

519



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

**ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
CAMPUS ARAGON**

**INEXISTENCIA DEL PROCEDIMIENTO DE
AUTODETERMINACION DEL IMPUESTO
SOBRE LA RENTA EN EL REGIMEN DE
HONORARIOS.**

TESIS

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

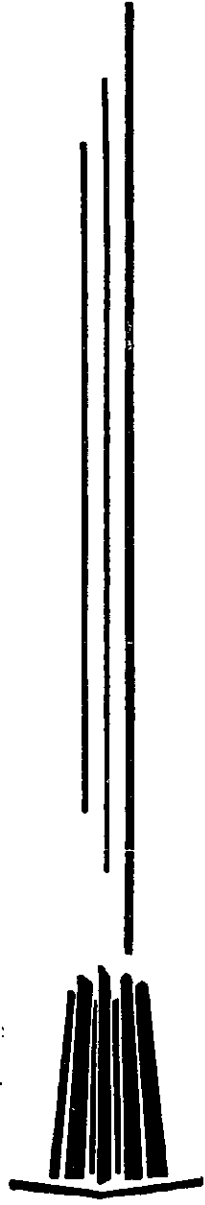
PRESENTA:

MARTIN ZETINA HERNANDEZ

ASESOR: LIC. ANTONIO REYES CORTES.

28/05/2000

MEXICO, 2000





Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

A Irene Rodríguez Cordero por el amor compartido y porque me haz regalado la felicidad de un hijo; gracias a ti soy mejor. Te amo.

A mi hijo Martín porque con tu llegada me haz hecho un hombre completo.

A mis padres Juana y Francisco con mi más profundo amor, respeto y admiración porque ellos me han demostrado que los milagros existen.

A mis hermanos con mis mejores deseos.

A mi maestro y amigo Lic. Antonio Reyes Cortés con respeto y admiración.

A quienes con su actuar sincero y constante le dan valor a la palabra amistad.

INDICE

INTRODUCCION.....	III
CAPITULO I. GENERALIDADES.....	1
A. Las contribuciones.....	4
1. Antecedentes.....	5
2. Concepto.....	12
B. Principales sistemas tributarios.....	15
C. Sistema Tributario Mexicano.....	18
1. Los Impuestos.....	23
2. Las Contribuciones de Mejoras.....	25
3. Las Aportaciones de Seguridad Social.....	27
4. Los Derechos.....	30
CAPITULO II. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....	32
A. Antecedentes.....	34
B. Legislación Federal.....	40
1. Objeto.....	42
2. Sujetos.....	43
3. Base.....	44
4. Tasa o tarifa.....	46
C. Sistema de determinación del Impuesto sobre la Renta.....	47
CAPITULO III. LA AUTODETERMINACION.....	50
A. Antecedentes.....	51
B. Principales corrientes.....	53
C. Autodeterminación de impuestos en México.....	56

D. Regímenes fiscales.....	58
E. Régimen de honorarios y en general por la prestación de servicios personales independientes.....	60
CAPITULO IV. INEXISTENCIA DEL PROCEDIMIENTO DE AUTODETERMINACION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL REGIMEN DE HONORARIOS.....	64
A. Reglas generales del Código Fiscal de la Federación.....	65
1. Inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.....	74
2. Obligaciones.....	79
B. Disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta.....	87
1. Obligaciones.....	96
2. Autodeterminación.....	97
C. Necesidad de modificación de la Ley del Impuesto sobre la Renta.....	102
D. Propuesta de reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta.....	106
CONCLUSIONES.....	111
BIBLIOGRAFIA.....	113

INTRODUCCION

El presente trabajo de investigación tiene como finalidad aportar elementos que permitan perfeccionar un aspecto determinante de la legislación que integra el sistema tributario mexicano.

La base del sistema tributario mexicano se sustenta en que el contribuyente, es quien debe autodeterminar el tributo, impuesto o contribución como consecuencia de sus actividades económicas y por disposición de la Ley; dicha aportación será recaudada por los órganos de autoridad y será destinada a financiar los gastos públicos.

Se elaboró un análisis de las disposiciones que imponen la obligación de contribuir para los gastos públicos, a partir de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Se continúa con las reglas generales que contiene el Código fiscal de la Federación y su Reglamento y, finalmente, se analizan los postulados de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por lo que se refiere a la autodeterminación del impuesto en el régimen fiscal de las personas físicas que obtienen ingresos por honorarios y en general por la prestación de servicios personales independientes.

El grupo de contribuyentes que se toma como parámetro de la presente investigación, tiene una importancia trascendental en virtud a que, es el grupo de contribuyentes que puede aportar la actitud necesaria tendiente a provocar un cumplimiento de las obligaciones fiscales de manera voluntaria, oportuna y apropiada.

El grupo de contribuyentes que integra los profesionales, tiene características especiales que lo distinguen de los demás grupos de contribuyentes, por ejemplo, coinciden en tener una preparación académica significativa, normalmente a nivel técnico y profesional; es un grupo de personas que se integra a la actividad económica en el primer tercio del promedio de vida, con la posibilidad de alcanzar su grado más alto de desarrollo y potencial económico en su futuro inmediato; son un grupo de contribuyentes directamente vinculado con la realidad social y económica de la sociedad mexicana; y, lo más importante, desarrollan actividades primordialmente de prestación de servicios que es el sector de la economía que ha tenido el mayor índice de crecimiento a nivel mundial en las últimas tres décadas.

La atención que implica el régimen fiscal de honorarios, toma actualidad porque es práctico y relativamente sencillo, atendiendo a las disposiciones que lo rigen. Sin embargo es necesario perfeccionarlo para lograr, efectivamente, el postulado del sistema tributario en su conjunto, que es que el contribuyente se autodetermine.

Actualmente, las disposiciones legales establecen que el contribuyente habrá de autodeterminar el impuesto sobre la renta que le corresponda, pero esto no es posible si no se menciona expresamente el procedimiento a través del cual se efectuará la autodeterminación.

Profesionales, estudiosos y hasta las mismas Autoridades Tributarias, dan por hecho que la Ley del Impuesto sobre la Renta, contiene las disposiciones, indicaciones o procedimientos suficientes para autodeterminar el impuesto sobre la renta, pero desafortunadamente, no es así.

Lo anterior es razón suficiente para que, previo análisis de la Ley en comento, se inicie una reforma que caracterice a la Ley tributaria como sencilla y práctica, abandonando la etiqueta de técnica y especializada.

La función pública también está en la elaboración de disposiciones de fácil comprensión para los gobernados, que se cumplan de manera sencilla y práctica. La ley no debe ser oscura ni demasiado técnica.

La presente investigación se basa en la convicción de que se trata de una reforma que se puede llevar a la práctica porque existen procedimientos legislativos suficientes para el efecto, y porque la reforma permitirá que los contribuyentes cumplan de una manera más sencilla su obligación de contribuir.

Se presenta una sugerencia que tendrá, si se lleva a cabo, un impacto en la recaudación de contribuciones de manera inmediata, lo cual permitirá el ejercicio de la función pública con mayores recursos para atender en la demanda de más y mejores servicios públicos.

CAPITULO I.

GENERALIDADES.

Para lograr un mejor entendimiento de cualquier tema de estudio, es necesario hacer referencia a conceptos e ideas básicas a manera de introducción, con ello, se logra ubicar el tema de estudio a tratar y se reflexiona sobre la influencia del mismo y su entorno práctico.

El Derecho, en términos generales, es un conjunto de normas jurídicas cuya finalidad es regular la conducta del hombre en sociedad.

El hombre requiere, para su adecuada convivencia, que exista un Estado de Derecho en su sociedad misma. Lo anterior implica que todos y cada uno de los miembros de la comunidad o sociedad cumplan u observen las disposiciones de la Ley; asimismo, es necesario que el cumplimiento lo practiquen los representantes y miembros de los órganos de autoridad que conforman al Estado mismo.

El gobernado es sujeto de derechos y obligaciones; el cumplimiento de la Ley, le crea un ambiente social adecuado para su desarrollo, es por ello necesario que se mencione la importancia que tiene el derecho para efecto de reconocer conceptos e ideas comunes a un interés colectivo: la libertad, basada en la seguridad jurídica de los gobernados.

De manera paralela, uno de los aspectos importantes de la función estatal, es la administración de recursos económicos, en primer lugar para mantener una infraestructura propia que permita la ejecución de sus funciones; en segundo lugar, para aplicar esos recursos a través de programas asistenciales que satisfagan necesidades y expectativas de desarrollo social.

Las diversas áreas del Derecho tienden a estudiar y analizar teórica y prácticamente su contenido, para lograr su adecuación paulatina. El perfeccionamiento del sistema jurídico es una expectativa social ya que su fin específico es la justicia.

En función de lo anterior, a través del Derecho Público, el Estado regula las relaciones entre sus entidades así como las que se celebran, en su calidad de autoridad, con los gobernados. Por otra parte, a través de Derecho Privado se garantiza la adecuada relación entre los particulares en un plano de igualdad jurídica.

Por su parte, el Derecho Financiero, área del Derecho Público, se lleva a la práctica por órganos como la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, consistente en la administración de recursos económicos que le permiten, al conjunto de órganos del Estado, su cabal permanencia y una estructuración

administrativa para, como finalidad, satisfacer necesidades, y concretar expectativas de los gobernados en lo individual así como en lo colectivo.

En la doctrina jurídica se identifica que "Para el liberalismo la intervención del Estado debe ser limitada y concretarse a proteger y vigilar la acción económica de los particulares. El Estado democrático de esta época responde a una particular concepción de la democracia expresada por el profesor Burdeau en estos términos: "La soberanía tiene su sitio en cada uno de los individuos que componen el grupo social; por consecuencia, el poder soberano del pueblo no puede ser más que una adición a las soberanías individuales". (*La démocratie*, Ed. Seuil, página 37).

"Las tendencias de las últimas décadas extienden considerablemente la acción del Estado hasta llegarlo a convertir en el supremo regulador de la economía nacional."

"En este amplio sentido, el derecho financiero aparece como una rama del derecho público que asegura la gestión financiera de la economía pública, al mismo tiempo que regula todos los aspectos de la economía nacional."

"El derecho financiero no es exclusivamente el resultado de la concurrencia de las dos ramas, la de ingresos -que se comprende en el derecho tributario o fiscal, o la de egresos-, aludidos en el derecho presupuestal. En los autores contemporáneos el Estado se ha convertido en un árbitro activo de las relaciones económicas."¹

A su vez, el Derecho Fiscal, el cual forma parte importante del Derecho Financiero, tiene como objeto la determinación de contribuciones a cargo de los gobernados a través de los cuales, se hace el Estado de los recursos económicos que le permitan la planeación, la ejecución y la consecución de resultados que, en términos comunes se traducen en la prestación de servicios públicos y satisfactores colectivos.

"El término "fiscal" proviene de la voz latina *fisco*, tesoro del Emperador, al que las provincias pagaban el *tributum* que les era impuesto. A su vez la palabra "*fisco*" se deriva de *fiscus*, nombre con el que inicialmente se conoció la cesta que servía de recipiente en la recolección de los higos y que también utilizaban los recaudadores para recolectar el *tributum*. De aquí que todo tipo de ingreso que se recibía en el *fisco* tenía el carácter de ingreso fiscal."

"El contenido del Derecho Fiscal ha sido confundido con frecuencia debido a que los tratadistas de la materia lo conciben bajo diversos enfoques, hasta han llegado a confundirlo con el Derecho Financiero y con el Tributario, lo que ha dado lugar a una anarquía respecto de este concepto. Sin embargo,"

¹ Serra Rojas, Andrés. *Derecho Administrativo. Segundo Curso. 18a., edición. Ed. Porrúa, S.A. México, 1997. Página 3.*

"todos coinciden en que las normas que lo integran regulan las relaciones que se derivan de la actividad del Estado para la obtención de los ingresos, pero mientras que unos lo relacionan con todo tipo de ingresos, otros lo circunscriben sólo a una parte de ellos."²

De manera complementaria, es necesario aclarar que "Una corriente de tratadistas dentro de las Finanzas Públicas se ha concentrado en el estudio de la regulación de la actividad del Estado tendiente a la obtención de los recursos fundada en su poder de imperio, a través de la cual se impone a los particulares la obligación de contribuir a las cargas públicas, con lo que se ha estructurado una disciplina denominada Derecho Tributario."³

En todo caso, es necesario mencionar que el conocimiento de las disposiciones legales debe generalizarse para que, en función de su conocimiento, se logre su cumplimiento. Igualmente, debe ser una función más intensa del Estado el proporcionar mayor atención a los programas educativos a la población con la finalidad de que los ciudadanos, de cualquier estratificación económica y social, tengan acceso al conocimiento de la Ley que los rige.

Como finalidad propia de una investigación documental, es importante alcanzar el objetivo de hacer del conocimiento del lector alguna problemática que incida en el desarrollo de la sociedad, aportar elementos que permitan identificar una solución viable y, en el corto plazo, identificar los resultados de la proposición planteada. Así pues, se pretende abordar la problemática derivada del desconocimiento de la Ley tributaria por parte de los gobernados, específicamente de los profesionales que ejercen la prestación de servicios personales independientes; aunado al diagnóstico de la Ley que establece la obligación de pagar el impuesto sobre la renta por sus ingresos; la proposición de cómo se puede solucionar el incumplimiento en el pago de impuestos; y, en resumen, la repercusión en el adecuado cumplimiento de la obligación referida.

² Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. 3a. edición. Ed. Limusa, S. A. de C. V. México, 1990. Página 25.

³ *Ibidem*, págs. 26 y 27.

A. Las Contribuciones.

El concepto contribución debe ser identificado como una obligación propia de los gobernados; sin embargo, es necesario que se identifique igualmente que su cumplimiento redunda en la prestación de servicios públicos para los miembros de la comunidad entera.

La característica principal del estado debe ser la prestación de servicios públicos, cada vez de mejor calidad. La prestación de los servicios públicos se basa en la recaudación de impuestos o contribuciones. En primer lugar para su constitución misma; y, en segundo lugar, para la aplicación a programas de servicio público. En todo caso, es evidente que, en función del adecuado cumplimiento en el pago de contribuciones, el Estado o sus órganos de administración tendrán problemas o posibilidades de prestar los servicios públicos que tienen encomendados.

El cumplimiento de una obligación, de cualquier clase, siempre se basa en el conocimiento de la obligación misma; esto es, existen deberes que necesariamente se deben llevar a cabo, que se deben cumplir. Ejemplos de deberes existen muchos, sin embargo se hará hincapié en el deber de contribuir para los gastos públicos.

En efecto, contribuir o pagar impuestos, es un deber de todas las personas que desarrollan alguna actividad económica. Sin embargo, es importante hacer ciertas aclaraciones relativas a nuestro sistema tributario que permitirán identificar de una manera más apropiada el deber de pagar impuestos o la obligación de contribuir a los gastos públicos.

En México, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es la unidad administrativa encargada de recaudar los impuestos de quienes realicen actividades económicas, en lo particular, y de quienes obtengan ingresos, en lo general. De la anterior afirmación se debe concluir que, sólo quienes obtienen ingresos por la práctica de alguna actividad económica, tienen, en primer lugar, la obligación de pagar impuestos o contribuciones y quienes obtengan ingresos, en segundo lugar.

Aunado a lo anterior, diversas disposiciones legales establecen que quien lleven a cabo alguna actividad económica está obligado a inscribirse al Registro Federal de Contribuyentes (RFC) que administra la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. En lo particular, es responsabilidad del Servicio de Administración Tributaria (SAT, creado por Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995) el control administrativo relativo a la inscripción al RFC.

Ahora bien, el inscribirse en Hacienda, como comúnmente se menciona, no significa que, por ese sólo hecho, habrá de pagar impuestos o

contribuciones. Se pagarán contribuciones o impuestos cuando se obtengan ingresos con motivo de las actividades económicas del sujeto, así como por actos ocasionales o accidentales. Finalmente, no todos los ingresos que perciba el contribuyente dan lugar al pago del impuesto por disposición de la propia legislación tributaria.

En este sentido, se puede apreciar que la obligación de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes de la Secretaría de Hacienda, no significa que se tendrá que pagar impuestos por ese solo hecho.

De manera complementaria a las consideraciones anteriores, es necesario hacer referencia a ciertos conceptos que mejorarán el conocimiento de las obligaciones tributarias para que, en función de ello, se logre una actitud responsable respecto de su cumplimiento.

1. Antecedentes.

En las diferentes etapas del desarrollo de la sociedad, los representantes del poder político se han visto en la necesidad de tomar decisiones que influyen directamente en la sociedad misma. Las decisiones siempre tienen un efecto económico, tanto en cada uno de sus miembros, como en la de las comunidades y Estados.

La recaudación de impuestos o contribuciones no es la única fuente de financiamiento que tiene el Estado y sus diferentes órganos, sin embargo sí es la más importante. Además de lo anterior, el pago de impuestos o contribuciones, es un elemento indivisible en el desarrollo de las sociedades. En la doctrina se acepta que los impuestos son casi tan antiguos como el hombre. La historia, la economía y la literatura de todos los países y de todos los tiempos, contienen por tal motivo, infinidad de temas relativos a los impuestos en los que se incluyen los tributos, no obstante que la referencia a tributos es más antigua que el concepto impuesto, como prestaciones personales y muchas otras formas de pago semejantes, desde la entrega de unidades monetarias, joyas y metales preciosos, bienes muebles, extensiones territoriales y hasta seres humanos, en calidad de esclavos. Es importante aclarar que el concepto tributo, tiene una referencia histórica más antigua que la del concepto impuesto; ésta último tiene su origen en la sociedad organizada, aproximadamente, de la Edad Media.

Se afirma que "Los antecedentes más remotos de los sistemas impositivos contemporáneos los encontramos en los censos, derechos y servidumbres que se percibían en la Edad Media y que en cierta forma han subsistido hasta nuestros días con las modificaciones y transformaciones que"

"el progreso de la ciencia de las finanzas y las necesidades económicas de los Estados han impuesto..."⁴

Originalmente el tributo fue una imposición del pueblo conquistador al conquistado, aunque no necesariamente la conquista tuviera alguna justificación lógica. Naturalmente esta premisa sólo obedece a las épocas antiguas de la historia de las sociedades y, por su puesto, es deseable que no suceda en la época actual.

Otro ejemplo de los antecedentes del Derecho Tributario lo encontramos en la obra del Maestro Gregorio Sánchez León, quien en su obra *Derecho Fiscal Mexicano* señala: "Por lo que respecta a los impuestos internacionales en la antigüedad, Porrás y López expone: "Los pueblos antiguos, en sus relaciones internacionales 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."

"...

"Por lo que ve al pueblo azteca, Porrás y López nos dice: "En la Época Precortesiana, es bien sabido que el poderoso Imperio Azteca imponía fuertes tributos a los pueblos vencidos. En los Códices pre y post-cortesianos constan interminables listas de objetos de algodón, telas de varias especies de fibras, productos naturales y aún metales preciosos que los pueblos vencidos debían enviar como tributo a la Gran Tenochtitlan."

"...

"De la breve exposición histórica de los impuestos en la antigüedad, se puede precisar que en el establecimiento de los mismos no se observaba ni el más elemental principio de justicia, sino que por el contrario, su establecimiento se basaba principalmente en el capricho de los soberanos llegando hasta la barbarie, en cuanto que se establecieron tributos en forma de seres humanos, con la finalidad de sacrificar sus vidas."

Como es posible apreciar, las diferentes cultura han tenido sus peculiaridades, por lo que se refiere a un sistema tributario. Las referencias a cada sociedad en lo particular, son objeto de un análisis individual; lo cierto es que, la doctrina ha coincidido en identificar los principales orígenes de múltiples instituciones en la Edad Media. "... las ayudas otorgadas por los vasallos a su señor, fueron reglamentándose poco a poco y han llegado a convertirse, por ejemplo, en los subsidios que en casos extraordinarios concede el Parlamento a la Corona Inglesa."

"Los derechos de peaje fueron desapareciendo y solamente han subsistido, transformados en impuestos de importación o de exportación,"

⁴ Flores Zavala, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. 32a. edición actualizada. Editorial Porrúa, S. A. México, 1998. Página 27.

"gravando la entrada o la salida de los productos de un país, teniendo más que una finalidad de carácter fiscal, una finalidad proteccionista."

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

"Los impuestos sobre transmisiones hereditarias han subsistido hasta nuestros días; así como los que gravan el consumo de diversos artículos: sal, cerveza, etc."⁵

De la anterior referencia podemos identificar el significado original del tributo. Este significado obedecía a actitudes bélicas de un pueblo con relación a otro. Precisamente este es el significado del tributo, sin embargo, como muchas de las instituciones sociales, ha evolucionado el concepto y se han generado otros términos menos agresivos a la condición humana.

En la actualidad el pago de contribuciones se ha modificado, en primer lugar, respecto de sus conceptos; esto es, no es lo mismo imponer un tributo a la población, que los gobernados contribuyan para los gastos del Estado.

La manifestación anterior nos permite apreciar que en la manera de pedir, esta el dar. Además de que la participación directa de la población en el desarrollo de la sociedad misma es ineludible e indispensable, tanto en el pago de los tributos, impuestos o contribuciones, como en la prestación de servicios por parte del beneficiario de dichas aportaciones.

Retomando el tema de los ingresos del Estado, se mencionó que la recaudación de impuestos es una de las fuentes de ingreso del Estado; al respecto se afirma: "Los tributos constituyen la más importante clase de ingresos del Estado moderno para conseguir los medios necesarios para el desarrollo de sus actividades. El Derecho que se ocupa de ellos constituye una de las ramas de Derecho Financiero y ha recibido el nombre de Derecho Tributario."

"...

