V De los ingresos por adquisición de bienes.
- CAPITULO VI De los ingresos por actividades empresariales.
- CAPITULO VII De los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales.
- CAPITULO VIII De los ingresos por intereses.
- CAPITULO IX De los ingresos por obtención de premios.
- CAPITULO X De los demás ingresos que obtengan las personas físicas.
- CAPITULO XI De los requisitos de las deducciones.
- CAPITULO XII De la declaración anual.

Como se puede observar, para efectos del impuesto sobre la renta de personas físicas, los ingresos se clasifican en diez diferentes conceptos de los cuales es importante señalar que en nuestro estudio sólo nos referiremos a los contribuyentes personas físicas residentes en México, las cuales están obligadas al pago del impuesto respecto a los ingresos por arrendamiento de inmuebles.

En las disposiciones generales de Título I de esta Ley podemos observar los sujetos que están obligados a este impuesto, así como la fuente de riqueza de donde proviene.

"ARTÍCULO 1.- Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del Impuesto Sobre la Renta en los siguientes casos:

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

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

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

Como podemos observar, los sujetos obligados a este impuesto son todas las personas morales y físicas que se encuentren en los casos antes mencionados.

Asimismo, se observa que la anterior disposición establece la obligación de pagar el impuesto sobre la renta, en función de la residencia del sujeto y de ingresos que sean atribuibles a un establecimiento permanente o base fija en el país o de fuente de riqueza ubicada en el mismo, no siendo relevante por lo tanto la nacionalidad de la persona que en su caso resulte obligada.

Respecto a la residencia de la que habla este artículo como atribución de la calidad del sujeto el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación nos dice:

Art.9.- se consideran residentes es territorio nacional:

I.- a las siguientes personas físicas.

- a) Las que hayan establecido su casa en México, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.
- b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del estado o trabajadores del mismo, aún cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso a) de esta fracción...

Por lo que este mismo artículo menciona que: salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional...

Como se puede observar, no necesariamente se tiene que ser de nacionalidad mexicana para considerarse residente en México; si se es extranjero y se tiene establecida la casa habitación en territorio nacional por más de 183 días, automáticamente se considera que la persona física de que se trate es residente en México.

El impuesto sobre la renta se pagará por la totalidad de sus ingresos obtenidos en el extranjero y en México; es muy factible que los residentes en México deban pagar este impuesto en el extranjero por los ingresos que

obtengan en el mismo; por eso para evitar la doble tributación la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala:

Art.6.- Los residentes en México, podrán acreditar contra el impuesto que conforme a esta ley les corresponda pagar, el Impuesto Sobre la Renta que hayan pagado en el extranjero, por los ingresos procedentes de la fuente ubicada en el extranjero, siempre que se trate de ingresos por los que se este obligado al pago del impuesto en los términos de esta ley.

Este artículo tiene por objeto evitar los efectos negativos de la doble tributación respecto de un mismo ingreso gravable. (falta pasar un comentario)

Por otro lado también están obligadas al pago del impuesto, las personas físicas residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o base fija en el país, respecto a los ingresos atribuibles a dicho establecimiento o base fija. A este respecto el artículo 2 de la Ley que estamos analizando nos precisa que se considera como establecimiento permanente.

Artículo 2.- ...Se considera establecimiento permanente, cualquier lugar de negocios en el que se desarrolle total o parcialmente actividades empresariales...

... y por base fija se entenderá cualquier lugar en el que se presten servicios personales independientes de

carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico y las profesiones independientes, entre otras.

En estos casos el impuesto se pagará conforme al título IV, es decir como si fueran personas físicas residentes en México.

Ahora bien analizaremos rápidamente las disposiciones generales expuestas en el artículo IV referente a las personas físicas.

Empezaremos por determinar las personas físicas obligadas a este impuesto; las cuales las establece el artículo 74 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su primer párrafo.

ARTÍCULO 74.- Están obligadas al pago del impuesto establecido en este título, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en crédito, en servicio en los casos que señale esta Ley... también están obligadas al pago del impuesto las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes en el país, a través de un establecimiento permanente o base fija, por los ingresos atribuibles a estos...

Respecto al este artículo el concepto de residencia ya fue analizado anteriormente; en cuanto a las personas físicas como podemos ver aunque residan en el extranjero causaran en impuesto sobre la renta mexicano cuando lleven acabo actividades empresariales o presten servicios

personales independientes en el país a través de un establecimiento permanente o base fija ubicados en el mismo.

Como ya mencionamos, el título IV de la Ley Impuesto Sobre la Renta clasifica los impuestos de las personas físicas en 10 diferentes conceptos, los cuales pueden estar exentos en los términos del artículo 77 de la referente Ley o gravados.

Para especificar para efectos del impuesto sobre la renta, los ingresos gravados; es decir, aquellos por los que se va a pagar el impuesto, se clasifican en ingresos acumulables e ingresos no acumulables.

Los ingresos no acumulables, se obtienen de sumar todos los ingresos que haya obtenido el contribuyente en el ejercicio de que se trate por los diferentes conceptos, excepto los ingresos exentos y aquellos por los que se haya pagado impuesto definitivo en el transcurso del ejercicio.

Como ya mencionamos los ingresos exentos se encuentran plasmados en el artículo 77 de la referida Ley, sin embargo para fines de nuestro estudio no es necesario mencionar todos, por lo que sólo mencionaremos la fracción que nos es útil a nuestro fin. La cual es:

ARTÍCULO 77.- No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

XVI. Los que provengan de contratos de arrendamiento prorrogados por disposiciones de la Ley (rentas congeladas).



Para el Capítulo III en específico del título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la única fracción en la que se exenta del pago a este impuesto es la fracción antes mencionada. Por lo que, es importante señalarla en particular para el estudio de este capítulo que a continuación veremos.