"La palabra impuesto tiene una aceptación bastante característica y generalmente inconfundible ... La palabra contribución, en México, alude al género: tributo. Pero se usa también para llamar a una especie, por lo que hay que agregarle el vocablo especial y se toma: contribución especial."⁶

No es precisamente el objeto del presente trabajo de investigación la definición de conceptos, sin embargo, es necesario aclarar que una de las muchas deficiencias del sistema tributario mexicano, estriba en el inapropiado uso de los conceptos. Esto es, la disciplina que estudia los impuestos es el Derecho Tributario no el Derecho Fiscal, como tradicionalmente se le

⁵ *Ibidem*, página 33.

⁶ Garza, Sergio Francisco de la. *Derecho Financiero Mexicano*. 16a. edición. Ed. Porrúa, S. A. México, 1990. Página 319.

denomina. Según se utilice, habrá de aclararse el sentido del concepto para conservar uniformidad en las ideas.

Así, el Código Fiscal de la Federación (CFF) establece en su artículo 2°:

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

I. **Impuestos** son las contribuciones establecidas en 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 señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

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

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

IV. **Derechos** son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del estado.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1."

La disposición anterior, establece que las contribuciones como género, se dividen en cuatro categorías o especies particulares. En el presente trabajo

habrá de analizarse el impuesto sobre la renta, por lo que respecta a los ingresos que por honorarios perciben quienes realizan una actividad personal independiente. En fin, sirva la referencia para conocer que son cuatro las posibles contribuciones que puede exigir el Estado, con base en el Código Fiscal de la Federación.

No es una característica actual el desconocimiento de las obligaciones tributarias. Tampoco es extraño que las autoridades o los titulares de los órganos de autoridad, sepan que los gobernados o ciudadanos deben conocer la Ley que establece la obligación de que aporten parte de su patrimonio, para financiar a la autoridad y se presten los servicios públicos.

En la doctrina se hace referencia al desconocimiento de las disposiciones tributarias cuyo cumplimiento corresponde a los gobernados. Por ejemplo, el Maestro Gregorio Sánchez León refiere: "Comentando el sistema impositivo, uno de los virreyes de la Nueva España, el Conde de Revillagigedo decía: "... de la relación que acabo de hacer de los diferentes ramos que componen la Real Hacienda de atender a todos y cada uno de por sí, y evitar la complicación y confusión de su manejo, el que debía llevarse con mejor orden y mayor claridad. Es también imposible que el contribuyente tenga noticia de cada uno de sus derechos, saber claramente lo que debe contribuir, cómo y por que razón debe hacerlo, cuya ignorancia hace más difícil las contribuciones".

La referencia anterior permite apreciar la necesidad de que los órganos de autoridad, directamente relacionados con la función de determinar, recaudar y aplicar contribuciones o impuestos, realicen una función de difusión más intensa con la finalidad de dar a conocer a toda la población la obligación que tiene de aportar recursos para financiar al Estado. Además, como parte de un programa de educación básica, es necesario incorporar a los programas de instrucción escolar, temas relacionados con la prestación de servicios públicos que, gracias al pago de impuestos, se llevan a cabo en beneficio de la comunidad, aplicando un criterio de distribución proporcional.⁷

Normalmente los medios de comunicación, aportan datos que nos permiten tener una idea de lo importante que es el aspecto tributario en la vida del país. Con motivo de las celebraciones del mes de septiembre, se hace un comentario periodístico alusivo a los tributos:

Al respecto el Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 33: "Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

1. Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:

a) Explicar las disposiciones fiscales utilizando en lo posible un lenguaje llano alejado de tecnicismos y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos a los contribuyentes.

..."

"Antecedentes fiscales de la Independencia de México" (RAMON COTA MEZA).

"CONMEMORAMOS el aniversario 188 de la Independencia de México en medio de una nueva caída del ciclo económico global. La ocasión es propicia para recordar algunos antecedentes económicos de la larga guerra que inició el 15 de septiembre de 1810 y cuyas consecuencias se prolongaron más de 60 años."

"El periodo de incubación de esa crisis comprende de 1765 a 1808, cuando se introdujeron las reformas borbónicas en la Nueva España. La causa principal de este cambio fue la humillante derrota de la monarquía española de la Guerra de Siete Años, que concluyó la toma de La Habana por la armada inglesa. El rey Carlos III de España vio entonces que tenía que modernizar la administración de su vasto imperio. "Y modernizarse, en el contexto colonial, quería decir mayores impuestos y militarización" (D.A. Brading, *Mineros y comerciantes en el México borbónico, 1763-1810*, FCE, 1975). Enrique Florescano e Isabel Gil Sánchez añaden que "si se quisiera resumir en una palabra el sentido de estas reformas, ésta sería *sujeción*. Recuperar los hilos que con independencia de la metrópoli movía hacia más de un siglo los mecanismos económicos, políticos y administrativos de la Colonia, colocarlos bajo la dirección y vigilancia de los hombres adeptos a la metrópoli, y hacerlos servir a ésta bajo cualquier otra consideración, tal fue el triple propósito de estas reformas. Su ejecución produjo cambios tan violentos que... la Nueva España adquirió en sentido estricto su estatus colonial, porque nunca antes su dependencia y sometimiento fueron mayores". (*Historia General de México, vol. 2, El Colegio de México, 1976*)."

"Es verdad que uno de los problemas crónicos de la Nueva España desde el siglo XVI era el déficit de la balanza de pagos, situación que sólo podía corregirse con la exportación de materiales preciosos. Hacia fines de ese siglo, la plata totalizaba 80% de las exportaciones. Lo que hizo la monarquía borbónica fue exacerbar esta debilidad estructural impelida por sus constantes aventuras militares y su vida cortesana superflua en Europa. Fue así que el comercio principal de la monarquía se centro en aumentar la producción de plata y los impuestos concomitantes, así como gravar aún más el resto de las actividades económicas, incluyendo la creación de monopolios reales como el del tabaco."

"Sobre la producción de plata se cobraba 10%, el 1% por ensaye y un gravamen por acuñación, además de impuesto sobre la pólvora y, lo más gravosos de todo, el pago en especie por el mercurio, materia prima esencial del proceso de refinación, también monopolio real, concesionado a los aviadores, grupo selecto de comerciantes allegados a la Corona. Brading calcula que el total de impuestos que los mineros debía pagar era de 16.6% en una cadena de obligaciones que abarcaba todas las fases de la producción."

“Todavía en 1776 la Corona intentó aplicar un impuesto adicional del 6% sobre todos los materiales y herramientas usadas en las minas, lo que motivó una protesta general de los mineros en un ambiente de descontento popular por la persecución y expulsión de jesuitas.”

“La Corona introdujo además impuestos al tabaco y a todos los productos intercambiados en el mercado, incluyendo el pulque y la sal, y tributos por cabeza de indígenas y mulatos, además de rigurosas alcabalas en diversidad de puestos aduanales a lo largo y ancho del país. Con esta política, el fisco triplicó sus ingresos entre 1765 y 1782, hasta totalizar 14 millones de pesos, de los cuales se destinaban “cuatro millones para burocracia y ejército en territorio colonial (sólo el monopolio del tabaco tenía 17 mil empleados), y el resto de (sic) destinaba a financiar la administración y defensa de la Corona en Europa. De acuerdo con Josefina Zoraida Vázquez, a fines del siglo XVIII los causantes de Nueva España pagaban 70% más que sus contrapartes españolas (“La bancarrota del virreinato”, en *Interpretaciones del siglo XVIII mexicano*, 1992).”

“Tanto por las protestas de los mineros como por el incremento general de la recaudación, la Corona estuvo en posibilidades de introducir una política de exenciones fiscales selectivas, así como una recaudación de 50% en el precio del mercurio, lo que repercutió en un drástico aumento de la producción de plata y dio también a múltiples actos de discrecionalidad y corrupción. Una de las grandes acciones de la Corona fue la creación del Tribunal de Minería, que instituía el fuero especial para los mineros. En 1784, el tribunal creó el Banco de Avío, que logró reunir y prestar más de mil 200 millones de pesos, de los cuales perdió más de 700 mil en apenas dos años. En la indagación de este fracaso financiero, como presagio de los tiempos por venir, “se descubrió que, además de impericias administrativas, los dirigentes del tribunal se habían autoprestado grandes sumas” (Florescano, *et. al.*). Brading observa que “... es posible que el efecto del tribunal, en última instancia, haya sido el de desviar el capital hacia otras actividades distintas de la minería, y de poner las bases de la deuda nacional de México”. De hecho, el banco ya no volvió a dar crédito a los mineros, sino sólo a la Corona, que recibió 2.5 millones de pesos en la década de 1890.”

“Alguien tenía que pagar este jolgorio. El instrumento fiscal fue la infame “Real cédula sobre enajenación de bienes raíces y cobro de capitales de capellanías y obras pías para la consolidación de vates reales”, de 1804. Esta medida, considerada como la primera desamortización de los bienes del clero, afectó a agricultores, mineros, artesanos, obreros y pequeños comerciantes que tenían “cartera vencida” con la Iglesia. “Consolidación de vales reales” significó en este contexto reactivar las deudas muertas, lo que trajo en una recaudación adicional de 12 millones de pesos entre 1805 y 1809.”

"La "Consolidación de vales reales" fue la gota que derramó el vaso y así empezaron a proliferar los grupos de conspiradores independentistas con foco de irradiación en el Bajío, especialmente entre los curas que habían sido alumnos de los jesuitas. La coyuntura internacional del movimiento de Independencia fue la abdicación del Rey Carlos IV ante Napoleón en 1808. Esta derrota provocó una reacción de indignación general y resistencia del pueblo armado en España, que dio lugar a las Cortes de Cádiz, mecanismo de representación incipientemente democrático, cuya institución protagónica fue el cabildo o juntas, que fue inmediatamente adoptado en la Nueva España. La autoridad virreinal no tuvo más opción que aceptar la formación de estas representaciones, al tiempo que maniobraba para sofocar a los insurgentes en un doble juego que resultó funesto para el futuro de la nueva nación. La lección de esta historia es obvia, pero la efeméride amerita su recordación: persistir en imponer a la población deudas inhumanas en un ambiente de descontento general puede provocar de nuevo la dislocación del país." (*El Universal. Lunes 14 de septiembre de 1998. México*).

Es importante mencionar que las decisiones tomadas durante el transcurso de la historia de México, relativas a la aplicación de cargas tributarias y financieras han determinado la actitud de la población para con el Gobierno, cuando debería de ser para quienes detentan un cargo público. La equidad y prudencia en la aplicación de dichas cargas tributarias y financieras permitirán una convivencia más justa; una mayor disposición a contribuir en los gastos públicos.

2. Concepto.

Tomando como referencia las apreciaciones anteriores, es necesario conocer cuál es el concepto técnico de las contribuciones o impuestos, como quiera llamárseles, en todo caso hay que reconocer que son sinónimos.

El Maestro Emilio Margáin M. señala en su obra *Introducción al Estudio del Derecho Mexicano*: "... algunos autores como Fritz Fleiner, sostiene que poca importancia tiene para su caracterización jurídica, el nombre que el legislador haya dado a cada una de esas contribuciones: todo depende de como se implante en cada caso. En efecto, todo depende de si el poder público desea absorber con los impuestos la prestación de determinados servicios, o que los particulares lo auxilien con parte de su costo, o que éste sea cubierto íntegramente por los beneficiarios. Wagner expresa, al respecto, que decir si un servicio público debe ser cubierto con un impuesto o con una tasa, depende de la política financiera que el Estado quiera seguir."⁸

La mención anterior nos permite entender que el propósito que se persigue con la imposición de una contribución o tributo tiene un objeto bien determinado, o sea, el fin propio que se de al recurso económico que se obtiene de los gobernados será la base financiera para la prestación de

⁸ Flores Zavala. *Op. cit.*, páginas 36 y 37.

servicios públicos. Si el fin propio de las contribuciones o impuestos es la prestación de los servicios públicos, entonces no es tan importante el nombre o denominación que se de a la carga económica que paga el gobernado a la autoridad estatal.

"Nitti dice "El impuesto es una cuota, parte de su riqueza, que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales de derecho administrativo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas. Su carácter es coactivo y su producto se destina a la realización de servicios de utilidad general y de naturaleza indivisible"

"...

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

"...

"Luigi Cossa dice: "El impuesto es una parte proporcional de la riqueza de los particulares deducido por la autoridad pública a fin de proveer a aquella parte de los gastos de utilidad general que no cubren las rentas patrimoniales."

"...

"En todas estas definiciones aparecen ciertos elementos comunes, pero como nuestra legislación vigente da también su definición de impuesto, haremos el análisis de tales características con referencia a la legislación positiva."⁹

El objeto de costear los gastos públicos significa que quien sea el destinatario de los servicios públicos, será quien principalmente aporte recursos para su sostenimiento u otorgamiento. Lo anterior nos lleva a concluir que, los órganos de administración del Estado, así como sus titulares o los servidores públicos, están administrando los recursos económicos impuestos a la población a través de una Ley.

Efectivamente, el pago de contribuciones no solo tiene como efecto acumular recursos para la aplicación en programas de prestación de servicios públicos; también tiene como efecto secundario, darle trabajo a una cantidad importante de los miembros de la sociedad: los servidores públicos. Es obvio que esta situación es una consecuencia normal de crear una estructura administrativa que permita la prestación de servicios públicos, sin embargo, la inadecuada administración de los recursos económicos da lugar a que se abuse del poder conferido y, el grupo de servidores públicos se transforme en una "burocracia". Aquí ha de entenderse por burocracia: Importancia excesiva de (por) los empleados públicos (Pequeño Larousse Ilustrado, México, 1984.)

⁹ *Idem.*

Como anteriormente se mencionó, el concepto de empleado público ha evolucionado y, actualmente, se le nombra servidor público, no obstante que solo sea de nombre. En todo caso, es una responsabilidad de la ciudadanía que, quien es un servidor público, efectivamente preste un servicio, de manera eficiente y oportuna; asimismo, es responsabilidad de los órganos de administración y sus titulares o encargados, vigilar el ejercicio adecuado en la prestación del servicio que tienen encomendado.

Las anteriores reflexiones son necesarias para efecto de identificar que así como tenemos obligación de contribuir con los gastos públicos, también tenemos derecho a exigir la prestación de más y mejores servicios públicos. Por su parte los encargados, funcionarios públicos, titulares, o quien se encargue de administrar recursos económicos, materiales y humanos directamente relacionados con la prestación de servicios públicos, ejerza su función de manera oportuna u honesta.

Es natural, por consiguiente, que la obligación de unos se convierta en derecho de otros y viceversa.

La dialéctica implícita en el cumplimiento de las obligaciones tributarias tiene como consecuencia el derecho a obtener servicios públicos.

B. Principales sistemas tributarios.

Así como existen diferentes sistemas económicos, políticos, de administración, etc., existen sistemas tributarios diferentes.

El Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 6°:

"Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los quince días siguientes a la fecha de su causación.

..."

En el párrafo anterior podemos identificar que los sistemas de tributación en México son dos: el de autodeterminación y el de determinación a cargo de la autoridad.

En general el sistema tributario mexicano está basado en el principio de autodeterminación, en el cual la obligación de contribuir está impuesta al contribuyente o gobernado. De manera complementaria a este sistema, la autoridad se "reserva el derecho" a establecer disposiciones que le permitan ejercer facultades de verificación en el adecuado cumplimiento de las obligaciones y, principalmente, el derecho a determinar las contribuciones correspondientes al contribuyente.

Es importante aclarar que, si bien es cierto que las contribuciones están contempladas en una Ley particular con lo cual se consagra el principio de legalidad del acto de autoridad, no podemos ignorar que las facultades reservadas pueden generar un estado de inseguridad jurídica, sobre todo cuando la autoridad puede determinar contribuciones a cargo del contribuyente, inclusive de manera "presuntiva" (artículos 64, 64-A y 65 de la Ley del ISR).

En principio, el hecho de que el cumplimiento de las obligaciones tributarias esté a cargo del gobernado, implica el reconocimiento de la autoridad de que el contribuyente tiene una capacidad económica tal, que le permitirá asignar recursos financieros, materiales y humanos necesarios para

el cumplimiento de tales obligaciones. Es un presupuesto también, que las disposiciones legales contienen las indicaciones necesarias y suficientes para que el contribuyente cumpla su obligación de manera adecuada y oportuna. Sin embargo estos presupuestos no son muy reales, sobre todo por lo que se refiere a que las disposiciones legales contienen las instrucciones necesarias para que el contribuyente se autodetermine.

Independientemente de lo anterior y en el entendido de que las disposiciones legales contienen las reglas que debe observar y cumplir el contribuyente para autodeterminar sus contribuciones, es posible que la autoridad proceda a hacer la determinación de las mismas, siempre que lo considere conveniente. Esta circunstancia debe basarse en hechos cuantificables y comprobables, que demuestren la incorrecta autodeterminación por parte del contribuyente.

La autodeterminación es una facultad del contribuyente. Su omisión es una infracción por disposición misma de la Ley; y, además, la autoridad puede determinar las contribuciones cuando existen elementos que permitan creer que el contribuyente no cumple sus obligaciones de manera adecuada y oportuna.

En cualquier caso, la obligación primaria es del contribuyente y, de manera complementaria, la autoridad tiene facultades para determinarle las contribuciones con base en las disposiciones legales. El contribuyente deberá autodeterminar el impuesto sobre la renta que le corresponda, lo cual es en sí mismo un método o sistema de determinación de contribuciones.

Estos métodos se basan en presupuestos idénticos: la obligación de contribuir a los gastos públicos; el procedimiento de determinación de las contribuciones en cada caso específico; la disposición legal que obliga al contribuyente y la que faculta a la autoridad; el destino de la contribución misma, etc.

También existen diferencias entre ellos: para el contribuyente es una obligación, para la autoridad es una facultad; para el contribuyente su incumplimiento es constitutivo de infracción, para la autoridad es un acto de potestad soberana; para el gobernado es una contribución, y para la autoridad es un derecho a percibirlo, etc.

Los sistemas de tributación que contempla la legislación tributaria mexicana son en suma, dos, la autodeterminación a cargo del contribuyente; y, la determinación por parte de la autoridad y a cargo del gobernado. En todo caso la coincidencia primordial, objeto de la presente investigación radica en que, las disposiciones legales aplicables de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a las cuales se aplican el mismo método de autodeterminación, y por consiguiente, la misma facultad de la autoridad para determinar contribuciones,

no se señala en dicha Ley, por lo cual se hace necesaria una reforma que permita efectivamente el cumplimiento de la obligación, basado en el método de autodeterminación, específicamente por lo que se refiere a quienes prestan un servicio personal independiente por honorarios.

C. Sistema Tributario Mexicano.

En la actualidad, el sistema tributario mexicano se basa en la autodeterminación de las contribuciones. Probablemente esta aseveración sea objeto de opiniones en contra, sin embargo cabe aclarar que la manifestación obedece exclusivamente al sujeto que debe determinar el impuesto por pagar: el gobierno a través de sus órganos de administración, o el gobernado como principal obligado al pago del impuesto o contribución.

En efecto, la mención de que el sistema de tributación en México es de autodeterminación, se refiere a quien lo determina.

En función de la anterior manifestación, se hace necesario analizar o se cuestiona si este método o sistema de imposición es el más adecuado para que se suceda el hecho de cumplir la obligación misma de pagar impuestos o aportar las contribuciones establecidas en las diversas leyes tributarias.

La obligación tributaria es uno de los diversos elementos de la presente investigación, así como la Ley Tributaria que establece la obligación de pagar el impuesto y, consecuentemente, el procedimiento que establece la Ley misma para que el gobernado autodetermine el impuesto o contribución que debe pagar.

El objeto está claramente determinado si mencionamos que se pretende demostrar que la Ley Tributaria no reúne los requisitos necesario para que el gobernado pueda cumplir con su obligación de autodeterminar el impuesto o contribución que le corresponde. En todo caso, hay que partir de la premisa o del supuesto de que la Ley Tributaria debe mencionar de manera expresa, sencilla y directa, el procedimiento a través del cual el contribuyente debe autodeterminar el impuesto sobre la renta (en particular), cuando obtiene ingresos por la realización de un servicio personal independiente por honorarios, esto es, en el libre ejercicio de una profesión, arte u oficio.

¿Cuál es el problema que se deriva de una Ley que es confusa e imprecisa en la obligación que impone ?

La respuesta inmediata debe ser: que no se cumple y se agrega que quienes pretendan cumplirla, incurrirán en error.

El incumplir la Ley es una infracción. Las infracciones son objeto de sanción y si la sanción es pecuniaria, pues se agrava la situación, porque si originalmente es difícil desprenderse de una parte del patrimonio para "contribuir" con el gasto público y la Ley que establece dicha obligación es confusa o imprecisa en la forma en que se debe determinar el impuesto o contribución por pagar, será difícil el cumplimiento apropiado de dicha obligación y, además, si el contribuyente se equivoca al cumplir la obligación será objeto de una infracción pecuniaria principalmente. Todo lo anterior nos

evidencia una situación de inseguridad jurídica que sólo quien debe autodeterminar sus impuestos sabe lo que significa.

Esta es una circunstancia de hecho que la autoridad no debe ignorar. Es más, debe realizar actividades tendientes a disminuir dicha inseguridad derivada de la Ley.

¿Cómo se solucionan las imperfecciones, "lagunas" o imprecisiones de la Ley? Modificándola, naturalmente.

Si la necesidad de percibir ingresos para financiar los gastos públicos fue objeto de un amplio y exhaustivo análisis; si de su análisis se concluyó que debía elaborarse una Ley que estableciera la obligación de pagar impuestos o de contribuir, es razonable que la obligación establecida en la Ley sea clara y precisa; es necesario que de la sola lectura de la disposición legal que contenga la obligación, el contribuyente, gobernado u obligado, esté en posibilidades reales de cumplirla.

Es de concluirse que, mientras no se den los presupuestos de precisión y sencillez en la Ley Tributaria, sus obligaciones no serán cumplidas apropiadamente, con el consabido problema de escasa recaudación y deficiencia en la prestación de servicios públicos.

Inciendo un poco más en el sistema tributario, se puede identificar al mismo como centralmente planificado, lo cual significa que, el órgano de la administración pública específico (Secretaría de Hacienda y Crédito Público) Sistema de Administración Tributaria (SAT) órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda, es el encargado de realizar la función de recaudación de las contribuciones. Precisamente, la función de recaudar las contribuciones o impuestos, está encomendada a la Administración General de Recaudación y a las Administraciones Estatales de Recaudación, con fundamento en los artículos 14 y 21, Apartado "B" del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, el cual fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de junio de 1997, reformado el 10 de julio de 1998 y el 03 de diciembre de 1999.

En todo caso es claro que los titulares de los órganos de administración pública instrumentan programas de recaudación tributaria a través de los cuales se obtengan los ingresos que habrán de financiar las funciones del gobierno entero.

Otro criterio de clasificación, exclusivamente para fines didácticos, es el que se refiere a las características propias de las contribuciones que están impuestas en la sociedad o comunidad determinada. Esto es, las características del impuesto o contribución pueden ser un elemento de identificación del sistema tributario mismo.

Así, la política financiera, que no es objeto propio de estudio, interviene de manera determinante por lo que se refiere al concepto con que se denominará al ingreso a través del cual el gobernado participará en el financiamiento de los gastos públicos.

Con las anteriores referencias podemos concluir que: el sistema tributario mexicano es centralmente planificado, independientemente del método de determinación de contribuciones contenidas en las leyes tributarias, y sin importar cual es la denominación particular del tributo establecido, ni cuál será la forma es que será financiado el servicio público programado.

Aparentemente la conclusión anterior es ambigua. No debe considerarse como ambigua porque sólo tiene efectos didácticos y no se pretende dar una calificación al sistema tributario que impera actualmente en México. La definición o calificación de "algo" a cualquiera de las situaciones dadas en el actual estado social de México, sólo es una postura política o, en otras palabras depende de la apreciación particular.

La estructuración del sistema tributario se basa en la política financiera del Estado Mexicano. La política financiera, derivada de un sistema político que se ha dado por llamar "neo liberal" implica la privatización de diversas empresas de participación estatal, organismos descentralizados y desconcentrados y restringir la actividad del Estado a sus funciones inmediatas de administrador de recursos, dando paso o cabida a la participación de la iniciativa privada en la competencia de la prestación de servicios a la población.

La competencia por la prestación de los servicios públicos está sustentada en una libre competencia o libre concurrencia, cuyo equilibrio será determinado por la oferta y la demanda. Ejemplos de las anteriores privatizaciones en la prestación de servicios al público son, entre otros: los servicios bancarios, la prestación del servicio telefónico, el servicio de transporte público, etc.

Ante el acontecer político, la economía se ve influenciada y reflejada en la política tributaria, sin embargo el fin mismo de la prestación de los servicios públicos no se logrará mientras los órganos correspondientes de la administración pública, no implementen un sistema permanente y a todos los niveles sociales, económicos, educativos y culturales, de planificación familiar, a través del cual se permita a la mayor parte de la población económicamente activa, tener una condición más propicia para efectivamente ser una persona económicamente activa.

Es claro que el modificar las disposiciones tributarias en algún aspecto no es la solución definitiva y radical de la problemática social actual, sin embargo la conjunción de propuestas y circunstancia promoverá una situación de seguridad jurídica más fácil de comprender posibilitará el mejor y más apropiado cumplimiento de una obligación que atañe a un número importante de la comunidad económica, lo cual redundará en una recaudación más

apropiada y en la obtención de recursos que permitirán mejoras en la prestación de los servicios públicos.

La legislación tributaria, como se ha mencionado anteriormente deriva de las disposiciones constitucionales que se refieren a la obligación de pagar impuestos. De manera complementaria a la Ley de la Administración Pública Federal que establece las funciones propias de las diferentes Secretarías de Estado; a los Reglamentos interiores de cada una de las Secretarías involucradas en la recaudación de impuestos o contribuciones y finalmente en los diversos ordenamientos que imponen dichas obligaciones a saber:

El Código Fiscal de la Federación; la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuyo capítulo relativo a los ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente es el objeto de nuestro estudio; la Ley del Impuesto al Valor Agregado; la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; la Ley del Impuesto al Activo; la Ley Federal de Derechos; la Ley Aduanera; la Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos; etc., entre otras, por la sencilla razón de que las diversas leyes mencionadas son de ámbito federal, esto es, se aplican en todo la República a través de los diferentes departamentos que conforman a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y del recientemente creado Sistema de Administración Tributario (D.O.F. 15 de diciembre de 1994).

En efecto, existen disposiciones tributarias locales, cuya competencia le corresponde a los gobiernos estatales y municipales, lo cual permite identificar la importancia que tiene el saber, adecuadamente, cómo se debe cumplir la obligación que nos corresponda cumplir, por disposición de la Ley.

En lo específico, el Código Fiscal de la Federación establece:

Artículo 2 .- "Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en 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 señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

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

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

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del estado.

Quando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1."

Esta disposición no permite identificar que existe una difícil comprensión de los conceptos que componen las contribuciones o los impuestos. Lo único cierto es que implica el pago en dinero de una parte importante del patrimonio de las personas para financiar el gasto público.

Al respecto se hace necesario analizar los diferentes conceptos mencionados para comprender, en primer lugar, lo que es cada uno de ellos; posteriormente, se analizará el método de autodeterminación del impuesto sobre la renta, específicamente por lo que se refiere a los ingresos de las personas físicas que obtienen ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente.

Asimismo, se hace necesario comentar cuáles son las tendencias doctrinarias en las que se basa la naturaleza jurídica de la contribución. "Las doctrinas netamente publicistas aparecen en Alemania vinculadas con la teoría orgánica del Estado, y en Italia con las obras de Ranellotti, Cammeo y Romano, quienes explican el tributo como una obligación unilateral, impuesta coercitivamente por el Estado en virtud de su derecho de soberanía o del poder de imperio. Tal es el concepto aceptado por la moderna doctrina del derecho financiero (Maurice Duverger, citado por Quintana y Rojas)."

"Nuestro sistema legal no escapa de esta tendencia, lo cual es fácilmente identificado en lo dispuesto por el artículo 31 fracción IV de la **Constitución Federal**, que establece que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, tanto de la Federación como del Estado y"

“municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

“Conforme a lo expuesto, el elemento primordial del tributo es la coerción por parte del Estado, que así lo convierte en prestaciones obligatorias y no voluntarias, como reconoce toda la doctrina, ya que constituyen manifestaciones de voluntad exclusiva del Estado.”

“Vale la pena destacar que el hecho de que la prestación deba ser económica no significa que esto sea un elemento distintivo o característico del tributo, ya que el mismo puede ser cubierto “en especie” por los particulares, como se verá más adelante.”¹⁰

1. Los Impuestos.

Los múltiples tratadistas y estudiosos del Derecho Tributario, han realizado diversos ejercicios para efecto de sugerir un concepto de la institución jurídica impuesto. Naturalmente se parte de los elementos que le dieron origen y que se han mencionado en apartados anteriores. No se olvide que la figura del tributo es el origen de lo que actualmente conocemos como contribución.

“El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2° fracción I define que los impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este mismo artículo (aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos respectivamente).

En nuestra opinión, la anterior definición legal es censurable porque en sí misma no es una definición, ya que por definir se entiende fijar con precisión la naturaleza de una cosa y esto es justamente lo que no hace la disposición jurídica en comentario, porque, en primer lugar, el concepto que nos presenta es común a todos los tributos, ya que todos ellos son contribuciones establecidas en la Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma; y en segundo lugar, porque como nos dice De la Garza tiene carácter residual, o sea, que se obtiene por eliminación y no porque precise la naturaleza del impuesto, pues será impuesto la contribución que no sea aportación de seguridad social, contribución de mejoras o derechos”¹¹

¹⁰ Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yáñez, Jorge. *Derecho Tributario Mexicano*. 3a. edición. Editorial Trillas, S. A. de C. V. México, 1997. Páginas 39 y 40.

¹¹ Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal*. 2a. edición. Ed. Harla. S. A. de C. V. México, 1996. Página 61.

La opinión anterior nos manifiesta el problema contenido en la Ley relativo a la imprecisión del concepto impuesto. Sin embargo, los estudios que se han realizado en este sentido nos permiten aclarar dicha cuestión para lograr un mejor entendimiento.

El citar múltiples conceptos del impuesto pudiera causar una confusión mayor a aclarar lo que es, cómo funciona y, sobre todo, el por qué se debe pagar, por tal motivo desde el punto de vista doctrinal se ha aceptado que "El impuesto es una prestación en dinero o en especie de naturaleza tributaria, *ex lege*, cuyo presupuesto es un hecho o una situación jurídica que no constituye una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos"¹²

El concepto citado nos permite identificar que el impuesto es una prestación en dinero o en especie, lo cual confirma lo manifestado anteriormente en el sentido de que es un desprendimiento de parte del patrimonio del gobernado. La razón de que sea en dinero obedece a que es el elemento más apropiado para destinarlo o aplicarlo más fácilmente, lo cual no sucede con los pagos en especie, por ejemplo es más fácil destinar a un gasto público una cantidad determinada de dinero que destinar a una función pública un bien que se entregue en pago de contribuciones adeudadas.

Por otra parte, la mención *ex lege* significa que debe estar señalado expresamente en una Ley, en el caso particular hablemos de la obligación de pagar Impuesto sobre la Renta por la obtención de ingresos por honorarios y en general por la prestación de servicios personales independiente, esto es por ejemplo, los ingresos que obtiene un abogado por arreglar un asunto de carácter jurídico a una persona que necesite el servicio, implican el pago de honorarios profesionales y, este ingreso, por disposición de la Ley del Impuesto sobre la Renta (artículo 1° en relación con el 84), causa impuesto.

Asimismo, el hecho o situación jurídica que da lugar a la obligación de pagar el tributo, impuesto o contribución y que no constituye una actividad del Estado referida al obligado, precisamente porque es una situación establecida en la Ley, es la relación causal del pago de la contribución.

Finalmente, el destino del pago del tributo, contribución o impuesto es cubrir los gastos públicos sin que, necesariamente, esté previamente determinado el objeto o destino del gasto o aplicación de que será objeto el ingreso obtenido.

En otro orden de ideas, el concepto de tributo, cómo género primario del tema en comento, también está señalado legalmente, no en nuestra legislación actual sino en legislaciones extranjeras: "El Código Tributario de Uruguay (Art. 10) contiene la siguiente definición, que consideramos excelente:"

¹² *De la Garza. Op. cit. Página 363.*

"Art. 10.- (Concepto de tributo).- Tributo es la prestación pecuniaria que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines."

"No constituyen tributos las prestaciones pecuniarias realizadas en carácter de contraprestación por el consumo o uso de bienes y servicios de naturaleza económica, o de cualquier otro carácter, proporcionados por el Estado, ya sea en régimen de libre concurrencia o de monopolio, directamente, en sociedad de economía mixta o en concesión".¹³

Las referencias anteriores nos permiten comprobar que es necesario hacer citas precisas en los cuerpos legales para tener una idea más clara de la Ley misma y, en consecuencia, facilitar su conocimiento y cumplimiento.

2. Las Contribuciones de Mejoras.

Como otro de los ingresos del Estado que, por disposición de la Ley es una contribución, tenemos a las contribuciones de mejoras.

Los estudiosos del Derecho Tributario mencionan que la contribución especial es una figura tributaria de reciente creación (Margáin Manautou), y también afirman que la mayoría de los países la aplican.

La anterior afirmación nos lleva a precisar que, el concepto técnico con que se debe denominar a las contribuciones de mejoras es el de "contribuciones especiales", y no precisamente como contribuciones de mejoras.

"La doctrina internacional no ha sido uniforme en la definición de las contribuciones especiales. Hay autores que al referirse a este tema lo denominan: "Tributo Especial", otros, simplemente "Contribuciones", unos se refieren como "Contribución Especial", "Contribución de Mejoras", "Derecho de Cooperación", "Impuesto de plusvalía o del aumento específico del valor de la propiedad", etc."¹⁴

Podemos definir la contribución especial como la prestación en dinero legalmente obligatoria a cargo de aquellas personas que reciben un beneficio o ventaja especial con la realización de una obra pública (de mejora) o que provocan con su actitud un gasto público especial (contribución por gasto).

"La denominación más generalizada es: "contribución de mejoras; implica hacer pagar a aquellos que reciben un beneficio o una ventaja diferencial por una obra o servicio que no se presta o que no se hace para ellos exclusivamente, pero que les procura una ventaja especial." (Dino Jarach, citado por Francisco de la Garza).

¹³ *Ibidem*, página 320.

¹⁴ *Faya Viesca, Jacinto. Finanzas Públicas. 3a. edición. Ed. Porrúa, S. A. México, 1996. Pág. 116.*

En efecto, la contribución especial tiene su denominación con base en que es una contribución que percibe el Estado que no será destinada a satisfacer el gasto público corriente, esto es, será destinada a una obra o servicio particular y está a cargo de los beneficiarios directos de la obra pública o servicio prestado.

En este sentido, se acepta el criterio técnico de que "hay tres clases de contribuciones especiales:"

"A) Las contribuciones de mejoras."

"Es la más conocida y más ampliamente utilizada. Es aquella cuyo hecho gravable es el beneficio derivado de la realización de una obra pública o de actividades estatales."

"B) La contribución por gasto."

"Es menos utilizada que la anterior. Es aquella cuyo presupuesto de hecho consiste en la realización de actividades del Estado provocadas por el contribuyente que implica un gasto público o un incremento del gasto público."

"C) Las Contribuciones de seguridad social."

"Algunos países como Uruguay, Brasil y Argentina organizan jurídicamente las cuotas de seguridad social bajo el régimen de la contribución especial. Así lo prevé también el Modelo de Código Tributario para la América Latina CTAL. En México veremos que la solución legalmente aceptada para estas cuotas es la de la exacción parafiscal."¹⁵ Esta última figura o especie de las contribuciones especiales, será objeto de un análisis más detallado en un apartado posterior; baste con mencionar ahora que, por disposición de la Ley tributaria, tiene el carácter contribución fiscal.

En términos generales, las contribuciones especiales son ingresos del Estado derivados de obras y servicios de interés generalizado que, sin embargo, benefician de manera particular a un grupo determinado de personas, en razón de su propiedad de los inmuebles colindantes con la obra realizada o en función del servicio prestado por el Estado.

Asimismo, el Estado tiene el derecho a percibir la contribución en atención a que dichas obras y servicios se encuentran establecidos en la Ley específica; son una obligación para el beneficiario particular de la obra o servicio; y, finalmente, existe un procedimiento a través del cual se determina la contribución en valor equivalente al beneficio obtenido con motivo de la ejecución de la obra o servicio en cuestión.

¹⁵ *De la Garza, Op. cit., páginas 346 y 347.*

Algunos ejemplos de actos que dan lugar al pago de contribuciones especiales son: la verificación de sistemas o unidades de medida (bombas despachadoras de combustible, básculas, etc.); servicio de vigilancia en espectáculos públicos; permisos para la portación de armas de fuego; la prestación de servicios de seguridad social, entre otros.

3. Las Aportaciones de Seguridad Social.

Las Aportaciones de Seguridad Social, son una especie de las contribuciones de mejoras. Las contribuciones de mejoras es la denominación más generalizada para la identificación de las contribuciones especiales.

Anteriormente se mencionó que las contribuciones especiales son percepciones del Estado que se destina a un gasto particular o especial; precisamente ese es el objeto o motivo de denominarlas desde un punto de vista teórico, como contribuciones especiales.

La naturaleza técnica de las aportaciones de seguridad social derivan de la denominación técnica: contribuciones especiales.

Las aportaciones de seguridad social están clasificadas, para efectos teóricos y técnicos, como una contribución especial, no obstante la denominación legal de contribuciones. El que la Ley (en este caso el Código Fiscal de la Federación) las denomine o nombre contribuciones distintas de los impuestos, de los derechos y de las contribuciones de mejoras, no le quita el carácter de contribución especial. Igualmente se aclara que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha manifestado su parecer en el sentido de declararlas contribuciones no obstante la denominación que les de la Ley y los representantes de las entidades gubernamentales al momento de mencionarlas.

La anarquía en el uso de los conceptos provoca que el conocimiento legal de las mismas sea deficiente; y si su conocimiento es deficiente, su cumplimiento también.

En todo caso, los tratadistas están de acuerdo en que las aportaciones de seguridad social son contribuciones que estando destinadas a satisfacer los gastos propios de una obligación establecida en la Ley (en este caso la Ley Federal del Trabajo), tendrán un carácter fiscal para proteger el objeto propio para el que fueron creadas, esto es, tienen el carácter de contribución fiscal porque satisfarán la necesidad de prestar servicios de salud a los trabajadores y personas que, un cualquiera de las actividades económicas que realicen, obtengan la contraprestación derivada de sus aportaciones (y por añadidura, las aportaciones de los patrones y de los órganos del Estado) consistentes en los servicios de salud de entidades que como el Instituto Mexicano del Seguro Social, desarrollan en una sociedad como la nuestra.

Al respecto se menciona: las "exacciones parafiscales" o contribuciones especiales a que nos referimos, "...tienen las siguientes características:"

"I. Que se trate de prestaciones obligatorias..."

"II. Que no se trate de algunas de las figuras tradicionales de los tributos reconocidos en la generalidad de los países..."

"III. Que estén establecidas a favor de organismos públicos descentralizados o desconcentrados, de sociedades de participación estatal, de organismos gremiales, profesionales o sindicales..."

"IV. En el Derecho Mexicano es indiferente el que esos ingresos estén previstos en el Presupuesto de Egresos o no lo estén..."¹⁶

Con las características mencionadas podemos identificar la estructura de integración de las aportaciones de seguridad social. Lo cual se complementa con el carácter del organismo que se encarga de ejercer las disposiciones de la Ley que lo crea a sí mismo (Ley del Seguro Social).

La prestación de los servicios del Instituto, son considerados de carácter nacional por disposición de la Ley del Seguro Social.

Asimismo, el Instituto Mexicano del Seguro Social, es un organismo descentralizado con personalidad jurídica y patrimonio propios.

En este sentido, es un criterio generalizado el considerar que el Instituto por la naturaleza de sus funciones de prestar servicios ininterrumpidos de seguridad social, debe tener el carácter de organismo fiscal autónomo que le permita percibir las aportaciones de seguridad social, inclusive a través de procedimientos coactivos.

Aunado a lo anterior, la propia Ley del Seguro Social establece que el pago de las aportaciones es el que tiene carácter fiscal, lo cual nos deja como conclusión el carácter de fiscal por disposición de la Ley misma.

Finalmente, el carácter de fiscal asimilado a las aportaciones de seguridad social se deriva de diversas resoluciones de los tribunales que han atendido asuntos relacionados con la naturaleza jurídica de la contribución en comento.

"Ello ha inspirado indudablemente, al Pleno de la SCJN (Suprema Corte de Justicia de la Nación) y al 1er. Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del 1er. Circuito para que sustente la siguiente tesis: "Seguro Social, Cuotas del.- No tiene el carácter de créditos fiscales. La circunstancia de que el"

¹⁶ *Ibidem*, páginas 366 y 367.

“artículo 135 de la Ley del Seguro Social prevenga que el capital constitutivo, entre otras cuotas que deben pagarse al Instituto, tienen el carácter de fiscal, no significa, porque no se expresa así en el régimen fiscal mexicano, que sea un impuesto, derecho producto o aprovechamiento, y la indicación de que *el deber de pagar los aportes*, los intereses moratorios y los capitales tengan el carácter de fiscal, solo quiere decir *que se asimila a este tipo de crédito, para los efectos del cobro únicamente*, y no para darles en esencia naturaleza fiscal en los términos del Art. 31, fracción IV, de la Constitución Federal, y Arts. 2, 3, 4, y 5 del Código Fiscal de la Federación.” (Informe del Presidente a la SCJN, 1972, 4a parte, 1er. Tbal. Col. en Mat. Administrativa, del 1er. Circuito, p. 64, DA-561-71, Hilaturas Salylazar, S. A. 6-III-72. Informe del Presidente de la SCJN, 1972, Revisiones 5976/, (sic) Anderson Clayton & Co., S.A.; 2679/70, Triturados y Concretos, S.A.; 3490/71, Sociedad Kyle de México, S. A.; 8112/68, Empresa Longoria, S. A.; 4607/55, Manufacturas Unidas, S. A.; 706/72, Perforaciones Especializadas, S. A. Además, en ponencia del Mtro. J. Ramón Palacios Vargas, 2129/73, Belron de México, S. A. (citado por Sergio Francisco de la Garza, op. cit., pág. 370.)”

Como corolario de las referencias anteriores mencionaremos que las denominaciones técnicas que utiliza la doctrina tributaria, no obstante no se incluyan en la Ley, deben ser tomadas en cuenta para su perfeccionamiento futuro (mediante una reforma de la Ley, por su puesto). Los estudios técnicos que se elaboran por los tratadistas del derecho deben ser considerados en la formulación de las leyes con el objeto de que las mismas sean precisas y claras, permitiendo su conocimiento sin lagunas o confusiones. La intención de perfeccionar la Ley debe ser permanente para adecuarla a los cambios sociales.