El Capítulo III referente a los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal del inmueble encuentra su legalidad en el artículo 89 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que lo define como:

ARTÍCULO 89.- Se consideran ingresos por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles, los siguientes:

- I. Los provenientes del arrendamiento o subarrendamiento y en general por otorgar a título oneroso el uso o goce temporal de inmuebles, en cualquier otra forma.
- II. Los rendimientos de certificados de participación inmobiliaria no amortizables.
- III. La ganancia inflacionaria derivada de las deudas relacionadas con esta actividad. No será aplicable lo dispuesto en esta fracción cuando se hubiere optado por efectuar deducciones a que se refiere el párrafo siguiente a la fracción VI del artículo 90 de esta ley o cuando dicha ganancia se derive de deudas contratadas que se utilicen para la compra, construcción o mejoras de inmuebles destinados a casas habitación.

En este Capítulo se regulan los ingresos provenientes de contratos de arrendamiento y subarrendamiento relacionados con bienes inmuebles, que están señalados en el artículo 750 del Código Civil para el Distrito Federal. También se considera ingreso para los efectos de este impuesto, la ganancia inflacionaria derivada de las deudas, excepto cuando se produzca por deudas que se utilicen para la compra, construcción o mejoras de casa habitación.

Asimismo, es importante mencionar que, al no señalar la Ley expresamente que los ingresos los obtiene quién otorga el uso o goce temporal de inmuebles, en consecuencia se entiende que los ingresos por este concepto pueden ser afectados a sociedad conyugal o copropiedad, lo cual resulta lógico, porque el bien arrendado pertenece a ambos.

Respecto a la base gravable de este impuesto referente a los ingresos por arrendamiento de inmuebles se determina restando a los ingresos acumulables las deducciones autorizadas.

Se entiende por ingresos acumulables, en este caso, el total de rentas percibidas durante un año calendario y por deducciones autorizadas las que señala el artículo 90 que a continuación mencionaremos:

ARTÍCULO 90.- Las personas que obtengan ingresos por los conceptos a que se refiere este capítulo, podrán efectuar las siguientes deducciones.

- I. El impuesto predial correspondiente al año de calendario sobre dichos inmuebles, así como las contribuciones locales de mejoras, de

planificación o de cooperación para obras publicas que afecten a los mismos.

- II. Los gastos de mantenimiento que no impliquen adiciones o mejoras al bien de que se trate y por consumo de agua siempre que no los paguen quienes usen o gocen del inmueble.
- III. Los intereses pagados por préstamos utilizados para la compra, construcción o mejoras de los bienes inmuebles.
- IV. Los salarios comisiones y honorarios pagados, así como los impuestos, cuotas o contribuciones que conforme a la ley les corresponda cubrir sobre dicho salario.
- V. El importe de las primas de seguros que amparen los bienes respectivos.
- VI. Las inversiones en construcciones, incluyendo adiciones y mejoras.

Este artículo nos menciona las deducciones que la ley permite a los contribuyentes que otorguen el uso o goce temporal de inmuebles para casa habitación el cual podrá optar por deducir hasta el 50% de los ingresos a que se refiere este capítulo. En los demás casos, se podrá optar por deducir el 35%.

Tratándose de subarrendamiento solo se deducirá el importe de las rentas que pague el arrendatario al arrendador.

Sin embargo, cuando el contribuyente ocupe como casa habitación parte del inmueble que arrenda, no podrá deducir la parte de los gastos así como tampoco el impuesto predial y los derechos de cooperación de obras públicas que correspondan proporcionalmente a la unidad ocupada.

Es importante mencionar que los conceptos señalados en éste artículo serán los únicos deducibles.

Por otra parte el contribuyente que otorgue el uso temporal de inmuebles podrá hacer pagos provisionales, bajo los siguientes términos:

ARTÍCULO 92.- Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en éste capítulo podrán obtener pagos provisionales trimestrales a cuenta del impuesto anual a más tardar el día 17 de los meses de abril, julio, octubre y enero del siguiente año, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas. El pago provisional se determinará aplicando la tarifa correspondiente al segundo párrafo del artículo 86.

Como podemos observar los pagos provisionales de quien obtienen ingresos por arrendamientos son trimestrales y son cubiertos mediante declaración.

Es necesario resaltar que quienes perciben ingresos por rentas pueden no efectuar pagos provisionales, si los ingresos por este concepto obtenidos en año anterior no excedieron el doble del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año.

No obstante lo anterior, si se trata del primer ejercicio y no existe año anterior se preverá según el artículo 110 del reglamento de esta Ley. (ver artículo 110 en el siguiente subtema).

Las obligaciones de los arrendadores a parte de efectuar el pago del impuesto son:

ARTÍCULO 94.- los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este capítulo, además de efectuar los pagos de este impuesto, tendrán las siguientes obligaciones:

I.- Solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes.

II.- Llevar la contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su reglamento y el reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta cuando obtengan ingresos superiores a \$466.00 por los conceptos a que se refiere este capítulo, en el año del calendario anterior. No quedan comprendidos en lo dispuesto en esta fracción quienes opten por las deducciones del 50% a que se refiere el artículo 90 de esta Ley. Actualizable la citada cantidad conforme al artículo 7-c de esta ley.

III.- Expedir comprobantes por las prestaciones recibidas

IV.- Presentar declaraciones provisionales y anual en los términos de esta ley.

Respecto a este artículo para su mejor comprensión ver artículos 111 y 112 del Reglamento del Impuesto Sobre la Renta que a continuación mencionaremos.

### **3.3 Reglamento del Impuesto Sobre la Renta**

Respecto al reglamento su composición es similar a la Ley del Impuesto Sobre la Renta pero sus disposiciones son mas abstractas y concretas y solo son complementos de las disposiciones antes mencionadas, por lo que sólo nos dedicaremos a mencionar específicamente los artículos que nos ayudaran a comprender los artículos analizados en la Ley de este Reglamento.

Por lo que se refiere al artículo 90 fracción VI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en referencia a las deducciones, el reglamento nos menciona en su artículo 106 que:

Art. 106.- Se podrán ejercer a más tardar en la fecha en que se presente la declaración anual, debiéndose ejercer por los que otorguen el uso o goce temporal, incluso por aquellos en los que tengan el carácter de copropietario, a los que les sea aplicable el porcentaje de deducción de que se trate. (ver la redacción de este artículo).

Como podemos ver, las deducciones que pueden ejercerse solo lo podrán hacer como fecha límite el día que se presente la declaración anual por la persona que otorgue el uso y goce del inmueble.