En el caso específico de las aportaciones de seguridad social, se debe concluir que los órganos administrativos encargados de su recaudación son los que se han denominado de orden tributario o fiscal, no así el objeto mismo de la aportación, esto es, el órgano encargado de prestar los servicios de salud o seguridad social requieren la obtención de las aportaciones de tal manera precisa y oportuna para poder estar en condiciones de ejecutar la prestaciones de servicios de salud y seguridad social que, se ha visto atribuido de facultades y procedimientos similares a los que utiliza el Estado en la recaudación de los impuestos, principalmente, para funcionar adecuadamente.

En suma, no por estar clasificados como contribuciones se justifica el ignorar su situación actual como institución jurídica; se hace necesario analizarla y perfeccionarla, desde un punto de vista técnico.

4. Los Derechos.

Con base en la clasificación que el Código Fiscal de la Federación establece de las contribuciones, continuamos con el análisis de la figura tributaria de los derechos.

El Código Fiscal de la Federación define a los derechos como "las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del estado." (Art. 2°)

De la anterior disposición identificamos que, el término derechos es sinónimo de cuota. Cabe la pregunta, entonces ¿no es más apropiado denominar cuota que derechos?

Si es más apropiado o no, no es el objeto de estudio, lo cierto es que es más sencillo aprender que se deben pagar cuotas por la obtención o prestación de ciertos servicios que presta el Estado en su carácter de ente público, o tratándose del uso o goce de bienes del dominio público de la nación.

En este sentido los derechos se identifican como contraprestaciones. La Ley Federal de Derechos (artículo 3°, segundo párrafo) establece que los derechos deben pagarse previamente a la prestación del servicio, como regla general. Precisamente basados en esta disposición, se afirma que los derechos son una contraprestación que debía denominarse cuota.

En todo caso, el origen de la contribución denominada derecho está basada en la prestación de servicios públicos. Al respecto es una concepción generalizada que, los servicios públicos se clasifican en: servicios públicos generales indivisibles y servicios públicos particulares divisibles.

Los servicios públicos generales indivisibles son aquellos que se aprovechan de manera indiscriminada por todas las personas, esto es por ejemplo, la infraestructura urbana (calles, avenidas, parques, etc.); bienes que en sí mismos son un servicio público y del cual, toda persona puede beneficiarse en el momento en que lo desee. En este caso, el Estado no tiene un mecanismo que le permita identificar o individualizar a los usuarios o beneficiarios del servicio.

Por otra parte, los servicios públicos particulares divisibles son aquellos respecto de los cuales, el Estado tiene mecanismos, procedimientos o disposiciones que le permiten, en momentos precisos, individualizar e

identificar al usuario del servicio. Como ejemplo de esto último tenemos la obtención de una licencia de funcionamiento para la apertura de una negociación comercial; el abastecimiento de agua potable en una casa particular, etc.

Definido el origen de las contribuciones, es necesario precisar un concepto de derechos. "Son derechos las contraprestaciones establecidas por el poder público conforme a la Ley, en pago por un servicio público particular divisible."¹⁷

Del concepto mencionado identificamos que es presupuesto de la contribución una relación bilateral entre el Estado (prestador del servicio) y el contribuyente (beneficiario del servicio). El Estado presta el servicio, y el contribuyente, pagará la cuota por derechos como contraprestación por el servicio. La contraprestación por sí misma, nos permite apreciar que el beneficio por el servicio prestado es individual. Este es un caso específico de relaciones recíprocas.

Naturalmente, y en analogía con las demás contribuciones analizadas anteriormente, la obligación de pagar derechos por la prestación de servicios públicos divisibles se establece por el poder público, de conformidad con una Ley general o específica.

El establecimiento del impuesto como tal, los métodos de determinación, los hechos causales, la forma de pago, los términos y lugares para su contribución, son actos de soberanía, plasmados en una Ley. Ningún derecho tendrá carácter obligatorio si no está expresamente establecido en una norma jurídica que establezca el hecho generador de la obligación de pago.

Finalmente, es necesario manifestar que el objeto del derecho recaudado se destinará a proveer el financiamiento para conservar la prestación del servicio mismo. Esto es, el costo de los servicios públicos que dan lugar al pago de derechos se financiará con la percepción misma de los "derechos" en virtud a que los consumidores del servicio son solo los que lo paguen. Entendido que el servicio está destinado a una persona en particular, lo normal es que quien solicita el servicio sea quien soporte su pago.

¹⁷ *Arrijo Vizcaino, Adolfo. Derecho Fiscal. 12a. edición. Ed. Themis, S.A. de C. V. México, 1997., pág. 334.*

CAPITULO II.

EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

La Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) es una Ley especial. En comparación del Código Fiscal de la Federación; establece las disposiciones relativas a gravar o imponer la obligación de pago (impuesto o contribución) en el caso de que los contribuyentes (personas físicas y morales), obtengan ingresos en dinero, bienes, servicios, etc., por las actividades económicas (principalmente) que realicen en territorio nacional.

El Impuesto sobre la Renta, es la principal fuente de ingresos que percibe el Gobierno Federal. Tomando en cuenta las disposiciones contenidas en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2000, la cual señala en su Artículo 1° que "En el ejercicio fiscal de 2000, la Federación percibirá los ingresos provenientes de los conceptos y en las cantidades estimadas que a continuación se enumeran:

I.-	Impuestos	1'195,313.4 (Millones de pesos) [de los cuales]
	1.- Impuesto sobre la renta.	232,772.7 (millones de pesos)
	..."	

Las cifras anteriores nos permiten identificar la importancia del Impuesto sobre la Renta en los ingresos que por conceptos de contribuciones, estima percibirá el Gobierno Federal.

Se proyecta que del total de la recaudación para el ejercicio fiscal de 2000, se obtenga el 19.47%, por concepto de Impuesto sobre la Renta.

Con esto, se justifica la necesidad de que la Ley del Impuesto sobre la Renta, sea un instrumento jurídico que, por su importancia, contenga las disposiciones necesarias y apropiadas, para que los sujetos de la misma, paguen las contribuciones que les correspondan de manera exacta y oportuna.

En la medida en que las autoridades tributarias brinden atención a tan importante legislación, se acrecentará la recaudación del impuesto sobre la renta.

Tal atención radica en que contenga disposiciones claras, sencillas y precisas para que los obligados puedan dar cumplimiento sin dificultades con su sola lectura y consulta.

La función del legislador debe ser complementada por las autoridades tributarias que se encargan de la recaudación de las contribuciones mismas,

así como por las áreas de asistencia que son las que identifican, más directamente, las problemáticas de los contribuyentes al cumplir con las disposiciones legales. Asimismo, en función de esa experiencia, podrán aportar sugerencias que contribuyan al perfeccionamiento de la Ley.

La legislación tributaria no tiene por que ser complicada, si se pretende que todos los sujetos a que obliga, la cumplan.

La modificación a la Ley, su perfeccionamiento o derogación, en su caso, debe ser un reflejo de las necesidades y dinámica sociales ya que, la legislación misma, es un reflejo del desarrollo social.

La presente investigación constituye una propuesta sencilla que conlleva la intención de que el cumplimiento de la obligación sea más sencilla y, por lo tanto, que la función pública no se vea afectada con el incumplimiento de la disposición legal.

A. Antecedentes.

Los antecedentes del Impuesto sobre la Renta en países europeos, se ha identificado de la siguiente forma. "Se llama *renta*, al producto del capital, del trabajo o de la combinación del capital y del trabajo. Puede distinguirse para los efectos impositivos la renta bruta, que es el ingreso total percibido sin deducción alguna, como sucede por ejemplo cuando un impuesto grava los ingresos derivados del trabajo o los derivados del capital en forma de intereses. Otras veces se grava una renta neta que es la que resulta después de deducir de los ingresos los gastos necesarios para la obtención de esos ingresos y la renta libre que queda cuando después de deducir de los ingresos brutos los gastos necesarios para la obtención de la renta, se permite también la deducción de ciertos gastos particulares del sujeto del impuesto."

"El impuesto sobre la renta se establece en Inglaterra con motivo de los gastos provocados por las guerras napoleónicas, aún cuando algunos autores citan el impuesto establecido en Florencia que gravaba los beneficios presuntos de los comerciantes. Los impuestos ingleses, insuficientes para cubrir los gastos de guerra, consistían especialmente en derechos aduanales y gravámenes sobre el té, la sal, las sucesiones y el llamado *land-tax*."

"Fue William Pitt el que propuso en el año de 1798, la llamada Aid and Contribution Act, que dio lugar al impuesto conocido con el nombre de la Triple Contribución, porque los causantes quedaron organizados en tres categorías, calculándose el impuesto sobre una relación entre el consumo y la renta de cada contribuyente."

"Cuando se firmó la paz de Amiens se abrogó el impuesto, sustituyéndose los ingresos que producían con una elevación de los impuestos aduanales."

"Al reanudarse la guerra con Napoleón en 1803, se estableció nuevamente el impuesto con la promesa de que sería suprimido al advenimiento de la paz, como en efecto sucedió en el año de 1806, estableciéndose que se causaría por tres años más bajo el nombre de Property and Income Tax."

"En Alemania, en el año de 1891, se organizó el impuesto sobre la renta global para el Estado de Prusia. En Francia fue sancionado el 26 de diciembre de 1914."

"En los Estados Unidos, fue establecido en 1913 y reconoce como antecedente la ley de 1894 que fue decretada inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia, en virtud de las disposiciones que regulan las facultades del gobierno central y de los "Estados en materia tributaria. El problema"

"constitucional se derivó de la discusión sobre si se trataba de un impuesto directo o indirecto."¹⁸

Por lo que se refiere a la evolución del ISR en México, se menciona:

"...

"II. El antecedente más remoto que se conoce en nuestro país relativo al impuesto sobre la renta, lo es el Decreto de 15 de enero de 1813, emitido por el virrey Félix María Calleja, por el cual estableciera una contribución personal y directa de carácter extraordinario, proporcional a las rentas y utilidades líquidas, que recayera sobre las clases menos necesitadas, exceptuando del impuesto a los jornaleros y a aquellos cuyos sueldos y ganancias líquidas no llegasen a trescientos pesos anuales."

"1) *Ley del Centenario*. Ya en época actual, el antecedente inmediato del impuesto sobre la renta se encuentra en la denominada "Ley del Centenario", que fuera promulgada bajo la presidencia del general Álvaro Obregón el 20 de julio de 1921, y denominada así en razón de que el impuesto debería ser pagadero por una sola vez, dentro de la primera quincena del mes de septiembre del año de su promulgación, mediante la cancelación de estampillas que llevaban impresa la denominación "Centenario".

"2) *Ley del 21 de febrero de 1924*. Bajo el mismo mandato del general Álvaro Obregón, fue promulgada esta ley para la recaudación de los impuestos establecidos en la ley de ingresos vigente sobre sueldos, salarios, emolumentos, honorarios y utilidades de las sociedades y empresas. Fue de carácter permanente y señaló el inicio de la vigencia del impuesto sobre la renta en México, bajo el sistema cédular que rigió durante aproximadamente 40 años."

"3) *Ley de marzo de 1925*. El 18 de marzo de 1925, se emitió la ley que por primera vez fue denominada Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), siendo expedida por el general Plutarco Elías Calles en su carácter de presidente de la República y tuvo una vigencia de 16 años (1925 a 1941)."

"4) *Ley de 31 de diciembre de 1941*. Expedida por el presidente de la República Manuel Ávila Camacho, con vigencia a partir del 1° de enero del año siguiente. Sus características más importantes fueron: la supresión del impuesto del super provecho y la transformación del sistema de pago de los causantes menores, implantándose una cuota fija relacionada con sus ingresos."

"5) *Ley de 30 de diciembre de 1953*. Expedida durante la administración del presidente Adolfo Ruiz Cortines, esta ley agrupó a los causantes en 7"

¹⁸ Flores Zavala. O. cit. Páginas 441 y 442.

"cédulas: I. Comercio; II. Industria; III. Agricultura, Ganadería y Pesca; IV. Remuneraciones del Trabajo Personal; V. Honorarios de Profesionistas, Técnicos, Artesanos y Artistas; VI. Imposición de Capitales, y VII. Regalías y Enajenaciones de Concesiones."

"6) *Ley de 30 de diciembre de 1964*. Entró en vigor el 1° de enero de 1965, y tuvo una vigencia de 15 años (1965-1980). Su trascendencia radicó fundamentalmente en el cambio del régimen cédular, seguido por las anteriores leyes, al régimen global. Dividió a los causantes en dos grandes grupos: causantes del impuesto al ingreso global de las empresas (antiguos causantes de las cédulas I, II y III) y causantes del impuesto al ingreso global de las personas físicas (antiguos causantes de las cédulas IV a IX -sic-principalmente)."

"A partir de 1977 la ley de 30 de diciembre de 1964, experimentó reformas anuales importantes, siendo abrogadas por la ley de 30 de diciembre de 1980."

"7) *Ley de 30 de diciembre de 1980*. En vigor a partir del 1° de enero de 1981, no es la ley que actualmente nos rige, no sin haber sido modificada en los años de 1981 y 1982. Esta ley se desarrolla bajo el sistema global consistente en la totalización de los ingresos obtenidos por el contribuyente y el pago del impuesto sobre el total de éstos.

..."

"Las disposiciones contenidas en los **ARTICULOS TRANSITORIOS** del Decreto a través del cual se reforma la Ley en comento, estableció que, dichas reformas entrarían en vigor a partir del 1° de enero de 1981. El **ARTICULO SEGUNDO** estableció: "Se abroga la Ley del Impuesto sobre la Renta de 30 de diciembre de 1964 y la Ley Federal del Impuesto sobre Loterías, Rifas, Sorteos y Juegos Permitidos de 30 de diciembre de 1947. El Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de 30 de diciembre de 1977, continuará aplicándose en lo que no se oponga a la presente Ley, hasta que se expida un nuevo Reglamento."

...¹⁹

En resumen, las disposiciones transitorias mencionadas explicaban el alcance del Decreto a través del cual se creaba la Ley en comento. Asimismo, se iniciaba una política de reformas cuya publicación se hacía a final del ejercicio fiscal, incluyendo y abrogando disposiciones que, a consideración de la autoridad tributaria, debían incluirse o excluirse de la Ley para un mejor funcionamiento de los actos directamente relacionados con el cumplimiento de obligaciones tributarias y fiscales de los contribuyentes.

¹⁹ *Diccionario Jurídico Mexicano. I-O. Ja. ed. Ed. Porrúa, S. A. México, 1991, Páginas 1645 y 1646.*

Con reformas más o menos extensas, la Ley del Impuesto sobre la Renta ha experimentado modificaciones constantes, las cuales podemos identificar en el siguiente listado:

1. Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, vigente a partir del 1° de enero de 1983; publicada en el Diario Oficial de la Federación (D.O.F.) el 31 de diciembre de 1982;

2. Ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, vigente a partir del 1° de enero de 1984; publicada en el D.O.F., el 30 de diciembre de 1983;

3. Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1° de enero de 1987; publicada en el D.O.F., el 31 de diciembre de 1986;

4. Ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales a partir del 1° de enero de 1988; publicada en el D.O.F., el 31 de diciembre de 1987;

5. Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, vigente a partir del 1° de enero de 1989; publicada en el D.O.F., el 31 de diciembre de 1988;

6. Ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, vigente a partir del 1° de enero de 1990; publicada en el D.O.F., el 28 de diciembre de 1989;

7. Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, vigente a partir del 1° de enero de 1991; publicada en el D.O.F., el 26 de diciembre de 1990;

8. Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, vigente a partir del 1° de enero de 1992; publicada en el D.O.F., el 20 de diciembre de 1991;

9. Decreto que Reforma y Adiciona Diversas Disposiciones de la Ley del Seguro Social y de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1° de mayo de 1992; publicada en el D.O.F., el 24 de febrero de 1992;

10. Ley que Establece las Reducciones Impositivas Acordadas en el Pacto para la Estabilidad, la Competitividad y el Empleo, vigente a partir del 1° de enero de 1994; publicada en el D.O.F., el 3 de diciembre de 1993;

11. Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales Relacionadas con el Comercio y las Transacciones Internacionales,

vigente a partir del 1° de enero de 1994; publicada en el D.O.F., el 29 de diciembre de 1993;

12. Ley que Reforma, Deroga y Adiciona Diversas Disposiciones Fiscales, vigente a partir del 1° de enero de 1995; publicada en el D.O.F., el 28 de diciembre de 1994;

13. Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de las leyes del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto al Valor Agregado, vigentes a partir del 1° de abril de 1995; publicada en el D.O.F. el 27 de marzo de 1995.

14. Del Decreto por el que se Establecen las Obligaciones que podrán denominarse en Unidades de Inversión y Reforma y Adiciona Diversas Disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 2 de abril de 1995, publicada en el D.O.F. el 1° de abril de 1995.

15. Del Decreto por el que se expiden nuevas leyes fiscales y se modifican otras, en vigor a partir del 1° de enero de 1996., publicada en el D.O.F. el 15 de diciembre de 1995.

16. De la Ley que modifica a las diversas de los Impuestos sobre la Renta, al Activo, Especial sobre Producción y Servicios y Federal de Derechos, en vigor a partir del 11 de mayo de 1996, publicada en el D.O.F. el 10 de mayo de 1996.

17. De la Ley que Establece y Modifica Diversas Leyes Fiscales, en vigor a partir del 1° de enero de 1997, publicada en el D.O.F. el 30 de diciembre de 1996.

18. De la Ley que Modifica al Código Fiscal de la Federación y a las leyes del impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos y Federal de Derechos, en vigor a partir del 1° de enero de 1998, publicada en el D.O.F. el 30 de diciembre de 1997

19. Del Decreto por el que se modifican diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del 30 de mayo de 1998, publicada en el D.O.F. el 29 de mayo de 1998.

20. Del Decreto que modifica diversas Leyes Fiscales y otros ordenamientos Federales, en vigor a partir del 1° de enero de 1999, publicada en el D.O.F. el 31 de diciembre de 1998.

Finalmente, la Ley que Reforma, Adiciona y Deroga diversas disposiciones fiscales, en vigor a partir del 1° de enero de 2000, publicada en el D.O.F. el 31 de diciembre de 1999.

En todo caso, lo que se pretende dejar en claro es que las autoridades no han podido evitar que las disposiciones fiscales o tributarias que se contienen en la Ley del Impuesto sobre la Renta tengan una permanencia tal que se evite modificarlas anualmente, o en periodos menores, ya que, las actividades de los contribuyentes están caracterizadas por identificar el modo o la manera de evitar la aplicación estricta de la Ley o, en su caso, evitar el cumplimiento de la disposición vigente, naturalmente con la finalidad de contribuir lo menos posible.

Esta última afirmación puede ser considerada como un indicador, no oficial o representativo de la intención del contribuyente: no existe el convencimiento general de que el pago de las contribuciones, impuestos o tributos sea de utilidad general. Es más, no existe el convencimiento de que los ingresos que el Estado percibe por concepto de impuestos o contribuciones, se destine a la realización de obras y servicios públicos.

Al respecto, no se puede ignorar el hecho de que la función pública debe estar exenta de actos de corrupción; debe estar caracterizada por un sentido evidente de servicio a la comunidad contribuyente, con lo cual se puede lograr el pago de las contribuciones como siempre se ha pretendido: de manera voluntaria.

En general, los aspectos que caracterizan la evolución que ha experimentado la Ley del Impuesto sobre la Renta, específicamente en México, son una constante modificación (adecuación a las prácticas comerciales de los contribuyentes así como a las prácticas contractuales de los gobernados) y una tendencia al aumento de tasas impositivas que permitan una recaudación creciente en favor de la Federación; asimismo, una creciente gama de hechos generadores de la obligación tributaria.

B. Legislación Federal.

En el apartado anterior se hizo referencia a los antecedentes de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con el objeto de identificar la trayectoria del impuesto en nuestro sistema tributario. Actualmente la Ley se complementa de un Reglamento (RLISR), el cual fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de junio de 1988 y, finalmente, se refuerza con un conjunto de Reglas denominadas "Resolución Miscelánea para 1998", la cual tiene una vigencia anual a partir de su publicación en el Diario Oficial de la Federación el 09 de marzo de 1999 (será vigente hasta el 31 de marzo de 1999, artículo TRANSITORIO PRIMERO).

El Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta es un conjunto de normas jurídicas que explica o precisa las obligaciones que contiene la Ley. Por su parte la "Resolución Miscelánea" es un conjunto de reglas a través de las cuales las autoridades tributarias, otorgan facilidades administrativas directamente relacionadas con las obligaciones y derechos derivados de la Ley

No obstante que no es apropiado imponer derechos y obligaciones a través del uso de la facultad de emitir reglamentos administrativos, las autoridades tributarias han hecho uso de las reglas contenidas en la "Resolución Miscelánea" para que, a través de ellas y sin seguir las formalidades propias del proceso legislativo, se determinen diversas obligaciones relacionadas con la Ley del Impuesto sobre la Renta, entre otras.

No se pretende analizar si la autoridad legisla o no a través del ejercicio de una facultad administrativa, sólo se puntualiza una actividad administrativa por parte de los órganos encargados de regular y vigilar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los gobernados.

Lo cierto es que son variados los elementos con que cuenta la autoridad para ejercer control del cumplimiento de las obligaciones fiscales, sin importar que el sistema de tributación es de autodeterminación.

Con la finalidad de tener una idea y conocimiento más preciso de la Ley del ISR, procederemos a su análisis de carácter general para cristalizar el objeto de conocer las obligaciones tributarias y, entonces, cumplirla adecuadamente.

En todo caso es importante conocer la estructura que tiene la Ley del Impuesto sobre la Renta, con la finalidad de identificar su entorno genérico.

TITULO I. Disposiciones Generales.

TITULO II. De las Personas Morales.

TITULO II-A. Del Régimen Simplificado de las Personas Morales.

TITULO III. De las Personas Morales no Contribuyentes.

TITULO IV. De las Personas Físicas. Disposiciones Generales.

Capítulo I De los Ingresos por Salarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado.

Capítulo II De los Ingresos por Honorarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Independiente.

Capítulo III De los Ingresos por Arrendamiento y en General por Otorgar el Uso o Goce Temporal de Inmuebles.

Capítulo IV De los Ingresos por Enajenación de Bienes.

Capítulo V De los Ingresos por Adquisición de Bienes.

Capítulo VI De los Ingresos por Actividades Empresariales.

Sección I Del Régimen General de las Actividades Empresariales.

Sección II Del Régimen Simplificado de las Actividades Empresariales.

Sección III Del Régimen de Pequeños Contribuyentes.

Capítulo VIII De los Intereses por Dividendos y en General por las Ganancias Distribuidas por Personas Morales.

Capítulo IX De los Ingresos por Obtención de Premios.

Capítulo X De los Demás Ingresos que obtengan las Personas Físicas.

Capítulo XI De los Requisitos de las Deducciones.

Capítulo XII De la Declaración Anual.

TITULO V De los Residentes en el Extranjero con Ingresos Provenientes de Fuente de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional.

TITULO VI De los Estímulos Fiscales.

TITULO VII Derogado.

TITULO VIII No vigente.

TRANSITORIOS.

Como se puede apreciar, existen pocas posibilidades de que los ingresos que obtenga una persona, física o moral, estén exentos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En lo específico, la Ley tiene como finalidad establecer los supuestos de causación del impuesto, con la finalidad de que el Estado se haga de los ingresos, que le permitan realizar la función pública, cuya manifestación primordial es la prestación de servicios públicos.

Desde un punto de vista genérico, es necesario precisar los elementos que caracterizan a las leyes tributarias o fiscales; es importante identificar que éstas tiene un objeto, sujetos, base, tasa o tarifa. El análisis de tales instituciones nos permitirá comprender la estructura general de la Ley en análisis.

1. Objeto.

El objeto de la Ley del Impuesto sobre la Renta es imponer la obligación de pagar al Estado, un tributo, impuesto o contribución por los ingresos que obtienen las personas físicas y morales en el ejercicio de una actividad económica principalmente, o por cualquier acto del que derive un ingreso.

"Entendemos por objeto de la obligación tributaria sustantiva, aquello que el acreedor puede exigir al deudor y que está constituido por una obligación de dar a cargo del sujeto pasivo y a favor del sujeto activo (el fisco)."

"...

"En general, en toda obligación el objeto consiste en dar, en un hacer o no hacer, por lo tanto, el acto o hecho que le dio origen no es el objeto de dicha obligación. Es decir, que el objeto es la prestación del tributo, mas no la circunstancia de hecho de la obligación. La prestación que debe hacer el sujeto pasivo de la obligación tributaria sustantiva es generalmente una cantidad en dinero o también en especie, cuando así lo determinen las leyes fiscales"²⁰

El artículo 1° de la Ley del ISR menciona:

I. Las personas físicas y las Morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

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

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

²⁰ Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yáñez, Jorge. *Derecho Tributario Mexicano. 3a. edición. Ed. Trillas, S. A. de C. V. México, 1997, pág. 63.*

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

De manera complementaria es necesario recordar que los ingresos por los que se debe pagar contribuciones o impuestos, son aquellos que, determinados como ganancia neta, se derivan de una actividad económica .

Al respecto, el artículo 2° de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece que se considera establecimiento permanente o base fija el lugar en el que se desarrollen total o parcialmente, actividades empresariales. Por su parte el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación, señala lo que se considera, para efectos fiscales, actividades empresariales.

2. Sujetos.

Como se analizó en el apartado anterior, los sujetos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) son las personas físicas y morales que obtengan ingresos en México.

En función de sus diversas disposiciones (régimenes fiscales, como comúnmente se les denomina) se identifican a los sujetos del impuesto, esto es, las personas físicas, por ejemplo, pagarán impuestos por sus ingresos obtenidos con motivo de Sueldos y Salarios, Honorarios y en General por la prestación de un servicio personal independiente, entre otros.

Por su parte, las personas morales pagarán impuesto sobre la renta por lo ingresos que obtengan de realizar sus actividades económicas, en cada uno de los casos que la Ley del ISR establece.

Para el análisis del presente trabajo, es necesario precisar que los profesionistas y todas aquellas personas que obtengan ingresos por honorarios por la prestación de servicios personales independientes, deben pagar impuesto sobre la renta, así como por los ingresos en bienes o servicios que perciban por tal motivo, relacionados o no con las actividades económicas que usualmente desarrollan.

El objeto del impuesto es precisamente, el ingreso que se obtiene por la realización de actividades económicas o de actos que le generan a los gobernados o contribuyentes una utilidad en dinero, bienes, servicios, créditos, etc.; se toman en cuenta, por su puesto, los diversos hechos generadores o hechos de causación que establece la propia Ley del ISR.

Particularmente para los contribuyentes que obtiene ingresos por honorarios y por la prestación de servicios personales independientes, el objeto

del impuesto sobre la renta lo constituyen los ingresos que se perciben por la prestación de servicios. Por ejemplo, los honorarios que cobra un Licenciado en Derecho en el ejercicio de la abogacía, por la asesoría jurídica que le proporcione a una persona que tenga algún problema legal, serán ingresos susceptibles del pago del impuesto sobre la renta.

Al respecto cabe hacer mención que, la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) se refiere a ingresos acumulables y a ingresos gravables, entre otros conceptos.

El concepto de ingresos gravables se refiere a los ingresos que perciben las personas, especialmente por la realización de una actividad económica, sin que a los cuales se les haga deducción, reducción o descuento alguno. Los ingresos acumulables son un sinónimo de aquellos. En todo caso, se diferencian de la base gravable respecto de la cual se calcula el impuesto, en atención a que ésta, es el resultado de restar a los ingresos gravables o acumulables, las deducciones (gastos) autorizadas por la Ley. Como se puede observar, la utilización de los conceptos es poco uniforme, lo cual genera confusión.

3. Base.

Otro de los elementos primordiales de la relación jurídico tributaria es la base respecto de la cual, se determinará el impuesto sobre la renta a pagar.

En efecto, los ingresos que perciban las personas físicas por el ejercicio de una actividad económica, en lo particular y para efectos del presente trabajo, la prestación de un servicio personal independiente por honorarios, es el elemento que nos permitirá determinar la base del Impuesto sobre la Renta.

En este sentido, el artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, menciona que las personas físicas pagarán impuesto cuando obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en crédito, en servicios o de cualquier otro tipo. Asimismo, la ganancia inflacionaria se considerará un ingreso, en el entendido que es la disminución real de una deuda. Finalmente, sin ser objeto propio de esta investigación, cabe mencionar que obliga a los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en el territorio nacional, con motivo de sus actividades económicas atribuibles a un establecimiento permanente en México.

El Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se refiere a las personas físicas. Comprende los ingresos que se obtienen como consecuencias de: Salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado; Honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente (que es en el que se basará el presente trabajo); Arrendamiento y en general por la prestación del uso o goce temporal de

inmuebles (tanto para habitación como para uso comercial); la Enajenación de bienes (inmuebles); por Adquisición de bienes; por Actividades Empresariales; por Dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales; Intereses; Obtención de Premios; y, de los Demás ingresos de las personas físicas.

En lo particular, se definirá la base respecto de la cual, una persona física que realiza servicios personales independientes, debe determinar para calcular el impuesto sobre la renta que le corresponde por sus ingresos.

El artículo 86 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece que quienes obtengan ingresos por la prestación de un servicio personal independiente, efectuarán pagos provisionales trimestrales. El pago provisional trimestral se determinará aplicando la tarifa correspondiente a la diferencia (o resultado) que se obtenga de restar a los ingresos que obtenga en el trimestre, las deducciones autorizadas conforme a la misma Ley del ISR.

De la anterior mención identificamos que, la base para calcular el impuesto sobre la renta para un profesionista que obtiene ingresos por honorarios, se obtiene de restar las deducciones autorizadas del total de los ingresos por honorarios que obtuvimos en el trimestre por el cual se efectúa el cálculo.

La fórmula aritmética es una resta: ingresos por honorarios del trimestre menos, deducciones autorizadas del trimestre.

Los ingresos por honorarios no tiene mayor dificultad para identificarse. Las deducciones, son gastos directamente relacionados con la prestación del servicio personal independiente; deben estar amparados por una factura que reúna todos los requisitos fiscales (la factura debe traer desglosado y por separado el traslado de los impuestos correspondientes, específicamente, el impuesto al valor agregado -IVA-), debieron erogarse efectivamente, y deben estar registrados en la contabilidad del contribuyente. Estas consideraciones son las más genéricas por lo que a deducciones se refiere; en un capítulo posterior se hará una referencia más específica.

Lo que debe quedar claro es que la base para calcular el ISR por los ingresos por honorarios que se perciben en un trimestre, es el resultado de restar a nuestros ingresos, las deducciones autorizadas en la propia Ley.

Al efecto, la disposición aclara que los periodos serán trimestres naturales del año, esto es, de enero a marzo, de abril a junio, de julio a septiembre y de octubre a diciembre de cada año. En su caso y atendiendo a la fecha en que se inscribió en el Registro Federal de Contribuyentes, por la parte del trimestre correspondiente, es decir, si se inscribe en febrero de 1998, deberá declarar por la parte correspondiente al primer trimestre del año.

4. Tasa o Tarifa.

Como se mencionó en el apartado anterior, una vez determinada la base para el cálculo del Impuesto sobre la Renta, se le aplicará una tarifa. La tarifa es la que la propia Ley del ISR establece para calcular el impuesto por sueldos y salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.

De lo anterior se concluye que no solo para quien calcula el ISR por honorarios sino que, también quien calcula el ISR por salarios, padecen la inexistencia del procedimiento en la Ley, para autodeterminar el impuesto sobre la renta. Cabe hacer la aclaración que, el impuesto a los salarios lo determinará el patrón, no el trabajador.

De manera comparativa es apropiado mencionar que las personas morales calcularán el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio fiscal la tasa del 35% (artículo 10 de la LISR).

Para el caso que nos ocupa, el de los profesionistas que obtienen honorarios profesionales, una vez que determinaron su base de impuesto, le aplicaran la tarifa que menciona la Ley. El problema se origina cuando en la Ley, no se menciona expresamente cuáles son las operaciones aritméticas que se realizan para la aplicación de dicha tarifa.

La diferencia entre aplicar una tasa o tarifa radica en que, la tasa es una cuota determinada y, la tarifa, comprende diversas tasas las cuales se incrementan en función del monto del ingreso al que se calcula el impuesto. La tarifa, como se menciona a continuación, contiene diversos rangos de aplicación, lo cual es identificado como tarifa progresiva, esto es, se aumenta el impuesto en proporción al aumento de los ingresos.

La aplicación de la tarifa, en todo caso, siguiendo el principio de autodeterminación de la contribución del sistema tributario mexicano, es una obligación que el contribuyente (profesionista) debe superar. El cumplimiento de la obligación se debe sustentar en el análisis de la Ley que la establece, la cual no debe ser confusa, y mucho menos omisa.

C. Sistema de determinación del Impuesto sobre la Renta.

En el Diccionario Pequeño Larousse Ilustrado, se señala que sistema proviene de las raíces "griegas *syn*, con, y , *istemi*, coloco. Conjunto de principios verdaderos o falsos reunidos entre sí, de modo que forman un cuerpo de doctrina... Combinación de partes reunidas para obtener un resultado o formar un conjunto..."

El sistema tributario, se integra por una serie de disposiciones jurídicas, invariablemente mencionadas en una Ley. Las leyes tributarias se complementan de Reglamentos que, en forma accesoria, expresan disposiciones que complementan a la Ley que reglamentan. Reglamentar o Ley reglamentaria, en este sentido, debe ser considerada como un conjunto de disposiciones que explican los derechos y obligaciones de los sujetos de la relación tributaria, o como lo nombran los estudiosos del derecho, las partes de la obligación tributaria: el contribuyente o gobernado y el Estado.

Es necesario aclarar que el Estado y los órganos que lo conforman, especialmente los encargados de recaudar los impuestos, tributos o contribuciones, son solamente intermediarios entre los obligados al pago de contribuciones o impuestos y los destinatarios de las obras y servicios públicos, que son la sociedad misma. En función de lo anterior es que se identifica a la función de los órganos del Estado como "administradores", esto es, la Administración Pública. Los que se encargan de cumplir las expectativas generales y las necesidades de servicios y obras públicas, son los órganos del Estado.

Entonces, los órganos de la Administración Pública, tienen una necesidad básica: los recursos financieros que les permitan llevar a cabo su función propia, o sea, la obra o el servicio público.

La Administración Pública, tiene necesidades de diversa índole, las cuales se satisfacen, primordialmente, con la captación de recursos financiero. La captación de recursos financieros permitirá la contratación de personal, la adquisición de recursos materiales, en fin, la creación de una infraestructura de prestación de servicios y obras públicas.

Ahora bien, si el destinatario de la obra y servicios públicos es la sociedad misma, es la sociedad quien tiene que aportar los recursos financieros que permitan llevar a cabo la función pública.

La obligación de pagar impuestos tiene orígenes muy precisos, sin embargo, los titulares de la función pública han considerado prudente cambiar el concepto impuesto por el de contribución, por la sola disposición legal. En este caso, es necesario llevar a cabo una labor de concienciación en el

gobernado, que es quien tiene que aportar los recursos financieros necesarios para que la Administración Pública funcione.

Los órganos que conforman la Administración Pública, ejercen sus funciones a través de diversos actos, dentro de los cuales se encuentra el legislativo; esto es, la elaboración de leyes, Reglamentos, Decretos, etc.

Las disposiciones legales que se establecen en materia tributaria obedecen a ciertos principios como el de ser simples, directos y objetivos; se mencionan principios de equidad (es equitativa la contribución cuando no causa un perjuicio ruinoso en la esfera económica y jurídica del gobernado), proporcionales (la proporcionalidad a que se hace referencia implica que el pago de la contribución en dinero, corresponda el servicio público que se obtiene o la obra pública con que se beneficia) y justos (la justicia de un tributo o impuesto, obedece a consideraciones subjetivas primordialmente; inclusive existe una corriente doctrinaria que sostiene que la justicia de la obligación de pagar tributos se justifica en la Ley misma, esto es, porque la Ley lo establece, es justo).

Lo cierto es que existen una serie de disposiciones legales que, de una u otra forma, imponen contribuciones, y que el gobernado, es quien tiene que pagarlos, quien debe contribuir para que la prestación de servicios se ejecute.

El sistema tributario mexicano descansa en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (primordialmente en el artículo 31, fracción IV, relacionado con el artículo 74, que se refiere a las facultades de la Cámara de Diputados, que dispone en su fracción

IV. Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las **contribuciones** que a su juicio, deben decretarse (en una Ley Tributaria) para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.

El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la iniciativa de **Ley de Ingresos** y el Proyecto de **Presupuesto de Egresos de la Federación** a más tardar el día 15 del mes de noviembre o hasta el día 15 de diciembre cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83, debiendo comparecer el Secretario del Despacho (en este caso es el Secretario de Hacienda y Crédito Público) correspondiente a dar cuenta de los mismos.

...

La revisión de la Cuenta Pública tendrá por objeto conocer los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el presupuesto y el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas.

Si del examen que realice la Contaduría Mayor de Hacienda aparecieran discrepancias entre las cantidades gastadas y las partidas respectivas del presupuesto o no existiera exactitud o justificación en los gastos hechos, se determinarán las responsabilidades de acuerdo con la Ley.

...

Posteriormente a las disposiciones Constitucionales, tenemos a las leyes Federales, las cuales tienen Reglamentos que las complementan y explican: El Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, la Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento, la Ley del Impuesto al Activo y su Reglamento; la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento, etc.

En fin, el sistema tributario mexicano, se integra por diversas disposiciones legales que imponen la obligación de pagar tributos o hacer contribuciones; imponen la obligación a los órganos de administración de aplicar correctamente los recursos que perciban, y le da derecho a percibirlos; y, finalmente, establece una serie de supuestos que implican la comisión de infracciones y delitos, así como sus sanciones respectiva. Se complementa con un conjunto de disposiciones que regulan la disolución de controversias legales entre los obligados al pago del tributo o contribución y las autoridades que conforman la administración pública.

Así, el sistema de determinación del Impuesto sobre la Renta, que queda comprendido dentro del sistema tributario mexicano, se caracteriza por adoptar el sistema de autodeterminación a cargo del contribuyente obligado, utilizando en igual medida, el método de determinación de contribuciones por parte de la autoridad o beneficiaria de la contribución; y, por último, la utilización, por eliminación de los dos anteriores, del método de determinación conjunta.

CAPITULO III.

LA AUTODETERMINACION.

La autodeterminación de las contribuciones a cargo de los gobernados, y con motivo de los ingresos que perciben en la prestación de servicios personales independientes, es una obligación que, bien determinada en la Ley del ISR, no debe constituir problema de aplicación.

Si la Ley es omisa o incompleta, se hace necesaria su reforma, con la finalidad de adecuarla a la circunstancia que vive la comunidad económicamente activa y, principalmente, las arcas de la autoridad por lo que a recaudación de contribuciones se refiere.

La adecuada redacción, basada en un criterio de sencillez y exactitud, debe permitir que los obligados, cumplan con la aportación del tributo o contribución.

Si el método o procedimiento de autodeterminación no se incluye en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), se estará aportando un elemento más para considerar que nuestro sistema jurídico es impreciso y deficiente.

La finalidad de que esté incluido, es promover un ambiente de seguridad jurídica como objeto propio del sistema jurídico vigente.

A. Antecedentes.

En los capítulos anteriores se ha manifestado que la autodeterminación de las contribuciones es un método adoptado por el sistema tributario mexicano.

Existen diversas razones para la adopción de un sistema de determinación de contribuciones, por ejemplo, la simplificación administrativa, la seguridad jurídica, la economía en los procesos de verificación, la incapacidad técnica y humana para ejercer la facultad de verificación en el cumplimiento, etc.

Independientemente de las características de los sistemas tributarios, dos han sido los métodos de determinación de contribuciones que han mantenido su práctica en los diversos países: la autodeterminación y la determinación por parte de la autoridad.

Los antecedentes de estos métodos de determinación de contribuciones no tienen una ubicación cronológica precisa, sin embargo son contemporáneos a los estudios doctrinarios relativos a la ciencia del Derecho Tributario.

El método de determinación de contribuciones, como la evolución de los tributos mismos, tiene su manifestación en la fijación del tributo por capricho de quien detenta el poder. Si la autoridad se ejerció en función de la actividad bélica, la fijación de los tributos no obedecía a un criterio de justicia o equidad alguno; estas son las características primordiales del tributo.

La instauración de la sociedad organizada, en la que existe el acuerdo tácito entre sus miembros, implica una sensibilización tal que, el concepto tributo evoluciona en impuesto o contribución, justificándose en la realización de obras públicas de uso común.

El concepto contribución aparecen como un nuevo enfoque que los representantes del poder público aplican a los métodos de administración. La contribución es una acción que corresponde a cada uno de los gobernados, sujeto pasivo de la relación tributaria; siendo el beneficiario de la misma el Estado, el cual, con su actuación cotidiana, realizara múltiples obras, actos y servicios públicos, en beneficio de la colectividad misma, que es la que contribuye.

En este sentido, si la contribución es una acción propia del gobernado y el aumento de la población económicamente activa implica una multiplicidad de actos de contribuir, la obligación de determinar la contribución que cada uno ha de aportar al Estado, se delega, por Ley, en el gobernado mismo.

La facultad de determinar el tributo, originalmente es de quien detenta el poder militar y político. Con la evolución de la sociedad misma, tales

detentadores del poder público, conservan la facultad de imponer las contribuciones.

Ante la imposibilidad material y personal para determinar las bases sobre las cuales ha de pagarse el tributo, los obligados a su pago justifican su omisión en la ineficacia del órgano de autoridad para proceder a tal determinación. En un acto de sustitución de la acción consistente en el pago de contribuciones y, aplicando el criterio de que el gobernado es el deudor del tributo, el Estado determina que el "contribuyente" ha de determinar la contribución que le corresponda aportar al Estado, en función a que se ubique en los supuestos que establezca la Ley como generadores de la obligación de pago.

Los sistemas o métodos de determinación de las contribuciones que identificamos, son dos básicamente: la determinación de contribuciones por parte del órgano de autoridad, en función de la información que proporcione el obligado al pago; y, la autodeterminación que hace el gobernado en el caso de que se ubique en los supuestos que la Ley señala como hechos generadores.

No es extraño identificar que son pocos los sistemas que se han creado para el cumplimiento de las obligaciones fiscales. El hecho de cumplir con el pago de los impuestos o contribuciones debe ser simple: se tiene que dar, aportar o entregar al Estado una parte del patrimonio de las personas, para efecto de que los diversos órganos de autoridad se encarguen de prestar los servicios públicos y satisfacer necesidades colectivas.

La investigación doctrinaria aporta elementos técnicos que distinguen diversos criterios en los que se basa la determinación de contribuciones o impuestos. Así, la obligación del pago de tributos, impuestos o contribuciones, evoluciona en función de los sistemas de administración económica incorporados a la administración pública, entendida ésta como la toma de decisiones tendientes a la aplicación de recursos propios de la satisfacción de los servicios públicos.

B. Principales corrientes.

Uno de los elementos primordiales de la presente investigación radica en la figura de la determinación de la contribución a cargo del gobernado.

El cumplimiento de la obligación, principalmente, está en la forma en cómo se determina la contribución que ha de pagarse.