En el caso de que, las deducciones excedan el ingreso por arrendamiento el Reglamento del Impuesto Sobre la Renta nos menciona:

ARTÍCULO 107. - Cuando en el año de calendario las deducciones a que se refiere el artículo 90 de la Ley, sean superiores a los ingresos a que se refiere el capítulo III del título IV de la Ley, la diferencia podrá deducirse de los demás ingresos que el contribuyente deba acumular en la declaración anual correspondiente a ese mismo año.

De lo que podemos desprender que al estar en este supuesto, es decir, que sean superiores las deducciones a los ingresos se le deducirá de los demás ingresos del contribuyente en la declaración anual.

Por lo que se refiere a los pagos provisionales respecto a la primer declaración el Reglamento del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 110 nos menciona:

ART. 110.- Los contribuyentes que perciban ingresos por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles durante el primer año de calendario, estarán obligados a presentar declaraciones a que se refiere el artículo 92 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a partir del periodo en que las rentas pactadas o devengadas correspondientes al mismo, excedan del doble del salario mínimo general del área geográfica elevado al periodo de que se trate y continuaran efectuando los pagos provisionales durante los periodos que falten para terminar dicho año calendario, independientemente del monto de ingresos que por concepto de rentas perciban en estos periodos.

Como podemos observar, en este artículo por lo menos el primer año calendario el contribuyente está obligado a dar pagos provisionales independientemente del monto de ingresos que perciban durante ese año.

Finalmente, por lo que se refiere a las obligaciones de los arrendadores del artículo 94 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en especial a la contabilidad simplificada y a los recibos de arrendamientos de inmuebles el referido reglamento nos dice en especial sobre estas obligaciones:

ARTÍCULO 111.- Los contribuyentes que perciban ingresos superiores a la cantidad señalada en la fracción II del artículo 94 de la Ley, de este reglamento, podrán cumplir con la obligación a que se refiere dicha fracción llevando la contabilidad simplificada conforme se establece el Código Fiscal de la federación y su reglamento.

ARTÍCULO 112.- Los comprobantes a que se refiere la fracción III del artículo 94 de la ley, deberán reunir los requisitos establecidos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, dichos comprobantes deberán además señalar el número de cuenta del predial del inmueble de que se trate, o en su caso, los datos de identificación del certificado de participación inmobiliaria no amortizable y firmarse por el contribuyente o su representante.

Por lo que se refiere al artículo 111 y 112 del referido reglamento, los contribuyentes que obtengan ingresos por este concepto superiores a \$692.00, en un año calendario podrán cumplir con la obligación a que se refiere la fracción II



del artículo 94 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, llevando contabilidad simplificada consistente en un libro foliado de ingresos, egresos y de registro de inmuebles y deducciones.

La cantidad de \$692.00, es susceptible de actualización, (cantidad actualizada el 1 de enero de 1996).

Respecto a los comprobantes que se expidan por las contraprestaciones recibidas, deberán satisfacer los requisitos señalados en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación; además, de conformidad con el artículo 112 del reglamento que estamos analizando, dichos comprobantes deberán ser firmados por el contribuyente o su representante y señalar el número de cuenta predial del inmueble de que se trate.

## **Capítulo IV**

### **4.- ANALISIS SOBRE EL INTERES MORATORIO COMO EFECTO JURIDICO POR LA FALTA DE PAGO OPORTUNO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN QUE INCURREN LAS PERSONAS FISICAS.**

#### **4.1 Causas por las que hay falta de pago oportuno en este impuesto.**

De acuerdo con el estudio realizado el año pasado por el Boletín Tributario expedido por el Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas, los motivos por los cuales los contribuyentes no pagan a tiempo sus Impuestos son:

- La dificultad del llenado de las formas de pago

Esto debido a la necesidad de depender de un experto en la materia para el llenado de éstas.

- El cambio constante de las formas fiscales

Por lo regular el cambio de las formas fiscales es anual.

- La falta de capacitación por parte de los empleados de las oficinas recaudadoras

Es decir, la falta de capacitación e ineficacia al proporcionar ayuda por parte de los empleados que se encuentran en los módulos de información haciendo el trámite menos ágil y eficiente.

- No saber con exactitud el destino que tiene sus contribuciones

Al no ver resultados favorables y la especificación clara por parte del Estado de la utilización de éstas.

- La falta de información clara y precisa de la determinación de la tasa y base del gravamen anual del impuesto sobre la renta para cada concepto.

Como podemos observar, en este caso muchas de las causas por las que el contribuyente no cumple a tiempo con sus obligaciones fiscales son meramente de trámites administrativos llevados a cabo por las oficinas recaudadoras y establecidos por las autoridades correspondientes.

#### **4.2 Efectos jurídicos que produce el incumplimiento**

Como menciona el tratadista García Maynes los efectos jurídicos son producidos siempre por un hecho jurídico que trae aparejada una consecuencia jurídica; en este caso en específico el hecho jurídico es el incumplimiento de una norma el cual produce efectos jurídicos tanto para el Estado como para el Particular los cuales veremos enseguida:

### **4.2.1 Para el Estado**

El primer efecto jurídico que produce el incumplimiento oportuno del pago del impuesto es al Fisco, es decir al no pagar en la fecha prevista necesariamente el fisco sufre un menoscabo.

Asimismo, al tener el Fisco determinado un presupuesto de ingresos y destinado a un fin específico no pueda cumplir con éste a su tiempo y le genere un mayor gasto que derivaría un segundo efecto jurídico el no cumplir con lo que le fuere encomendado y un tercero generar un gasto extra al presupuesto determinado.

Así también, se presentan efectos secundarios por ejemplo; al disminuir la utilidad fiscal estimada para el pago de pérdidas fiscales éstas aumentan y quedan pendientes de amortizar.

### **4.2.2 Para el particular**

Para el particular, el principal efecto jurídico recae en él, al no cumplir con el pago oportuno muchas veces no recibe a su vez las prestaciones del Estado debiera proporcionarle como lo son: los servicios públicos, mejoras en la educación, etc.

Asimismo, surge un deterioro en su patrimonio en la creación de nuevas fuentes de ingreso para subsanar éstas sufriendo un empobrecimiento en la población.

Finalmente, a todo efecto jurídico lo presupone una consecuencia jurídica que en este caso es una sanción misma que estudiaremos en el punto siguiente.

### **4.3 Determinación administrativa de la sanción**

Como hemos visto, el Estado tiene la facultad de imponer contribuciones a los particulares, a través del Poder Legislativo creando así normas jurídicas que regulan las relaciones tributarias.

El derecho fiscal encargado de estas relaciones se encuentra conformado por normas jurídicas que imponen al sujeto pasivo diversas obligaciones de dar, de hacer y de no hacer; mismas que fueron analizadas sobre este impuesto en particular, en el capítulo anterior.

Sin embargo, en realidad no todas las obligaciones son cumplidas, por lo que es necesario que el Estado, a través de la Administración Pública busque el cumplimiento de éstas. El mecanismo por medio del cual el poder administrativo busca el cumplimiento de las obligaciones fiscales es la Potestad Sancionadora. La cual la definiremos como:

La facultad que tiene el Estado para imponer las sanciones establecidas en la ley y que es la consecuencia jurídica del incumplimiento de la norma.

De esta definición, podemos decir primero que la potestad sancionadora es una facultad del Estado que lleva a la sanción descrita en ley a la realidad; es

decir aplicándola al sujeto pasivo (en este caso al particular), que de Incumplimiento a sus obligaciones fiscales.

Asimismo, la Administración Pública necesita de esta facultad, encontrando su sustento en la necesidad que tiene de buscar el cumplimiento de la obligación fiscal sin depender de la participación del poder judicial para poder hacer validas sus resoluciones.

Su fundamento constitucional se encuentra constitucional se encuentra plasmado restrictivamente en el artículo 21 constitucional que a la letra dice:

Art. 21.- La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial la persecución de los delitos incumbe al ministerio público y a la policía judicial, la cual estará bajo la autoridad y mando inmediato de aquél. Compete a la autoridad administrativa el castigo de las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, el cual únicamente constituirá en multa o arresto hasta por treinta y seis horas; pero si el infractor no pagare la multa que se le hubiese impuesto se permutará esta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso por quince días. Si el infractor fuese jornalero u obrero, no podrá ser castigado con multa mayor del importe de su jornal o sueldo de una semana.

Según esta interpretación legal, los reglamentos gubernativos y de policía a los que alude son sólo aquellos expedidos por la autoridad municipal y, de acuerdo con ello, constitucionalmente la administración pública no puede

sancionar las violaciones a las leyes de cuya aplicación está encargada, como lo serian las leyes a los impuestos.

Sin embargo, es conveniente destacar que conforme a la Constitución de 1857, las leyes ordinarias derivadas de la misma y de la doctrina no limitaban la competencia de la autoridad administrativa al castigo de contravenciones o faltas a meros reglamentos de policía y buen gobierno, de carácter municipal, sino que en dicha competencia se comprendía también el castigo a violaciones cometidas contra las leyes administrativas, de cuya ejecución y cumplimiento esta encargada directamente la administración pública. Por lo que este es el alcance e interpretación al artículo 21 constitucional vigente, no obstante su redacción, toda vez que no fue el propósito del Congreso Constituyente de 1917 circunscribir esa competencia a la esfera municipal.

Asimismo, es necesario que este artículo deba interpretarse en concordancia con los demás preceptos de la ley fundamental, como lo es el artículo 89 fracción I.

Art. 89.- Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

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

Es decir, dentro de la facultad que se concede para ejecutar las leyes a la autoridad administrativa en el mencionado artículo, está la de emplear los medios coactivos necesarios para cerciorarse del cumplimiento de las

obligaciones fiscales y en caso de incumplimiento aplicar la sanción correspondiente.

Finalmente debemos entender que al ejercer la potestad sancionadora, la administración pública, debe perseguir como función de interés público el que no se infrinjan las disposiciones legales, es decir obtener la observancia del derecho y la conservación del orden jurídico

#### **4.3.1 La imposición de la sanción**

Como se mencionó anteriormente, el ejercicio de la potestad tributaria se realiza a través del Congreso Federal y las legislaturas locales. Dando como consecuencia el origen a varias normas tributarias cuya aplicación puede hacerse coactivamente (a través de la facultad sancionadora) cuando no son cumplidas de forma espontánea.

De ahí que, al hablar de la coactividad necesitemos hablar de la sanción definiendo a la misma como:

“La consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado” ( <sup>77</sup> ).

A diferencia de otros juristas Maynez retoma a la sanción sin la consecuencia desagradable, de quien la padece como un mal. Misma que

---

<sup>77</sup> Eduardo García Máynez. Introducción al estudio del derecho. 44ª edición, México, Ed. Porrúa, 1992, P 295.



retómanos en la materia tributaria ya que la sanción es considerada una prevención general, es decir, pretende imponerla a fin de fomentar en los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones.

Según García Maynez en materia tributaria las sanciones se clasifican en dos hipótesis: coincidencia y no coincidencia.

La primera; sucede cuando el contenido de la sanción coincide con la de la obligación y se da el cumplimiento forzoso, por ejemplo el embargo y remate de bienes para cubrir una deuda no satisfecha voluntariamente.

La segunda se divide en dos:

1.- sucede cuando no es posible conseguir de forma coactiva la observancia de la obligación pero si, a cambio, la posibilidad de exigir al incumplido una prestación equivalente a lo que dejó de realizar, es decir una indemnización.

2.- Sucede cuando la norma jurídica tiene, en ocasiones tanta gravedad o amenaza a la sociedad de tal modo, que la indemnización resulta insuficiente; por lo que, no se trata de corregir un daño sino de imponer una pena. De este modo surge la figura jurídica del castigo como una tercera forma de sanción.<sup>78</sup>

De lo anterior podemos clasificar a la sanción de la siguiente manera:

---

<sup>78</sup> Eduardo García Maynez, Op. Cit., P 302

a) cumplimiento forzoso.- ésta es cuando el causante se negare a pagar la autoridad administrativa mediante la facultad económica-coactiva, obligara mediante una multa o un embargo, al sujeto pasivo a que pague. Fundamento artículo 145 del Código Fiscal.

b) indemnización.- que es la que se genera por el incumplimiento de la obligación fiscal oportunamente; generando el pago de recargos por concepto de indemnización. Fundamento artículo 21 del Código Fiscal.

c) El castigo.- cuya finalidad no estriba en lograr coactivamente el cumplimiento, ni en lograr una prestación económica equivalente a daños y perjuicios sino en el de cumplimiento de una pena.