La legislación tributaria, en su caso, debe contener el mecanismo o procedimiento a través del cual se logre la determinación de la contribución y, en consecuencia, se cumpla con el pago de la misma.

Al respecto de la determinación, como uno de los elementos fundamentales de procedimiento legal, a través del cual se concluye la obligación de contribuir en los gastos públicos, es su existencia en la Ley misma.

El presupuesto de que la Ley establece el procedimiento de autodeterminación nos lleva a concluir que cualquier persona que pueda leer el contenido de la disposición jurídica, deben ser capaz de determinar el impuesto que le corresponde pagar.

La anterior afirmación implica en sí misma un conocimiento de la Ley, y con la finalidad de conocerla, haremos una breve referencia de los sistemas de determinación de las contribuciones que pudiera estar mencionados en la Ley misma.

“En nuestro Derecho, así como en la mayor parte de los sistemas jurídicos tributarios extranjeros, pueden señalarse varias clases de determinación o liquidación, según dos criterios: uno, según el sujeto que la realice, y el otro, según la base conforme a la cual se efectúe.

7.1. Determinación según el sujeto que la realice.

Según este criterio, podemos distinguir las siguientes clases de determinación:

a) La determinación hecha por el sujeto pasivo principal o por deuda ajena, según lo determina la Ley, cumpliendo un mandato de ésta, sin la intervención de la autoridad administrativa. A esta forma de determinación la llaman los tratadistas “determinación por el sujeto pasivo”, “autodeterminación” (criticada por algunos, pero usada también por el TFF [Tribunal Fiscal de la Federación] en algunas ocasiones) y “autoimposición”.

b) La determinación que se realiza por la autoridad administrativa tributaria, generalmente con la colaboración del sujeto pasivo principal o por deuda ajena, pero también por sí solo, sin tal colaboración. Ésta es

considerada en Europa (cuando menos hasta fecha reciente), como el sistema "normal" de determinación. Parte de la doctrina llama determinación "de oficio" a la ejecutada por la Administración sin la colaboración del sujeto pasivo.

c) La determinación de la base imponible, o aún de la cuota tributaria, mediante un acuerdo o convenio celebrado entre la autoridad tributaria administradora del tributo y el sujeto pasivo principal. Se le conoce con el nombre de "concordato" o "convenio tributario".

7.2. Determinación según la base conforme a la cual se realice.

Otra clasificación, realizada conforme a un criterio distinto, esto es, según la base con arreglo a la cual se efectúe, es la que distingue entre determinación "con base cierta", determinación "con base presunta", determinación "con base estimativa" o "estimada".²¹

Como podemos observar, la doctrina del Derecho tributario nos permite encontrar múltiples métodos de determinación de las contribuciones; dos son los más utilizados. Naturalmente, por su carácter práctico y por lo directos que son.

El método de determinación por el sujeto que la realice, puede tener tres modalidades básicas, las cuales no encierran una complejidad especial.

El método de autodeterminación es el más usado en la actualidad; el método de determinación por parte de la autoridad, es usado, normalmente, por eliminación al de autodeterminación. Asimismo, el método de determinación a través de un acuerdo entre la autoridad y el obligado, se efectuará siempre que el órgano de autoridad, ejerza sus facultades de verificación para comprobar que, el obligado ha declarado de manera apropiada y oportuna, la contribución que le corresponde, en función de sus actividades profesionales o económicas. Cuando en el ejercicio de esta facultad de verificación se identifica que no se cumplió debidamente, se procede a negociar la omisión en el pago, para regularizar la situación fiscal o tributaria del gobernado.

El método de determinación en función a la base sobre la cual se determina la contribución, puede tener las modalidades de ser determinado sobre una base cierta y comprobable; se puede hacer la determinación de la contribución, sobre una base presunta, esto es, sobre una base similar al negocio o actividad económica que da lugar al pago de la contribución, en este caso, la autoridad pudiera carecer de elementos o datos cuantificables y comprobables exactos. Así, la determinación se lleva a cabo cuando el contribuyente no aporta los elementos ciertos para determinar la base de impuestos o contribuciones que le corresponde. Finalmente, la determinación

²¹ Garza. *Op. cit.* Páginas 561 y 562.

puede ser sobre una base estimada, cuando no existe elemento aportado por el obligado, a través del cual se pueda determinar la contribución.

Para casos muy especiales, dentro de las facultades de la autoridad fiscal, existe la posibilidad de hacer determinaciones presuntivas relativas a los ingresos que deberían ser declarados por el contribuyente, así como de las deducciones que debió registrar en su contabilidad, con motivo de sus actividades económicas.

Los artículos 64, 64-A y 65 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establecen los alcances de la determinación presuntiva, sus métodos y procedimientos, con lo cual se demuestra que las facultades pueden trascender a un plano estimativo, abandonando los datos comprobables y cuantificables en los que se debe basar la determinación de las contribuciones. Naturalmente, este es un caso extremo, quizá referido a operaciones de empresas con negocios ilícitos como pudieran ser el "lavado de dinero" y el "narcotráfico", entre otros.

La facultad de determinar de manera presuntiva, es un reflejo de la preocupación de la autoridad tributaria, respecto de las diversas maniobras tendientes a evadir el cumplimiento de la obligación de aportar las contribuciones que la Ley impone.

C. Autodeterminación de impuestos en México.

Las disposiciones fiscales establecen la obligación específica de que el gobernado o contribuyente, sea quien determine la contribución que le corresponde pagar, en atención a que se actualiza el hecho generador del pago de impuesto sobre la renta, que es el que obtenga ingresos por la realización de una actividad económica permanente. Para el caso de un profesionista que obtiene ingresos por la prestación de servicios personales independientes, o sea, su honorario es el hecho generador de su obligación del pago de contribuciones.

El artículo 86 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece que los contribuyentes (personas físicas que realicen un servicio personal independiente), efectuarán pagos provisionales.

Los pagos provisionales los realizarán a través de una declaración de impuestos o contribuciones. Para tal efecto, el Código Fiscal de la Federación, establece que el pago de contribuciones deberá hacerse en los formularios o formas oficiales aprobadas y publicadas en el Diario Oficial de la Federación. La última publicación de formularios fiscales para el pago de contribuciones implica su localización en el Diario Oficial de la Federación ya que, cuando menos una vez al año, se publican, independientemente de la fecha en que entren en vigor, además de cuándo estén disponibles en las papelerías. Circunstancias como esta, aumentan la inseguridad jurídica del gobernado que debe pagar contribuciones.

Asimismo, la contribución correspondiente habrá de pagarse en las oficinas autorizadas que, en el caso del Distrito Federal, serán las instituciones bancarias. En cualquier otra parte de la República, las instituciones bancarias que podrán recibir las declaraciones con pago de contribuciones, serán las que se encuentren dentro de la circunscripción territorial de la Administración Local de Recaudación, correspondiente al domicilio fiscal del contribuyente. Por ejemplo, las personas cuyo domicilio esté ubicado en el Municipio de Tlalnepantla, Estado de México, deberán presentar sus declaraciones de pago de impuestos, en las instituciones bancarias ubicadas dentro del mismo Municipio, no en otro; ya que, en tal caso, se tendrá por no presentada la declaración.

El pago provisional se determinará aplicando una tarifa al resultado de disminuir las deducciones a que se refiere la Ley a los ingresos que por honorarios obtuvo el contribuyente.

En otras palabras, la base de impuesto se determina restando a los ingresos por honorarios, las deducciones o gastos que se hayan realizado en la prestación directa del servicio.

La operación anterior es una parte del procedimiento de determinación de contribuciones que la Ley del ISR determina para los prestadores de servicios por honorarios.

Independientemente de lo anterior, es importante aclarar que la obligación de autodeterminar el impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente profesionalista, es tanto para el impuesto anual, como a los pagos provisionales a cuenta del anual, que se hacen durante el transcurso del ejercicio fiscal, que coincide con el año de calendario natural, esto es, del 1° de enero al 31 de diciembre de cada año.

En apartados posteriores se mencionarán la obligaciones fiscales del profesionalista que, inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, debe realizar con motivo del régimen fiscal en que se inscribió, en cumplimiento de la Ley tributaria.

D. Regímenes fiscales.

Los regímenes fiscales pueden ser identificados como un conjunto de normas jurídicas que establecen las modalidades respecto de las cuales, se deberán cumplir con las obligaciones fiscales que para cada caso la Ley establece.

Para Eduardo García Máynez, la *"Institución es el núcleo de preceptos que reglamentan relaciones de igual naturaleza."* La idea de institución, dentro del sistema jurídico, debe entenderse como una situación de hecho regulada por diversas disposiciones jurídicas que deben ser cumplidas por los sujetos a que está dirigida.

La institución como tal, implica derechos y obligaciones para los gobernados, así como, facultades y obligaciones para los órganos de autoridad que tienen la encomienda de vigilar el cumplimiento de las disposiciones legales que la institución misma implica.

En el plano tributario, el Código Fiscal de la Federación establece los lineamientos generales a partir de los cuales se crean las instituciones tributarias.

Particularmente, la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece los diversos regímenes fiscales a los cuales se deben someter los gobernados que se ubiquen en los supuestos que la misma establece.

Los regímenes fiscales entonces, son un conjunto de normas jurídicas que regulan situaciones de hecho que constriñen al gobernado a contribuir para los gastos públicos y que facultan a los órganos del Estado, a percibir la contribución para el desarrollo de sus funciones propias.

Desde un punto de vista práctico, los regímenes fiscales son las modalidades con base en las cuales los contribuyentes, según su actividad económica o la fuente de sus ingresos, se ven obligados por la Ley del ISR a contribuir para los gastos públicos.

Como se ha mencionado anteriormente, los regímenes fiscales son las situaciones que la Ley del ISR identifica como hechos generadores de la contribución, o dicho de manera más neutral, hecho generador de la obligación tributaria.

Los gobernados, en función de su actividad económica, o dependiendo la fuente de la cual provengan sus ingresos, serán obligados por las disposiciones relativas a un régimen fiscal.

El régimen fiscal, se determinará por el contribuyente desde el momento en que se inscriba en el Registro Federal de Contribuyentes de la Secretaría

de Hacienda y Crédito Público. La inscripción al régimen fiscal que le corresponda, estará determinada por la actividad que realice el gobernado de manera constante o permanente. En este sentido, las disposiciones del Código Fiscal de la Federación se complementan con las de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en virtud a que sus ordenamientos, no contienen las disposiciones que se han mencionado.

El Código Fiscal de la Federación, establece los derechos y obligaciones en materia tributaria, desde un punto de vista genérico. La Ley del Impuesto sobre la Renta, como Ley especial, establece las obligaciones y derechos que a cada régimen fiscal corresponden.

El régimen fiscal que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta para las personas físicas que presten servicios por honorarios, esto es, que presten servicios personales independientes, está contemplado en los artículos 84 a 88-A; así como en los artículos 97 a 105 de su Reglamento.

El régimen fiscal se complementa con disposiciones del Código Fiscal de la Federación por lo que se refiere a la obligación de inscribirse al Registro Federal de Contribuyentes, la obligación de expedir comprobantes fiscales, el método a través del cual se debe llevar la contabilidad, entre otras disposiciones.

Cabe señalar que, en general, existen diversos regímenes fiscales en atención a las actividades económicas del contribuyente o gobernado y que se complementan con las disposiciones del Código Fiscal de la Federación, en su parte general, así como con las leyes del Impuesto al Valor Agregado, del Impuesto al Activo, del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, entre otras, con sus respectivos reglamentos.

Estas relaciones entre legislaciones especiales son un elemento que dificulta el cumplimiento de la obligación de contribuir, en virtud a que no existe simplificación administrativa en los regímenes mismos, esto es, se necesita tener un conocimiento profundo de las diversas legislaciones tributarias para cumplir con las mismas, no siendo, necesariamente, la razón de ejercer un servicio personal subordinado, por honorarios.

E. Régimen de honorarios y en general por la prestación de servicios personales independientes.

La Ley del Impuesto sobre la Renta, establece las disposiciones relativas a la obligación de pagar contribuciones (sobre la renta, siempre en función de los ingresos que perciban las persona físicas) para financiar los gastos públicos, esto es, las actividades que los diversos órganos de la administración pública tienen que realizar para prestar servicios que satisfagan necesidades y expectativas colectivas.

La Ley del Impuesto sobre la Renta no justifica en sí misma, la razón del impuesto, sin embargo, disposiciones como la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 31, fracción IV, determinan que es una obligación de los mexicanos, contribuir para los gastos públicos.

Establecida en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos la obligación de contribuir para los gastos públicos, no es necesario que cada una de las leyes tributarias especiales justifique la razón del impuesto mismo, razón por la cual, no encontramos una justificación particular por cada Ley tributaria, del hecho de contribuir para los gastos públicos.

Así, la Ley del Impuesto sobre la Renta establece los casos en que las personas físicas y morales se ubican en el supuesto o hecho generador de la obligación tributaria.

Como se mencionó en apartados anteriores, cualquier hecho que de como consecuencia la obtención de un ingreso en dinero, bienes, servicios, etc., es un hecho generador de la obligación de pagar la contribución.

La contribución en este caso, debe ser proporcional al ingreso obtenido por el contribuyente, y debe ser equitativa a los servicios públicos que el Estado presta, como consecuencia de la aplicación de los recursos recaudados por contribuciones en la ejecución de la función pública.

Los principios que deben cumplir las contribuciones, mencionados en apartados anteriores, son una constante que deben observar las autoridades administrativas en la aplicación de las contribuciones, hecho que no se encuentra establecido en las leyes tributarias especiales, como lo es la Ley del Impuesto sobre la Renta, sin embargo, esta circunstancia no es determinante para suponer que los titulares o representantes de los diferentes órganos de administración pública no los aplican en el ejercicio de la función que cada uno tiene encomendada.

Finalmente, la Ley del Impuesto sobre la Renta, como Ley especial tributaria, es un conjunto de disposiciones que establecen los hechos generadores de la obligación de pago del impuesto; las facultades de la

Autoridad Fiscal y administrativa responsable de aplicar la Ley; y, los derechos de los contribuyentes sujetos a sus disposiciones.

La Ley del Impuesto sobre la Renta se divide en ocho títulos a saber:

TITULO I Disposiciones Generales.

TITULO II De las Personas Morales. Disposiciones Generales.

TITULO II-A. Del Régimen Simplificado de las Personas Morales.

TITULO III De las Personas Morales no Contribuyentes.

TITULO IV De las Personas Físicas. Disposiciones Generales.

TITULO V De los Residentes en el Extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en 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.

La anterior relación nos permite identificar que el objeto de la Ley en comento se basa en disposiciones relativas a sujetos particulares, las cuales se dividen en regímenes fiscales para cada caso en lo particular.

La anterior afirmación se comprueba con la observación de los Títulos II, II-A y III, relativos a las Personas Morales. Esto nos lleva a concluir que, en principio, las disposiciones establecen una serie de reglas generales y, posteriormente, un tratamiento a cada caso en lo particular.

Para el caso específico de las personas físicas, los regímenes fiscales están determinados por los apartados que la Ley contempla por los ingresos que pueda percibir la persona física que realiza una actividad económica en el territorio nacional o, por eliminación, la obtención de ingresos, independientemente en dónde esté ubicada la fuente de donde proceda.

Los regímenes fiscales para las personas físicas, están contemplados en el Título IV. Este Título contempla el hecho de que se causa el impuesto por la obtención de ingresos derivados de la prestación de servicios personales subordinados (sueldos y salarios), por honorarios (cuando se prestan servicios personales independientes), por enajenación de bienes, etc.

Cada uno de estos regímenes fiscales, debe ser complementado con diversas disposiciones, algunas establecidas en el Reglamento de la Ley del ISR y, otras contempladas en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

Esta circunstancia hace que el conocimiento de los diferentes regímenes fiscales se haga laborioso.

Lo anterior va en contra del principio de simplificación administrativa en la determinación de las contribuciones a cargo de los gobernados y es un elemento en contra de las autoridades que deben observar el adecuado cumplimiento de las disposiciones tributarias. Es un hecho que, en casos particulares, las personas encargadas de la orientación de los contribuyentes no tienen la preparación técnica suficiente, ni el conocimiento de las disposiciones legales necesario, para resolver las problemáticas que se les plantean.

No obstante que no existen análisis técnicos o doctrinarios de las características que deben reunirse para la existencia de un régimen fiscal, es importante mencionar que:

- 1) Pertenecen invariablemente, a una Ley Especial en materia Tributaria;
- 2) Comprenden un conjunto de disposiciones generales, disposiciones específicas y casos de excepción; y,
- 3) Finalmente, son un conjunto de disposiciones impero atributivas de los órganos de administración pública.

La Ley tributaria establece los regímenes fiscales que el legislador considera conveniente, sin embargo, estas leyes deben ser revisadas constantemente, en función de la dinámica económica que se desarrolla en la actualidad, así como en función de los adelantos tecnológicos con que cuenta la actividad económica nacional e internacional.

No obstante que la estructura administrativa de la Ley tributaria difiere en función del impuesto que la misma establece, los regímenes fiscales tienen las características mencionadas anteriormente, con la salvedad de que el objeto que cada Ley tributaria, será tratado o estipulado en atención a los principios Constitucionales directamente relacionados con la facultad de la autoridad para imponer contribuciones que le permitan financiar su actuación en la prestación de servicios públicos .

Lo anterior lo identificamos analizando el objeto de la Ley del Impuesto sobre la Renta en comparación con el objeto de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, por ejemplo, el objeto de aquélla son los ingresos que obtengan las personas y, el de ésta, los actos o actividades

directamente relacionados con bienes como son las bebidas alcohólicas, los tabacos labrados y los combustibles, entre otros.

La referencia anterior nos permite apreciar que los regímenes fiscales dependerán de la materia que regula la Ley tributaria en lo particular. Los regímenes fiscales se identifican en la Ley tributaria en atención a las disposiciones que la misma Ley contiene y, estarán referidos a casos particularmente contemplados en la misma.

No se puede pretender, entonces, que toda Ley tributaria tiene un mismo origen de la obligación tributaria. Sí tienen una misma finalidad: la obtención de ingresos para financiar los actos de administración; pero no tienen un mismo origen la obligación tributaria, entendido como tal, el supuesto que da origen al hecho de pagar la contribución o impuesto.

CAPITULO IV.

INEXISTENCIA DEL PROCEDIMIENTO DE AUTODETERMINACION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL REGIMEN DE HONORARIOS.

En el presente Capítulo se pretende demostrar la necesidad de reformar el texto legal que se supone, establece el procedimiento de autodeterminación; evidenciar la inexistencia del procedimiento de autodeterminación del Impuesto sobre la Renta en el régimen fiscal de honorarios.

Asimismo, se sugiere o proponer un texto que efectivamente estipule el procedimiento de autodeterminación.

Con las razones que se han manifestado en los Capítulos anteriores, relativas a la problemática derivada de la inexistencia del procedimiento de autodeterminación se prueba que es necesaria una norma jurídica que cumpla el objeto de la Ley misma.

El análisis detallado de la legislación vigente debe llevarnos a identificar sus carencias, limitaciones y errores; la consecuencia será su adición, modificación y perfeccionamiento constante. Esto es sólo reconocer la evolución natural que el sistema legal debe tener, la adecuación a las manifestaciones sociales que rige; es cumplir la función real de dar seguridad jurídica al gobernado, así como a los órganos de autoridad beneficiarios de la contribución que la Ley contempla, y, finalmente, a los miembros de la sociedad que, en fin, son beneficiarios de la obra pública.

Asimismo, se contribuye a que los obligados cumplan de una manera espontánea su obligación de contribuir, lo cual es una problemática constante para la autoridad. La simplificación de los procedimientos de autodeterminación, debe fundamentarse en la claridad de los conceptos legales, en una clara redacción de la disposición que impone la obligación. Se aprecia que son elementos que permitirán y facilitarán cumplir una obligación que se revierte en quien la cumple a través de servicios públicos.

A. Reglas generales del Código Fiscal de la Federación.

Como se ha mencionado en los capítulos anteriores, las disposiciones que conforman el sistema tributario mexicano, obedecen a determinados principios que, no obstante estar mencionados en la Ley, en la realidad son cuestionables, porque efectivamente no son suficientes para permitir que el obligado principal (el contribuyente) cumpla con su obligación de autodeterminar sus contribuciones en cumplimiento de la Ley.

Esta circunstancia es especialmente grave en una sociedad que, como la nuestra, padece problemas como la informalidad de la economía. No se pretende hacer una recopilación de los problemas que afectan a la sociedad mexicana actual, sin embargo no es posible ignorar circunstancias que, con un sistema tributario más sencillo, pudieran facilitar el desarrollo más armónico de la sociedad y las entidades públicas que le prestan servicios.

En efecto, depende de la adecuada administración pública que el gobernado aprecie lo necesario que es para sí mismo el pago de impuestos, o, como se ha dado por mencionar en la actualidad, efectuar sus contribuciones.

El efectuar contribuciones para los gastos públicos es un hecho que dependerá de la excelencia con que se lleve a cabo la administración pública.

Por lo anterior, es necesario que la Ley que establece la obligación de contribuir para los gastos públicos sea sencilla en sus conceptos, así como práctica en su aplicación. Por otra parte, es necesario implementar políticas de eficiencia en el ejercicio de la administración pública, sobre todo en la administración y aplicación de recursos, para que se refleje el beneficio que se persigue con el pago de los impuestos.

Las reflexiones anteriores no pretenden cuestionar los principios que las leyes tributarias contienen. En todo caso, el cuestionamiento de las instituciones existentes nos debe llevar a la conclusión de si son apropiadas o no y, en su caso, realizar sugerencias o propuestas que permitan la adecuación de las instituciones mismas con la finalidad de hacerlas más eficientes o acordes a las circunstancias de la sociedad actual.