Por otro lado, para que la Administración Pública imponga al infractor la sanción correspondiente es necesario que exista una norma jurídica en la que se establezca de forma clara y precisa la conducta a que esta obligado el particular, así como la sanción en caso de su incumplimiento.

Para este caso en específico, como es la falta de pago oportuno veremos en que normas jurídicas esta plasmada. Primeramente empezaremos con el artículo. 71 del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice:

Artículo 71.- son responsables en la comisión de las infracciones previstas en este código las personas que realicen los supuestos que en este capítulo se consideran como tales así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales,

incluyendo a aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos.

De lo que podemos desprender de este artículo es la descripción y concepto de infractor; para nuestro caso en concreto como lo podemos ver en el primer párrafo ultima parte, donde incluye como tal a las personas que se vean en el caso de la falta de pago oportuno.

De ahí que, se relacione con el artículo 21. del Código Fiscal de la Federación que dice:

Art. 21.- Cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno. Dichos recargos, se calcularán aplicando al monto de las contribuciones actualizadas por el periodo a que se refiere este párrafo, la tasa que resulte de sumar las aplicaciones de cada año para cada uno de los meses transcurridos en el periodo de actualización de la contribución de que se trate. La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será lo que resulte de incremento en 50% a la que mediante la Ley fije anualmente el Congreso de la Unión.

Artículo que menciona a los recargos como la sanción correspondiente a falta de pago oportuno, mismo que podemos encuadrar según la clasificación de

Maynez antes mencionadas dentro de las sanciones de tipo indemnizatorio. Señalando además, la forma de aplicación de los recargos los cuales se calculan:

Primero.- actualizando el monto de las contribuciones desde el mes en que se deba hacer el pago hasta cuando se efectúe.

Segundo.- la tasa que resulte de sumar todas esas aplicaciones (de cada año para cada uno de los meses para el periodo de actualización de las contribuciones de que se trate), más el incremento del 50% a la que mediante la ley fije anualmente el Congreso de la Unión, será el recargo para cada uno de los meses.

Sin embargo, aquí surge una problemática respecto a que si los recargos son una sanción o solo intereses moratorias ya que algunos doctrinarios no están de acuerdo con la postura de que sean una sanción y la ley no es muy clara en este aspecto mismo que analizaremos como un punto en particular mas adelante.

#### **4.3.2 Competencia para la imposición misma**

Como se ha mencionado, la soberanía del Estado se transforma respecto de la materia fiscal en una Potestad Tributaria a cargo del poder legislativo, quien es el órgano facultado para el establecimiento de las normas tributarias.

Por lo que respecta, a la Competencia Tributaria queda a cargo del Poder ejecutivo, en una correlación estricta entre el artículos 16 constitucional

que establece que nadie puede ser molestado sino en virtud de un mandamiento escrito de autoridad competente.

Es decir, la autoridad para que sea competente debe ser creada con apego a la Ley por quien constitucionalmente tenga facultades para hacerlo.

En concordancia con lo anterior nos remitiremos al artículo 90 Constitucional quien establece que la administración pública será centralizada y paraestatal conforme a la ley orgánica que expida el Congreso, la que distribuirá los negocios en el orden administrativo de la federación que estará a cargo de la secretaría de Estado y departamentos administrativos y definirá las bases generales de creación de las entidades paraestatales y la intervención del Ejecutivo Federal en su operación.

De lo anterior, podemos decir que la administración pública es la encargada de llevar la norma tributaria al campo de la realidad administrativa, tendiente a vigilar, comprobar y en su caso obligar al cumplimiento de las obligaciones tributarias dentro del ámbito administrativo y de fiscalización.

La fiscalización.- “Es la acción llevada a cabo por los agentes del fisco o sus auxiliares por medio de la cual se verifica si los sujetos pasivos o terceros vinculados a la relación jurídico-fiscal han cumplido con las obligaciones que imponen las normas legales correspondientes”.<sup>79</sup>

---

<sup>79</sup> Rogelio Martínez Vera. La fiscalización de los impuestos federales 16ª edición, México, Ed. Docal-Fiscal, 1981, P 5.

Finalmente, podemos concluir que la competencia tributaria queda a cargo del Poder Ejecutivo toda vez que es el encargado de facultar las actuaciones de los órganos públicos en esta materia.

### **4.3.3 Intereses moratorios o recargos como una sanción en particular**

En la legislación mexicana se da el nombre de recargos a los intereses moratorios que se devengan cuando no se paga un crédito fiscal en la fecha o dentro del plazo señalado.

Sin embargo, los recargos han sido objeto de discusión y estudio por parte de los tratadistas, dándose dos corrientes contrarias; una que sostenía el carácter de sanciones de los recargos y otra el carácter de intereses moratorios.

Giorgio Tesoro por ejemplo sustenta, que “el recargo es una sanción de carácter complementario o accesorio que se aplica tanto a las violaciones que constituyen delito como a las castigadas con pena pecuniaria, y consiste en el pago de una suma fija determinada en relación con el tributo y que consiste en el pago de una suma fija determinada en relación con el tributo y que tiene la misma naturaleza que éste.”.<sup>(80)</sup>

Como podemos ver, este autor afirma la postura de que los recargos son una sanción, no de manera principal pero si accesorio, aplicándose como una pena de manera pecuniaria.

---

<sup>80</sup> Jesus Quintana Valtierra. Derecho Tributario Sustantivo. México, Ed. Trillas, 1998, P 74

Por otro lado, Bielsa sostiene que, “ la obligación de pagar recargos o intereses punitivos, como los llama la legislación argentina tiene en realidad una función de resarcimiento y no de pena, por lo que la definición de punitivos es incorrecta.”.<sup>(81)</sup>

Este autor por su parte, toma la postura de que los recargos son un resarcimiento y no una sanción, tomándolos desde el punto de vista indemnizatorio por daños y perjuicios. Sin embargo, aquí tendríamos que tomar en cuenta el factor del porcentaje de la tasa de interés para determinar hasta que punto se considerarían sólo una indemnización y no una sanción.