Las instituciones jurídicas actuales deben tener las características de prevenir la causación de problemas en la sociedad o que afecten a la sociedad; debe establecer medidas que tiendan a solucionar conflictos; y, principalmente, satisfacer alguna necesidad colectiva o pública.

En efecto, la función pública debe estar orientada a la prevención y su fundamento debe ser la planeación a futuro.

Para el caso que nos ocupa, el conjunto de disposiciones legales que establece las reglas generales, respecto de las cuales se aplicarán las

disposiciones fiscales y tributarias en México, es el Código Fiscal de la Federación (CFF).

"En el sistema fiscal mexicano se dispone de un Código Fiscal de la Federación que es un ordenamiento legal, el cual contiene un conjunto de disposiciones básicas (genéricas) aplicables a todas las leyes fiscales respectivas, supliendo (que pretende suplir) lo no previsto por estas en forma expresa, cuyo contenido titular y capitular es el siguiente:

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

	Artículos
TÍTULO I. DISPOSICIONES GENERALES.	
Capítulo Único.	1 a 17-A
CAPÍTULO II. DE LOS DERECHOS Y OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES	
Capítulo Único.	18 a 32-C
TÍTULO III. DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES.	
Capítulo Único	33 a 69
TÍTULO IV. DE LAS INFRACCIONES Y DELITOS FISCALES.	
Capítulo I. De las infracciones.	70 a 91
Capítulo II. De los delitos fiscales.	92 a 115-Bis
TÍTULO V. DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS	
Capítulo I. Del recurso administrativo	
Sección Primera. Del Recurso de Revocación	116 a 128
Sección Segunda. De la impugnación de las notificaciones	129
Sección Tercera. Del trámite y resolución del recurso	130 a 133
Capítulo II. De las notificaciones y de la garantía del interés fiscal.	134a 144
Capítulo III. Del procedimiento administrativo de ejecución	
Sección Primera. Disposiciones generales	145 a 150
Sección Segunda. Del embargo	151 a 163
Sección Tercera. De la intervención	164 a 172
Sección Cuarta. Del remate	173 a 196

TÍTULO VI. DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Capítulo I. Disposiciones generales	197 a 201
Capítulo II. De la improcedencia y del sobreseimiento	202 a 203
Capítulo III. De los impedimentos y excusas	204 a 206
Capítulo IV. De la Demanda	207 a 211
Capítulo V. De la contestación	212 a 216
Capítulo VI. De los incidentes	217 a 229
Capítulo VII. De las pruebas	230 a 234
Capítulo VIII. Del cierre de la instrucción	235
Capítulo IX. De la Sentencia	236 a 241
Capítulo X. De los recursos	
Sección Primera. De la reclamación	242 a 247
Sección Segunda. De la apelación	Derogada
Sección Tercera. De la revisión	248 a 250
Capítulo XI. De las notificaciones y del cómputo de los términos	251 a 258
Capítulo XII. De la jurisprudencia	259 a 263

Artículos Transitorios.²²

En su caso, el Código Fiscal de la Federación es un conjunto de disposiciones jurídicas cuyo objeto es establecer los principios generales respecto de los cuales los contribuyentes, así como órganos de la Administración Pública, podrán cumplir las obligaciones y ejercer sus facultades directamente relacionadas con la obligación de pagar impuestos.

El Código Fiscal de la Federación menciona por ejemplo, cuáles son los sujetos que deberán pagar contribuciones.

Artículo 1º.- Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales (tributarias) respectivas;...

De la anterior disposición entendemos que, cualquier persona debe pagar contribuciones y que, las contribuciones, serán destinadas a cubrir los gastos públicos. Naturalmente se entiende que los órganos de autoridad son

²² *Fernández Martínez, Refugio de Jesús. Derecho Fiscal. McGRAW-HILL/INTERAMERICANA EDITORES, S.A. de C.V. México, 1997. Páginas 116 y 117.*

quienes recaudarán los impuestos o contribuciones, con base en el cumplimiento de la obligación de pagar impuestos por los gobernados.

La disposición continúa mencionando que tal cumplimiento se realizará en términos de las reglas que cada Ley fiscal o tributaria establezca en lo particular. Normalmente se toma como principal a la Ley del Impuesto sobre la Renta, asimismo, le siguen, no necesariamente en este orden, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley el Impuesto al Activo, la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, la Ley Aduanera, y sus respectivos reglamentos; además de diversas leyes tributarias que, como la Ley del Impuesto General de Importación se aplican a actos particulares que no necesariamente son comunes a todas las personas (la Ley del Impuesto General de Importación se aplicará solo cuando se realice una importación de mercancía de origen extranjero al país).

Con esta mención genérica podemos identificar que son múltiples las disposiciones tributarias que se deben observar, o mencionado de otra manera, son múltiples las contribuciones o impuestos que se deben pagar para que, además las disposiciones de las leyes correspondientes sean de tal manera técnicas y complicadas que dificulten su cumplimiento.

El Artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, continúa diciendo:

“... las disposiciones de este Código de aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados de los que México sea parte...”

Como se señaló antes, como regla general, las disposiciones que contiene el Código Fiscal de la Federación, se aplicarán de manera supletoria a las leyes fiscales o tributarias, esto es, si la Ley del Impuesto sobre la Renta no establece el procedimiento a través del cual los contribuyentes pueden compensarse saldos a favor del impuesto en declaraciones posteriores, una vez determinado su saldo a favor, se aplicarán las disposiciones que contiene el Código Fiscal de la Federación al respecto (artículo 23). Por otra parte, si las disposiciones de una Ley fiscal o tributaria como lo es la del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios es insuficiente respecto del derecho a autocorregir el cumplimiento de alguna obligación, se aplicarán las reglas para autocorrección que establece el Código (artículo 73). Finalmente, si la disposición contenida en la Ley fiscal o tributaria no es clara, se aplicará la del Código, en lo que le sea aplicable y siempre que no vaya en contra de la naturaleza propia del acto al que se aplica.

En los casos en que el Código Fiscal de la Federación sea omiso, insuficiente o confuso, se aplicará el derecho común, en los casos en que la disposición le sea aplicable.

El párrafo mencionado, también establece y reconoce la jerarquía de aplicación de los Tratados Internacionales²³ de los que México es parte. Esta referencia reconoce que se aplicará primero la disposición contenida en los tratados internacionales vigentes, de los que México sea parte y, por eliminación, se aplicará el Código Fiscal o, en su caso, las leyes fiscales.

Al respecto es importante mencionar que existen corrientes doctrinarias que identifican como de aplicación primaria a los Tratados o Convenios internacionales de los que México es parte, por sobre la Ley Federal; la otra corriente establece que la Ley Federal es de aplicación primaria a los Tratados o convenios internacionales; finalmente, una tercera que establece que existe un mismo nivel jerárquico en la aplicación de una y otra disposición. En todo caso, el contribuyente debe cumplir la disposición legal que está vigente en su país de origen y, en el caso de que se cumplan las disposiciones del Convenio o Tratado, por eliminación, se aplicará el instrumento internacional. Particularmente, es un conjunto de normas alternativas que se podrán ejercer discrecionalmente y, observando las disposiciones que cada uno establezcan.

Aparentemente, la disposición en comento, va en contra del postulado Constitucional, sin embargo, es una práctica adoptada por el Gobierno Federal, el aplicar en primer lugar el tratado o convenio internacional respectivo al caso concreto y, si no hubiere convenio o tratado, o habiéndolo este fuera omiso, se aplicará la legislación federal por eliminación.

Como complemento de la mención anterior, es necesario aclarar que, como menciona Modesto Seara Vázquez: "Tratado es todo acuerdo concluido entre dos o más sujetos de Derecho Internacional. Hablamos de sujetos y no de Estados, con el fin de incluir a las organizaciones internacionales."

Continúa el artículo 1° del CFF:

Sólo mediante Ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

La parte final de este primer párrafo reconoce y confirma un postulado Constitucional, relativo a que el fin y destino de las contribuciones será el gasto público, para la prestación de servicios. Lo anterior debería ser razón suficiente para convencer al contribuyente de pagar contribuciones, o de otra forma, de hacer contribuciones, sin embargo la inapropiada aplicación de recursos, la

²³ *La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece en su Artículo 133: "Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los estados."*

corrupción y el beneficio de grupos determinados, hace dudar a la población contribuyente de cumplir dicha obligación.

Respecto del gasto público, se ha mencionado que "El Estado tiene en los gastos públicos un instrumento decisivo para el cumplimiento de sus fines. Estas erogaciones son de carácter imperativo y están dirigidas a cubrir los gastos públicos y las necesidades de la organización estatal. Normalmente el estado calcula los ingresos en función de lo que calcula gastar. Desde este punto de vista, el Estado analiza las distintas necesidades de la colectividad y de su propia subsistencia; con base en esto, determina el tipo y monto de las cargas tributarias que puedan soportar los obligados al pago de impuestos."

"Pensamos que los gastos públicos se justifican por el hecho de que previamente se ha decidido la supervivencia del Estado como organización política. Esta debe, por lo tanto, disponer de medios o instrumentos para satisfacer las necesidades que se demandan en forma de servicios públicos, gastos de administración, inversiones, etc."

"La verdadera naturaleza de los gastos públicos no es, en opinión de Duverger, demasiado importante, ni son estos un problema de orden financiero, sino fundamentalmente administrativo-político. Para los hacendistas clásicos, la ubicación de un determinado gasto -ya fuera para la educación, la agricultura, etc.- no implicaba un planteamiento de tipo financiero; más bien era una cuestión de elección política entre las diversas actividades del Estado. En la doctrina más ortodoxa de la Hacienda Clásica, la verdadera importancia de los gastos públicos estaba en su monto global, y no en su composición. Esto, como lo afirma el citado autor, es muy justificable, ya que la concepción clásica de la Hacienda Pública era la más fiel defensora del equilibrio presupuestario. Esta concepción condenaba cualquier exceso en los gastos que implicara un desequilibrio del presupuesto gubernamental."²⁴

Como es posible observar, los análisis teóricos de las instituciones, identificarán el sentido que se debe dar a cada concepto. En tal caso, es necesario que quienes representan el poder público, esto es, los titulares de los órganos de administración, tengan una preparación técnica apropiada, para que, en el ejercicio de su función pública, apliquen las disposiciones como corresponde, y no precisamente como se imaginen que puede ser.

La formación de los servidores públicos es otro aspecto que influye en la aplicación del presupuesto público y, en consecuencia en la prestación de servicios públicos. Sin ser objeto de la presente investigación, es necesario tenerlo en cuenta como elemento determinante en la prestación del servicio público.

²⁴ *Faya Viesca. Op. cit. Páginas 37 y 38.*

El Código Fiscal de la Federación menciona, en general, que la Federación debe pagar contribuciones cuando las disposiciones legales así lo establezcan (artículo 1°). Asimismo, pagarán contribuciones los Estados extranjeros, en caso de reciprocidad²⁵; finalmente, refiere que quienes no estén obligados a pagar impuestos cumplirán las demás obligaciones que les establezcan las leyes tributarias o fiscales.

Menciona que las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, aportaciones de mejoras y derechos (Ver Capítulo I).

También menciona que los aprovechamiento y productos, que sin ser contribuciones, son ingresos que el Estado tiene derecho a percibir para financiar su actuación pública.

El artículo 3° del Código Fiscal de la Federación menciona:

Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.²⁶

"...

Son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes de dominio privado."²⁷

²⁵ *La reciprocidad implica que los Estados extranjeros en donde México ubique o instale una Embajada, Consulado o dependencia administrativa para prestar servicios públicos a los nacionales y extranjeros que se interesen, no cobren impuestos por la sola presencia de la representación diplomática. Si en el extranjero no se cobran impuestos a los funcionarios mexicanos, en México no se cobrarán impuestos a los funcionarios extranjeros, por reciprocidad.*

²⁶ *La Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2000, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1999, en vigor el 1° de enero de 2000, establece en su artículo 1°, fracción VII que el monto de aprovechamientos que estima percibir el Gobierno Federal será de 79,838.2 millones de pesos. Dentro de tales conceptos encontramos, por ejemplo, las multas por infracciones a las disposiciones fiscales, las indemnizaciones pagadas al Fisco Federal, entre otros conceptos (veintitrés).*

²⁷ *La Ley de Ingresos de la Federación mencionada, establece (artículo 1°, fracción VI) que obtendrá productos 1) Por los servicios que no correspondan a funciones de derecho público y 2) Derivados del uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado, entre los cuales menciona: Explotación de tierras y aguas; arrendamiento de tierras, locales y construcciones; enajenación de bienes (muebles e inmuebles); intereses de valores, créditos y bonos, etc.*

Menciona lo que son créditos fiscales (artículo 4°) y que las disposiciones que establezcan cargas a los contribuyentes serán de aplicación estricta.

Esta referencia de que las disposiciones fiscales son de aplicación estricta es muy importante en el sentido de que la norma jurídica debe ser clara y precisa, para evitar que los sujetos de dicha norma, se vean en la posibilidad de interpretarla, ya que, normalmente la interpretación será parcial y en su beneficio, esto es, para no contribuir al gasto público. De igual forma, los representantes de los órganos de autoridad, estarán imposibilitados para emitir opiniones o interpretaciones del significado o sentido de la disposición legal, en beneficio desproporcional de la autoridad.

Establece además que las contribuciones se causan en el momento en que se actualice el supuesto jurídico que marca la Ley misma (hecho generador), así como define el sistema de determinación de contribuciones, que es de autodeterminación (artículo 6°), sólo como regla general. Además, menciona que la autoridad fiscal podrá determinar contribuciones siempre que los contribuyentes le aporten los elementos necesarios para el caso.

Da conceptos y supuestos de los residentes en México para efectos fiscales (artículo 9°); lo que es el domicilio fiscal (artículo 10); lo que es un ejercicio fiscal (artículo 11); las reglas para la aplicación y agotamiento de los términos en que se deberán cumplir obligaciones fiscales o tributarias (artículo 12); los días y horas hábiles para la realización de actos de autoridad (artículo 13).

Por lo que se refiere a las actividades económicas que dan lugar a la obligación de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC), menciona qué se entiende por actividad empresarial (artículo 16); lo que es una compraventa para efectos fiscales (artículo 14) , etc.

A partir del artículo 18 menciona los derechos y obligaciones de los contribuyentes. Es curioso analizar este apartado en virtud a que el derecho de los contribuyentes está inmerso en una obligación de desprenderse de una parte de su patrimonio para aportarlo al Estado y éste, realice gastos públicos para la satisfacción de necesidades y expectativas públicas.

Es importante mencionar que dispone que las contribuciones y sus accesorios (actualización y recargos, entre otros), se causarán y pagarán en moneda nacional, y en el caso de que se debe presentar el pago a través de declaración, se hará al momento de presentar la misma ante las oficinas

autorizadas [art. 20] (Instituciones Bancarias autorizadas que se encuentren dentro de la circunscripción territorial más cercana a su domicilio fiscal)²⁸.

Si no se cubre la totalidad de contribuciones debidas, se causarán recargos y actualización en favor del Fisco Federal (artículo 21), independientemente de que se apliquen las sanciones (pecuniarias normalmente; en casos de delitos fiscales pueden ser sanciones corporales dependiendo de la gravedad del delito) correspondientes (Capítulo de las Infracciones y Delitos fiscales; artículos 70 al 115-Bis).

Como derechos mencionados en este Código, podemos referir que, si el contribuyente paga más contribuciones de las que debía, tiene derecho a que la autoridad le devuelva el saldo a favor, una vez que lo solicite por escrito, en cuyo caso la autoridad tendrá el término de hasta cuatro meses, en algunos casos el término para devolución será de tres meses (artículo 22). Ahora que si no quiere que se lo devuelvan, podrá ejercer su derecho a compensarlo contra alguna contribución que tenga que pagar en lo futuro (artículo 23).

Como obligaciones complementarias, se encuentran: la obligación de llevar contabilidad de sus ingresos y gastos; expedir comprobantes por sus ingresos, así como por las compras de bienes directamente relacionados con sus actividades económicas (art. 28 a 29-A).

Seguramente la obligación más importante después de la de pagar impuestos es la de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, sin embargo, dicha obligación está contemplada en el artículo 14 del Reglamento (RCFF).

Este es el ejemplo claro de lo impráctica que es la legislación tributaria, porque siendo un conjunto de disposiciones legales que establece reglas generales, se remite a otro ordenamiento para su total comprensión. Esto es una limitante primordial en el sistema de tributación el cual, en lugar de simplificarse, se vuelve cada vez más elaborado.

Podríamos continuar mencionando diversas disposiciones que de manera genérica establece el Código Fiscal de la Federación, sin embargo, es mejor identificar que existen ideas básicas que nos permitan tener una idea más clara del complejo sistema tributario:

A) Quien inicie una actividad económica y de su ejercicio se obtengan ingresos, deberá inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes que administra la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de las

²⁸ *El Servicio de Administración Tributaria tiene una organización operativa basada en Unidades Administraciones Centrales y Unidades Administrativas Regionales, cuyas funciones están delimitadas en el cuerpo mismo del Reglamento Interior y cuya última reforma se publicó el 3 de diciembre de 1999 en el D.O.F.*

Administraciones Locales de Recaudación (ALR) correspondiente al domicilio fiscal del sujeto que realice las actividades económicas.

B) La inscripción al Registro Federal de Contribuyentes, puede ser hecha de manera anticipada o, una vez iniciada nuestra actividad económica, dentro de los treinta días siguientes.

C) La inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) es para el resto de nuestra vida, realicemos o no la actividad por la cual nos inscribimos, incluso realizando o no, alguna otra actividad que nos genere ingresos.

D) Sólo se da de baja a las personas físicas que fallecen o a las personas morales que se liquidan. Se pueden presentar avisos de suspensión de actividades, con lo cual hacemos saber a la autoridad que no realizaremos actividad económica alguna y que, por ese motivo, estamos exentos de cumplir obligaciones fiscales, durante el lapso en que estemos suspendidos en el ejercicio de nuestra actividad.

E) El sólo hecho de estar inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC), no es razón para el pago de impuestos o contribuciones. Sólo pagará contribuciones quien obtenga ingresos con motivo del ejercicio de su actividad económica. Inclusive, dependiendo del régimen fiscal en que esté inscrito, no cualquier cantidad de ingresos pagan impuestos o contribuciones.

De las manifestaciones anteriores, se percibe que las disposiciones pueden ser sencillas y directas. Esa sencillez y concreción es bilateral, esto es, tanto para el contribuyente, como para la autoridad. Seguramente no es tan fácil, sin embargo, es posible simplificar el sistema tributario; hacerlo más accesible al universo de contribuyentes que, debiendo pagar impuestos no lo hace, y prefiere la comodidad de la economía informal.

Una vez hecho un repaso breve de las disposiciones que se contienen en el Código Fiscal de la Federación, se hace necesario aplicar de manera práctica tales disposiciones e identificar como operan para el caso de que, en la realidad cumplamos con las disposiciones tributarias y fiscales, como debe ser.

1. Inscripción al Registro Federal de Contribuyentes.

Como ya se ha mencionado, la obligación de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), está contenida expresamente en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación (CFF), en su artículo 18 y siguientes.

La obligación de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, se rige por los principios siguientes:

a) La inscripción al RFC es una obligación fiscal cuyo objeto es incluir a las personas físicas y morales en una base de datos que permita controlar el cumplimiento de obligaciones tributarias y fiscales, cuando realizan actividades económicas.

b) Dicha inscripción es a la vez, un medio de control para la autoridad, el cual le permite identificar las actividades económicas, principalmente, de los contribuyentes, así como la fuente de donde provienen sus ingresos.²⁹

c) La inscripción al RFC es permanente y para toda la vida del contribuyente y el solo registro no implica la obligación de pago de impuestos o contribuciones.

d) La obligación de pagar contribuciones será en función de los ingresos que se perciban, después de haber restado los gastos o deducciones autorizados en la Ley, en cuyo caso, pudiera no pagarse impuestos por el monto de ganancia determinada.

e) La inscripción al RFC no solo implica la obligación de pagar contribuciones, sino, además, implica obligaciones fiscales de carácter administrativo o informativo cuyo incumplimiento en tiempo y forma es motivo de infracción e imposición de sanciones pecuniarias y hasta corporales. Al respecto es importante mencionar que, si no se está obligado al pago de impuestos por la sola inscripción en el RFC, no es deseable pagar sanciones por no cumplir con las obligaciones administrativas derivadas de la inscripción.

f) La inscripción al RFC puede ser anticipada al inicio de las actividades económicas. Después de iniciadas las actividades, la obligación de inscribirse deberá cumplirse dentro de los treinta días naturales siguientes.³⁰

g) Si se dejan de realizar las actividades económicas por las cuales se inscribió el contribuyente en el RFC, se deberá presentar un aviso de suspensión de actividades, con lo cual se hace del conocimiento de la autoridad que se dejará de ejercer el trabajo o actividad y, en consecuencia, se

²⁹ El artículo 27 del Código Fiscal de la Federación establece en su quinto párrafo que: "La Secretaría de Hacienda y Crédito Público llevará el Registro Federal de Contribuyentes basándose en los datos que las personas le proporcionen de conformidad con este artículo y en los que la propia Secretaría obtenga por cualquier otro medio; asimismo, asignará la clave que corresponda a cada persona inscrita, quien deberá citarla en todo documento que presente ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando en este último caso se trate de asuntos en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sea parte..."

³⁰ El artículo 12 del Código fiscal de la Federación, establece las reglas generales aplicables a los plazos.

dejará de cumplir, legalmente, con las obligaciones derivadas de dicha inscripción.