Por su parte, la legislación mexicana, sostiene amabas contradicciones. Primero el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación dispone que “cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo señalado por las disposiciones respectivas, deberán pagarse recargos, en concepto de indemnización al fisco federal por falta de pago oportuno.”

Como se observa, este artículo menciona que los recargos solo son una indemnización al fisco. Asimismo el artículo 71 del mismo código considera como infracciones las omisiones en el “cumplimiento de las obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo aquéllas que lo hagan fuera de los plazos establecidos”.

---

<sup>81</sup> Jesús Quintana Valtierra Op. Cit., P 74

Por lo que respecta, a este artículo considera como infracción el incumplimiento de las obligaciones fiscales por la falta de pago oportuno que en consecuencia se hace merecedora de una sanción.

Por otra parte, los recargos en nuestra legislación tienen una tasa 50% mayor de los intereses, la cual fue fijada en un 5.5% mensual, con lo que la tasa de los recargos viene a ser del 12.75% por cada mes o fracción, lo que viene a hacer un interés elevado a comparación al bancario, por lo que pudiéramos aceptar su carácter de indemnizatorio pero al ser mayor, casi el doble, resulta ser meramente punitiva.

Por nuestra parte, podemos concluir que respecto a la legislación mexicana y a pesar de la negativa legislativa, los recargos constituyen sanciones accesorias ya que nacen del incumplimiento de una obligación independientemente de la sanción principal impuesta, dándose una doble sanción. Asimismo se habla de accesoria ya que depende del reconocimiento de una infracción y en tanto no se resuelva como definitiva no tiene razón de ser porque depende de la validez de esta para su reconocimiento.

Como anteriormente lo mencionamos, los recargos son según su naturaleza jurídica una sanción meramente indemnizatoria que se impone al deudor, en beneficio al fisco reparando la demora en el pago de la prestación fiscal.



#### 4.4. Mecanismo Fiscal

Después de concluir este breve estudio sobre el interés moratorio como efecto jurídico por la falta de pago oportuno del impuesto sobre la renta en que incurren las personas físicas, tenemos presente que es importante la necesidad de rediseñar un marco fiscal regulatorio que permita de una u otra forma:

- 1) Que el contribuyente cumpla a tiempo con sus obligaciones fiscales.
- 2) La implementación de medios necesarios y facilidades para su cumplimiento.
- 3) Que esté al servicio del pueblo.
- 4) Que genere el crecimiento económico que requiere la dinámica de la población, así como el ingreso.
- 5) Que busque el bienestar social al que se referían nuestros grandes estudiosos del derecho, al redactar la Constitución Política que nos rige desde 1917.

Por lo que, nuestra propuesta es básicamente un mecanismo fiscal que permita un mejor desarrollo y a la vez sea eficiente, consistente primero en el reconocimiento de la problemática por parte de los encargados de elaborar las políticas públicas, he incorporen este mecanismo.

## 1.- PERMANENCIA EN LA LEGISLACION FISCAL.-

Es decir que los cambios legislativos tengan una mayor permanencia para que puedan evaluarse sus resultados y de éstos depurar los que no sean efectivos, y no como se han venido haciendo cambios anuales sin dejar siquiera ver el funcionamiento pleno de los mismos.

## 2.- ORIENTACION AL CONTRIBUYENTE

Apoyo básico prácticamente en tres áreas:

- **Modulo de asistencia al contribuyente**

Estableciendo módulos de recepción de trámites, en los cuales se explique la forma de llenado de los formatos de pago en forma personalizada, así como hacer la tabulación y determinación del monto de su pago.

- **Programa editorial**

Elaboración de material impreso como instructivos, folletos, carteles y trípticos con lenguaje sencillo, accesible y llano; evitando tecnicismos.

- **Propaganda televisiva y de radiodifusión**

La cual debe ser positiva para que incite al pago oportuno, determinando el porcentaje de recargo y el beneficio de éste al pagar oportunamente como un ahorro y no como un medio intimidatorio.

### 3.-SIMPLIFICACION DE LA FORMA DE PAGO COMO PERMANENCIA DE LA MISMA.

- Simplificación, a fin de que el contribuyente honesto entere su impuesto sobre la renta sin problema alguno y sin requerir el auxilio de un experto en el Impuesto como lo es un contador.
- Permanencia en el formato de pago, para que una vez enseñado y aprendido el llenado de la forma, el contribuyente en lo sucesivo ya no requiera de la ayuda personalizada.

### 4.- CULTURA TRIBUTARIA

Incorporación de cultura tributaria a los Programas Nacionales de Educación, evitando que el contribuyente se introduzca a este marco de obligación comunitaria hasta la edad adulta, lo cual simplificará el conocimiento y manejo de sus obligaciones, a fin de alcanzar una mayor convicción sobre esta responsabilidad.

### 5.- INFORMACION AL CONTRIBUYENTE DEL DESTINO DE LOS IMPUESTOS.

El Estado debe fomentar el cumplimiento de las obligaciones fiscales mediante propaganda que muestre de manera clara en que emplean las contribuciones, ya que en medida que el Estado realice adecuadamente sus actividades, el particular tendrá mayor confianza en sus instituciones y así cumplirá oportunamente con sus obligaciones fiscales.

## **CONCLUSIONES**

1.- La Potestad Tributaria es la facultad que ejerce el Estado de acuerdo al mandato que recibe de la voluntad popular para imponer contribuciones de acuerdo a límites y principios que se encuentran plasmados en la Ley, a fin de obtener ingresos necesarios para cumplir con las atribuciones que le han sido encomendadas por la misma sociedad.

2.- La imperiosa necesidad de la creación de impuestos surge desde la aparición del hombre, por lo que desde la antigüedad emergen, basándose en la posición del poderoso frente al débil, evolucionando con el transcurso del tiempo hasta lograr un equilibrio entre éstos y llegando a una regulación para evitar el abuso que se derive de esta relación.

3.- La regulación fiscal en los tiempos prehispánicos era una de las más completas y avanzadas, contando con un conocimiento fiscal y contable superior a su salvaje forma de vida, basada en una matrícula de tributos que contenía una explicación objetiva de un proceso político, religioso y principalmente económico, logrando un estado en este último aspecto fructuoso para este gran pueblo.

4.- Durante la Colonia el Sistema Hacendario tuvo un decline por la mala administración y abuso, así como por la doble tributación, una por parte de la iglesia y otra por las autoridades de la colonia, haciendo además una monopolización de acaparar y no repartir consiguiendo un empobrecimiento a la

Nueva España e inconformidad de pagar por parte de los indígenas logrando con esto un cambio a la llegada de Fray Juan de Zumárraga, el cual fue la creación de preceptos legales para apoyarlos como fue la legislación protectora de los indígenas y las ordenanzas de Toledo.

5.- Al termino de la Colonia y el inicio de un México independiente el régimen fiscal guardaba un total estado de reposo por lo que se hizo un cambio total en el sistema administrativo-fiscal, realizando una distribución y clasificación de los impuestos y rentas creando la división entre el Gobierno Federal y los Estados como primer paso y sucesivamente cambios importantes como la imposición de cuotas, finalmente se realizó una regeneración económica fiscal haciendo cuentas y presupuestos que imperfectos fue una base de conocimiento aproximado de recursos y necesidades para una productividad.

6.- El nacimiento del impuesto sobre la renta en México, se debe a diferentes fuentes de ingresos procedentes del comercio, industrias ganaderas, trabajo de asalariados y profesionistas, así como la participación o dividendos de empresas que no tenían establecido un gravamen. Surgiendo éste con varias carencias respecto a la distribución, sujetos, tasa y base del gravamen que se debía pagar logrando después de muchos cambios, modificaciones y estudios un impuesto uniforme, y equitativo basado en una Ley, a fin de adecuarse a las necesidades tanto del fisco como del contribuyente.

7.- La fuente del impuesto es el lugar donde nace la causa de la fijación del gravamen. Por lo que en el impuesto sobre la renta surge de las distintas actividades a que se dedican los particulares que originan riquezas y que se traducen en un capital o una renta.

8.- Los caracteres distintivos del impuesto sobre la renta son las características que distinguen a este impuesto de otro; los cuales surgen de acuerdo a su naturaleza como son: la persona a la que repercute el impuesto, el periodo determinado de su cobro, las tarifas y lo adaptable que puede ser el impuesto de acuerdo a las necesidades, es decir que tiene la capacidad de crecer con el aumento de la riqueza y la población.

9.- De los diferentes sistemas de gravamen del impuesto sobre la renta se concluye que el sistema global es el más justo, equitativo y complementario para gravar este impuesto, el cual se fija sobre la unificación de todos los ingresos del contribuyente cualesquiera que sea su procedencia considerando así al sujeto que recibe el ingreso; mismo que nuestra legislación actual ha adoptado.

10.- El Ingreso Federal es el ingreso público recibido de diferentes conceptos, comúnmente en dinero por el Estado, en virtud de ser el administrador y encargado de la realización de objetivos y finalidades de la política social y económica.

11.- Los Ingresos Tributarios son un medio de obtención del Ingreso Federal, determinados tributarios porque se reciben de manera unilateral del recurso de los particulares, llamadas también contribuciones.

12.- Los Ingresos no Tributarios también son medios de obtención de los ingresos federales determinados no tributarios porque éstos se derivan de otras fuentes como son la explotación de los recursos con los que cuenta el Estado y de los financiamientos públicos.

13.- El impuesto es una obligación por parte de los particulares (sujeto pasivo) de transmitir valores económicos por lo regular en dinero de forma coactiva y unilateral a favor del Estado como sujeto activo en virtud de su potestad tributaria con fundamento en ley, con el fin de satisfacer las necesidades colectivas.

14.- Los elementos del Impuesto son los elementos esenciales con lo que debe contar éste para tener validez en el ámbito jurídico; Como son: el objeto que es la prestación del tributo, los sujetos (pasivo y activo), la base es decir la cuantía sobre la que se determina el impuesto, su fundamento y finalmente la fuente que es la riqueza de donde se obtiene este.

15.- El impuesto sobre la renta es la obligación por parte de una persona (física o moral) como sujeto pasivo de la relación tributaria de pagar una renta por el total de ingresos obtenidos por diferentes conceptos determinados en la Ley, al Estado como sujeto activo de manera unilateral y de forma coactiva con la finalidad de contribuir al gasto público.

16.- La renta es el ingreso que se obtiene de la riqueza de una persona (física o moral) sin que afecte su capital dependiendo de la fuente de donde provenga.

17.- De las diversas clases de renta que existen el Impuesto sobre la Renta se basa para su imposición en la renta legal la cual se constituye por el total de ingresos del contribuyente durante un ejercicio fiscal menos las deducciones autorizadas por Ley.

18.- Las personas físicas son los hombres por el simple hecho de serlo, los cuales son sujetos de derecho, con personalidad jurídica limitada por la ley bajo ciertas características como son la edad, la razón etc.

19.- El arrendamiento se da cuando dos partes se obligan, una a conceder el uso o goce temporal de una cosa y la otra a pagar por el uso o goce un precio, de la riqueza que se otorgue por este servicio se determina una renta la cual es el pago que se tiene que hacer al Estado por este ingreso regulado por la Ley del Impuesto sobre la Renta.

20.- El fundamento constitucional de la potestad tributaria derivada de la propia sociedad para la creación de contribuciones encuentra su fundamento en la Soberanía Nacional del Estado plasmada en el artículo 39, que a su vez se apoya en los Poderes de la Unión artículo 49, confiriendo la facultad al Poder Legislativo para la creación de los mismos artículo 50 y 73 fracción VII y XXIX. Asimismo fundamenta la obligación de contribuir al particular al gasto público en el artículo 31 fracción IV mismo que menciona los principios de legalidad en que debe estar basada.

21.- La Ley del Impuesto sobre la Renta es el fundamento legal donde se encuentra plasmada el gravamen de la renta de las personas física y morales especificando los diferentes conceptos por los que deben ser cubiertos como lo es el de su trabajo o prestación de un servicio, los ingresos por arrendamiento, enajenación y adquisición de bienes, así también por las actividades empresariales y demás ingresos que las personas obtengan; aplicado además los elementos esenciales para su recaudación.



22.- El Reglamento del Impuesto sobre la Renta es una disposición complementaria a la Ley del Impuesto sobre la Renta que le suple de manera más abstracta y concreta para complementar las normas mencionadas. Por lo que su composición es similar a la Ley.

23.- El hecho jurídico es aquel que al realizarse produce un efecto jurídico con el que trae aparejada una Consecuencia Jurídica

24.- La Potestad Sancionadora es la facultad que tiene el Estado para imponer sanciones establecidas en Ley como consecuencia jurídica del incumplimiento de una norma concediendo esta facultad en materia tributaria a la autoridad administrativa para emplear medios coactivos necesarios para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales y en caso de incumplimiento aplicar la sanción correspondiente.

25.- La competencia en materia tributaria para la imposición de sanciones meramente administrativas compete al Poder Ejecutivo, toda vez que es el encargado de facultar las actuaciones de los órganos públicos en este caso corresponde a la Administración Pública.

26.- La Sanción es la consecuencia jurídica que produce el incumplimiento de una norma que afecta directamente al obligado que tiene como finalidad en materia tributaria pretende lograr que el particular cumpla con sus obligaciones fiscales tal y como está establecido en Ley.

27.-La Sanción en la falta de pago oportuno es meramente indemnizatoria llamada recargo que tiene como fin reparar la demora en el pago al fisco.

## **BIBLIOGRAFIA**

### **DOCTRINA**

**BARRON MORALES ALEJANDRO.** Estudio práctico del ISR para personas físicas. 9ª edición, México, Ed. Docal-Fiscal, 1996, P 512

**BRISEÑO SIERRA HUMBERTO.** Impuesto al ingreso global de las personas físicas. México, Ed. Cárdenas editores, 1985, P 273

**CORTINA GUTIERREZ ALFONSO.** La obligación tributaria y su causa, México, Ed. Porrúa, 1976, P 223

**DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO.** Derecho Financiero Mexicano. 18ª edición, México, Ed. Porrúa, 1994, P 1025

**DELGADILLO GUTIERREZ LUIS HUMBERTO.** Principios de derecho tributario. 3ª edición, México, Ed. Limusa- Noriega, 1990, P 223

**DOMINGUEZ MOTA ENRIQUE.** Estudio del Impuesto Sobre la Renta para 1977. 2ª edición, México, Ed. Docal, 1977, P 374

**ESCORZA LEDEZMA JUAN.** Tratado Práctico de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. México, Ed. Cárdenas Editores, 1971, P 563

**FLORES ZAVALA ERNESTO.** Elementos de finanzas Públicas Mexicanas. 31ª edición, México, Ed. Porrúa, 1995 P 529

**GARCIA MAYNEZ EDUARDO.** Introducción al estudio del derecho. 44ª edición, México, Ed. Porrúa, 1992, P 444

**GIULIANI FONROUGE CARLOS.** Derecho Financiero. 2ª edición, Buenos Aires, Ed. Buenos Aires de Palma, 1970, P 611

- MARGAIN MANAUTAU EMILIO.** Introducción al estudio del derecho tributario mexicano. 13ª edición, México, Ed. Porrúa, 1993, P 370
- MARTINEZ LOPEZ LUIS.** Derecho Fiscal Mexicano. 4ª edición, México, Ed. Porrúa, 1988, P 344
- MARTINEZ VERA ROGELIO.** La Fiscalización de los impuestos federales. 16ª edición, México, Ed. Docal-fiscal, 1981, P 95
- MAYER OTTO.** Derecho Administrativo. Tomo II, Buenos Aires, Ed. Buenos Aires de Palma, 1950, P 380
- QUINTANA VALTIERRA JESUS.** Derecho Tributario Mexicano. México, Ed. Trillas, 1988, P 371
- PARKE J. TE JOHN.** La real hacienda de la Nueva España: La real caja de México. México, Ed. Instituto Nacional de Antropología e Historia, 1976, P 226
- PORRAS Y LOPEZ ARMANDO.** Derecho Fiscal. 6ª edición, México, Ed. Porrúa, 1967, P 463
- RODRIGUEZ LOBATO RAÚL.** Derecho Fiscal. México, Ed. Harla, 1986, P 426
- SAINZ DE BUJANDA FERNANDO.** Hacienda y Derecho. Madrid, Ed. Instituto de estudios políticos, 1962, P 505
- SANCHEZ LEON GREGORIO.** Derecho Fiscal Mexicano. México, Ed. Cárdenas Editores, 1994, P 576
- SERRA ROJAS ANDRES.** Derecho Administrativo. 14ª edición, México, Ed. Porrúa, 1988, P 722
- SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.** Matricula de Tributos: Nuevos estudios. México, Ed. SHCP, 1991, P 280
- VALDEZ VILLAREAL MIGUEL.** Principios tributarios Constitucionales. México, Ed. Instituto de cultura Domecq, 1992, P 592

## LEGISLACION Y JURISPRUDENCIA

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
  - Código Fiscal de la Federación.
  - Código Civil para el Distrito Federal.
  - Ley de Ingresos de la Federación.
  - Ley del Impuesto Sobre la Renta.
  - Reglamento del Impuesto Sobre la Renta.
- 
- Tesis Jurisprudencial, Número 257725 del apéndice del Seminario Judicial de la Federación. Parte primera del pleno, P 112.
  - Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia, Número 3888032, sala auxiliar, P 38.
  - Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, parte primera, ARG 136/54, Juan González Noriega.
  - Tesis Jurisprudencial del Seminario Judicial de la Federación. Tomo LV, P 2723.
  - Prontuario de la Suprema Corte de Justicia. Tomo VIII, P 83.

## ECONOGRAFIA

- Revista de la Administración, Historia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Número 11, México, 1959, P 79.
- Boletín Tributario, número 82, publicación editada por Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas (INDETEC), impreso por Moderno Galicia, México, 1998, P 59.
- Revista Economía-Infoma, número 257, publicada por la Facultad de Economía de la Universidad Nacional Autónoma de México, 1997, P 64.
- Revista IDC-Fiscal (Información Dinámica de Consulta), número 517, México, Ed. Expansión, julio de 1998, P 72.