En atención de las consideraciones anteriores, es necesario aclarar que las referencias y menciones posteriores, se harán exclusivamente para el caso de las personas físicas que obtengan ingresos por honorarios, con motivo de la prestación de servicios personales independientes.

Las personas físicas con ingresos por honorarios, tienen la obligación de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, antes de iniciar sus actividades profesionales o, una vez iniciada, dentro de los treinta días naturales siguientes.

La posibilidad de que se inscriban antes de iniciar sus actividades implica que los gastos que efectúen en la instalación de su negocio serán deducibles en virtud a que, una vez inscritos, se les entregará su cédula de identificación fiscal con base en la cual, podrán solicitar a sus proveedores de bienes y servicios, los comprobantes de compra que les permita hacerlos deducibles.

Generalmente, primero se realizan todos los gastos de instalación y después se inscriben en el RFC, lo cual provoca graves problemas financieros porque los gastos efectuados no serán deducibles una vez que se inicie la operación del régimen fiscal en el que se inscribió el contribuyente.

La inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes implica que se llene una forma oficial aprobada que es el formulario R 1; este formulario forma parte del Anexo 1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000 (vigente a partir del 1° de abril de 2000). Este formulario sólo puede ser adquirido en papelerías en donde venden formas fiscales en razón a que son formularios cuya impresión y reproducción se autoriza a ciertos impresores.

Por otra parte, los formularios que publica la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se reforman constantemente, por lo cual, se hace la referencia de su publicación en el Diario Oficial, en el entendido que, en el momento en que se requiera hacer el trámite, será necesario verificar primero, la última publicación del formulario autorizado, para cumplir la obligación de manera correcta.

El formulario requiere datos generales: nombre completo del contribuyente, domicilio fiscal (que es aquél en el que se ubicará la base de sus negocios o actividades económicas); la actividad que realizará, en cuyo caso, anotará "Prestación de servicios personales independientes"; la fecha de su nacimiento; la fecha en que iniciará a realizar dichas actividades; las claves de obligaciones de acuerdo al régimen fiscal que elija (las claves de obligaciones vienen al reverso del formulario, en cuyo caso, se señalarán la

clave 112 que corresponde a Impuesto sobre la Renta por honorarios y la clave 201 que corresponde al Impuesto al Valor Agregado); la firma del interesado.

Normalmente, en las unidades administrativas que reciben estos trámites, se encuentran áreas de asistencia al contribuyente, para efectos de apoyar la gestión misma. También existe material impreso y manuales de apoyo, para quienes desean hacer un trámite.

Las Administraciones Locales de Recaudación, son las unidades administrativas encargadas de recibir los trámites de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes; asimismo, son las encargadas de mantener el registro actualizado a través del cual, se puede verificar el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente, principalmente las relacionadas con sus obligaciones administrativas.

Al formulario se anexará fotocopia certificada del acta de nacimiento del contribuyente, con lo cual la autoridad verificará los datos proporcionados para generar la clave del Registro Federal de Contribuyentes que le corresponde a cada contribuyente.

La inscripción se realizará en la oficina de recepción de trámites de la Administración Local de Recaudación que le corresponda al domicilio fiscal del contribuyente, lo cual implica que no tiene que hacerse, necesariamente, en la oficina más cercana a su domicilio.

El formulario se presenta en original y copia para acusar de recibido y hacer constancia del trámite efectuado.

La autoridad administrativa (Administración Local de Recaudación) expedirá como consecuencia de la solicitud, la Cédula de Inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, así como la Cédula de Identificación Fiscal. Estos dos elementos forman parte de un mismo documento u hoja; la cédula de identificación fiscal suele desprenderse para realizar trámites y, para identificar o demostrar que ya se está inscrito en el RFC.

Una vez que el contribuyente se ha inscrito, esto es, a lo que comúnmente se le llama darse de alta en Hacienda, tendrá las obligaciones siguientes:

- 1) Deberá acudir a una imprenta autorizada para que le elaboren sus comprobantes fiscales; en el caso a que nos referimos, deberá solicitar la impresión de recibos por honorarios;

- 2) Deberá conservar los comprobantes de sus compras, los cuales deben cumplir con los requisitos fiscales para ser deducibles;³¹
- 3) Deberá llevar un libro de ingresos y egresos, como contabilidad;
- 4) Deberá realizar declaraciones de pago provisionales, por los impuestos afectos a su régimen fiscal (en el caso concreto, serán de Impuesto sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado);
- 5) Deberá formular su declaración anual, en la que concentrará los ingresos y gastos percibidos y realizados durante el ejercicio fiscal que declare, así como los pagos provisionales de impuestos que haya realizado y descontará, además las retenciones que le hayan efectuado en el ejercicio fiscal.

El trámite descrito anteriormente, aparentemente no tiene una problemática muy especial, sin embargo, en los módulos de orientación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se encuentra personal capacitado que le apoyará en la realización del mismo.

No obstante que son diferentes los lugares en los que podrá realizarlo, lo normal es que se acuda a la Administración Local de Recaudación correspondiente. En la administración podrá identificar a través de folletos explicativos, diversos lugares de la zona geográfica correspondiente en los que se puede inscribir.

Es importante aclarar que el trámite es gratuito y tiene una duración aproximada entre tres y quince días hábiles. En las oficinas del área Metropolitana del Distrito Federal, la entrega de la cédula de identificación fiscal es inmediata en algunos casos; no obstante lo anterior, no existe disposición legal alguna que disponga expresamente, cuál es el plazo dentro del cual, la autoridad debe dar respuesta por escrito al contribuyente que solicita su inscripción y la expedición de su cédula de identificación fiscal.

Si una vez realizado el trámite, el contribuyente no acude a recoger su cédula de registro y su cédula de identificación fiscal, ésta será cancelada, debiendo solicitar una reexpedición de dicha cédula, previo el pago de los derechos correspondientes para el semestre en que se tramite.³²

El trámite mencionado es un movimiento al Registro Federal de Contribuyentes, así como el cambio de domicilio (para el caso de que se cambie de lugar en el ejercicio de nuestras actividades económicas); el

³¹ *Los requisitos para que los comprobantes se consideren deducibles para efectos de impuestos, están mencionados en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación.*

³² *Las cuotas que establece la Ley Federal de Derechos, deben actualizarse por periodos semestrales por disposición del artículo 1º, cuarto párrafo. En su caso, se actualizarán con el factor de actualización que se publique por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.*

aumento de obligaciones fiscales (cuando cambiamos de giro o actividad preponderante o elegimos un régimen fiscal distinto al en que nos inscribimos, en los casos en que se permita), entre otros.³³

Lo normal es que el trámite lo realice el interesado (contribuyente) para efectos de que se familiarice con el cumplimiento de sus obligaciones. Asimismo, para que no sea objeto de abusos de quien le realiza el trámite con errores, por un costo excesivo, evitando el extravío de sus documentos, etc.

Por su puesto, el contribuyente es quien debe conservar la posesión física de sus documentos, en su negocio o local comercial, ya que es el prestador de servicios el obligado ante la autoridad fiscal.

2. Obligaciones.

"Aunque el *Corpus iuris* no define el derecho real, las *Instituciones* de Justiniano sí define la obligación como el *iuris vinculum, quo necessitate adstringimur alicuius solvendae rei, secundum nostrae civitatis iura* (*Inst.*, 3. 13 pr.: "la obligación es un vínculo jurídico por el cual quedamos constreñidos a cumplir, necesariamente, de acuerdo con el derecho de nuestra comunidad política".)³⁴

Del análisis de los diferentes conceptos de obligación se concluye que, como lo menciona el Maestro Manuel Borja Soriano, "...se caracteriza la obligación como un vínculo; en otras se sustituye la palabra vínculo por la relación jurídica. En otra se habla de la necesidad jurídica. En otras se alude al objeto de la obligación, diciéndose que por virtud de la obligación el deudor debe dar, hacer o no hacer, o en otros términos, ejecutar una prestación o someterse a una abstención. Unas definiciones ven el aspecto pasivo de la obligación refiriéndose al estado del deudor; otras ven el aspecto activo, el del acreedor, teniendo la facultad de exigir al deudor."

La determinación de la obligación fiscal "Consiste en fijar los elementos inciertos de la obligación, tales como que la hipótesis de incidencia quedó configurada al realizarse un hecho generador que coincidió exactamente con ella, así como señalar el sujeto pasivo a cargo del cual correrá la obligación de pagar el tributo, ya sea por adeudo propio o ajeno, el monto de la obligación en cantidad cierta, etcétera."

"En la legislación mexicana se han implantado los términos de determinación y liquidación (art. 6° del Código Fiscal de la Federación). El"

³³ El Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece en los artículos del 14 al 25, los movimientos que se pueden hacer al Registro Federal de Contribuyentes, independientemente de lo cual, el Formulario R 1, al reverso, también señala los trámites que se pueden hacer al efecto.

³⁴ Margadant S., Guillermo F. *El Derecho Privado Romano*. 22a. edición. Editorial Esfinge, S. A. de C. V. México, 1997. Página 307.

"término de determinación se aplica a la identificación de los hechos generadores que dan lugar al nacimiento de obligaciones fiscales, y la palabra liquidar se ha empleado para denominar a la actividad consistente en señalar el monto exacto, en dinero o especie, a cubrir por concepto del nacimiento de la obligación tributaria."³⁵

Las apreciaciones referidas en la cita anterior, no necesariamente tienen que tomarse como ciertas, en virtud a que, en la práctica, la determinación es el cálculo que el contribuyente realiza, aplicando las disposiciones jurídicas, para definir el impuesto sobre la renta que debe pagar con motivo de encontrarse en el supuesto jurídico que marca la Ley respectiva (LISR); y, por su parte, la liquidación es el acto que lleva a cabo el órgano de autoridad, consistente en determinar el impuesto que le corresponde al contribuyente que no cumplió con la autodeterminación que marca a su cargo la Ley de referencia.

Es importante hacer mención que las entidades que pueden hacer determinaciones o liquidaciones son la Administración Local de Recaudación (ALR), la Administración Local de Auditoría Fiscal (ALAF) y la Administración Local Jurídica de Ingresos (ALJI) dentro de cuya circunscripción territorial, se encuentre el domicilio del contribuyente.

Las ideas citadas permiten identificar el aspecto general de la obligación en el derecho común, origen de la obligación tributaria. Sus elementos son tres: los sujetos, la relación jurídica y el objeto.

Estos tres elementos siempre estarán presentes, no obstante la naturaleza o materia a que se refiere la obligación. Esto es, la obligación puede ser tributaria, si se refiere a las disposiciones legales que, en materia tributaria, imponen una obligación al gobernado, particularmente por lo que se refiere al pago de contribuciones o impuestos.

No se puede pretender que la legislación fiscal, defina o mencione un concepto de obligación contributiva o tributaria, sin embargo, las disposiciones permiten identificar que, efectivamente, existen los sujetos, relación jurídica y objeto propio de toda obligación jurídica.

"La obligación contributiva o tributaria, ha sido definida como el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo o contribuyente, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie."³⁶

Asimilando los elementos mencionados al anterior concepto de obligación tributaria identificamos que los sujetos de la obligación tributaria

³⁵ Quintana Valtierra y Rojas Yáñez. *Op. cit.* Página 104.

³⁶ Fernández Martínez. *Op. cit.* Página 224.

son: el Estado como sujeto activo o beneficiario de dicha relación; y al sujeto pasivo de dicha relación que es el gobernado o contribuyente. El objeto de la obligación tributaria, por disposición de la Ley, es la contribución misma, la cual se efectuará en dinero o en especie; no se debe olvidar que la contribución tiene por objeto financiar la actividad del Estado en la prestación de los servicios públicos. En su caso, la relación jurídica tiene su origen en la disposición legal que establece la obligación misma de contribuir.

Por su parte, el régimen fiscal es un conjunto de disposiciones que establecen la forma, respecto de la cual, se dará cumplimiento a las obligaciones y derechos del contribuyente, en función de la actividad económica que realice y de los ingresos que obtenga, directamente relacionados con la obligación de contribuir para los gastos públicos.

En este caso, el régimen fiscal es el correspondiente a los ingresos que obtienen las personas físicas por la prestación de servicios personales independientes. Este régimen fiscal está regulado en la Ley del Impuesto sobre la Renta, como se ha mencionado, y el mismo atribuye, a quien se inscribe en él, una serie de obligaciones "fiscales" y tributarias.

La obligación tributaria primordial consiste en contribuir para los gastos públicos. Por otra parte, existen obligaciones administrativo fiscales, cuyo cumplimiento se deriva de la inscripción en el régimen fiscal.

Si bien es cierto que la obligación de contribuir se deriva de que se obtengan ingresos, en el ejercicio de un servicio personal independiente, las obligaciones fiscales no están condicionadas a la obtención de ingresos necesariamente.

Las obligaciones fiscales derivadas de darse de alta en Hacienda son:

- 1) Deberá acudir a una imprenta autorizada para que le elaboren sus comprobantes fiscales (recibos por honorarios);
- 2) Deberá conservar sus comprobantes de compras;
- 3) Deberá llevar un libro de ingresos y egresos, como contabilidad;
- 4) Deberá realizar declaraciones de pago provisionales;
- 5) Deberá formular su declaración anual.

La obligación relativa a mandar imprimir sus comprobantes fiscales (recibos de honorarios), no está condicionada a la obtención de ingresos. Precisamente es una obligación que se debe cumplir, previamente a la obtención de los ingresos. Esta se cumple en función a que existe la posibilidad fundada de que, el contribuyente, realizará la actividad económica y

obtendrá ingresos por honorarios como retribución o contraprestación por sus servicios.

La obtención de los ingresos debe justificarse a través de la expedición de un recibo de honorarios (comprobante fiscal) y, posteriormente, registrar el ingreso en el Libro de Ingresos y Egresos que se lleve al efecto.

Bajo la suposición de que el contribuyente obtendrá ingresos, lo más probable es que den lugar a la causación y entero de un impuesto, en cuyo caso, el entero de tal contribución se deberá hacer a través de una declaración de pago provisional en el formulario correspondiente en las instituciones bancarias autorizadas, ubicadas dentro de la circunscripción territorial de la Administración Local de Recaudación que le corresponda al contribuyente en razón de su domicilio fiscal.

La inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes no implica pagar impuestos solamente, como se está aclarando.

La obligación relativa al control contable de los ingresos y gastos del contribuyente, se basa en la presunción de que se obtendrán ingresos en lo futuro, y como consecuencia del inicio de las actividades económicas, así como en el hecho de que realizará gastos directamente relacionados con el ejercicio o prestación de servicios personales independientes. Al respecto cabe mencionar que, si la inscripción al RFC fue previa a la realización de las actividades económicas, los gastos que se efectuaron hasta antes del inicio de las actividades serán deducibles. Los gastos que se efectuaron hasta antes de la inscripción al RFC, no serán deducibles, en virtud a que al no poseer la cédula de identificación fiscal, no se pudo justificar la inscripción mencionada y, tal circunstancia imposibilita obtener un comprobante para efectos fiscales (factura por compras o servicios que reúna todos los requisitos fiscales para ser deducible en términos de la Ley del ISR, y acreditable en términos de la Ley del IVA).

Como se puede observar, la realización de la actividad económica implica una serie de pasos que permitirán la apropiada ejecución o cumplimiento de las disposiciones legales (en el presente trabajo las fiscales, no se olvide que existen obligaciones administrativas diferente, como lo son la obligación de obtener una licencia de funcionamiento o declaración de apertura, si se tiene un local especialmente adaptado para la prestación de los servicios, en cuyo caso se sujetará el contribuyente a la Ley de su localidad para cumplir al respecto. En el Distrito Federal el Código Financiero).

Simultáneamente al registro de los ingresos y gastos del contribuyente, es una obligación obtener los comprobantes fiscales de sus gastos directamente relacionados con su actividad económica. El comprobante que obtenga será condicionado a que demuestre estar inscrito en Hacienda a

través de la exhibición de su cédula de identificación fiscal. El comprobante, a su vez, se lo expedirá quien esté inscrito en Hacienda y cumpla con su obligación de expedirlo. Asimismo, se deberá conservar como parte de su contabilidad por el periodo de diez años, contados a partir de que lo obtuvo (arts. 28 a 30 del CFF).

Aparentemente, las obligaciones se reproducen. Lo cierto es que los extremos o implicaciones de cumplir con las obligaciones propias de un régimen fiscal no se encuentran concentradas en una sola disposición legal, menos aún en un solo conjunto de disposiciones, sino que han de identificarse y conocerse a través de diversos ordenamientos (la Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento; el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento; la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento; la Resolución Miscelánea que para cada año expida y publique la Secretaría de Hacienda y cuya vigencia es de un año, etc.).

Por otra parte, la obligación de presentar declaraciones de pago provisional, aparentemente está condicionada a la obtención de ingresos por honorarios, en el caso que mencionamos, sin embargo, no es totalmente cierto ya que, la declaración de pago provisional solo se llama así porque el legislador y la autoridad fiscal o tributaria, así esperan que suceda. Esto es, la primer declaración que se deba presentar será con impuesto a cargo si es que hubo ingresos por los que se deba pagar impuesto; se presentará en cero (sin pago) cuando los ingresos fueron tan mínimos que no dan lugar al pago de impuesto, o cuando no se obtuvieron ingresos.

Al respecto, el Código Fiscal de la Federación establece:

Artículo 31. Las personas que conforme a las disposiciones fiscales tengan la obligación de presentar solicitudes en materia de registro federal de contribuyentes, declaraciones o avisos, ante las autoridades fiscales, así como expedir constancias o documentos, lo harán en las formas que al efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debiendo proporcionar el número de ejemplares, los datos e informes y adjuntar los documentos que dichas formas requieran.

Los contribuyentes que estén obligados a presentar pagos provisionales mensuales de conformidad con las leyes fiscales respectivas, en lugar de utilizar las formas de declaración a que se refiere el párrafo anterior, deberán presentar las declaraciones correspondientes a través de medios electrónicos, en los términos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general. Adicionalmente, los contribuyentes podrán presentar la declaración correspondiente en las formas aprobadas por la citada dependencia, para obtener el sello o la

impresión de la máquina registradora de la oficina autorizada que reciba el pago, debiendo cumplir los registros que dicha Secretaría señale mediante reglas de carácter general.

En los casos en que las formas para la presentación de las declaraciones o avisos y expedición de constancias, que prevengan las disposiciones fiscales, no hubieran sido aprobadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los obligados a presentarlas las formularán en escrito por triplicado que contenga su nombre, denominación o razón social, domicilio y clave del Registro Federal de Contribuyentes, así como el ejercicio y los datos relativos a la obligación que pretendan cumplir; en caso de que se trate de la obligación de pago, se deberá señalar además el monto del mismo.

Los contribuyentes que tengan la obligación de presentar declaraciones periódicas de conformidad con las leyes fiscales respectivas, continuarán haciéndolo en tanto no presenten los avisos que correspondan para efectos del registro federal de contribuyentes. Tratándose de las declaraciones de pago provisional, los contribuyentes deberán presentar dichas declaraciones siempre que haya cantidad a pagar o saldo a favor, así como la primera declaración sin pago. Cuando se presente una declaración de pago provisional sin impuesto a cargo o sin saldo a favor, se presumirá que no existe impuesto a pagar en las declaraciones de pago provisional posteriores y no se presentarán las siguientes declaraciones de pago provisional del ejercicio de que se trate, hasta que exista cantidad a pagar o saldo a favor en alguna de ellas o se inicie un nuevo ejercicio, siempre que en los supuestos a que se refiere este párrafo se cumpla con los requisitos que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito público mediante reglas de carácter general.

Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, están obligados a formular y presentar a nombre de sus representadas, las declaraciones, avisos y demás documentos que señalen las disposiciones fiscales.

Las declaraciones, avisos, solicitudes de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes y demás documentos que exijan las disposiciones fiscales, se presentarán en las oficinas que al efecto autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. También podrán enviarse por medio del servicio postal en pieza certificada en los casos en que la propia Secretaría lo autorice, conforme a las reglas generales que al efecto expida; en este último caso se tendrá

como fecha de presentación la del día en que se haga la entrega a las oficinas de correos.

Las oficinas a que se refiere el párrafo anterior, recibirán las declaraciones, avisos, solicitudes y demás documentos tal y como se exhiban, sin hacer observaciones ni objeciones y devolverán copia sellada a quien los presente. Únicamente se podrá rechazar la presentación cuando no contenga el nombre, denominación o razón social del contribuyente, su clave de Registro Federal de Contribuyentes, su domicilio fiscal o no aparezcan debidamente firmados, no se acompañen los anexos o tratándose de declaraciones, éstas contengan errores aritméticos. En este último caso, las oficinas podrán cobrar las contribuciones que resulten de corregir los errores aritméticos y sus accesorios.

Cuando por diferentes contribuciones se deba presentar una misma declaración o aviso y se omita hacerlo por alguna de ellas, se tendrá por no presentada la declaración o aviso por la contribución omitida.

Las personas obligadas a presentar solicitud de inscripción o avisos en los términos de las disposiciones fiscales, podrán presentar su solicitud o avisos complementarios, completando o sustituyendo los datos de la solicitud o aviso original, siempre que los mismos se presenten dentro de los plazos previstos en las disposiciones fiscales.

Cuando las disposiciones fiscales no señalen plazo para la presentación de declaraciones, se tendrá por establecido el de quince días siguientes a la realización del hecho de que se trate.*

Las reglas que se establecen en la disposición anterior, indican con un poco de dificultad por lo extenso del artículo, que la primera declaración de pago provisional podrán presentarse en cero, lo cual significa que no se efectuará pago alguno. Sin embargo, la declaración se deberá presentar; se presentará la primera del ejercicio fiscal en cero y, las posteriores que no se presenten, se presumirán también en cero, pero sólo las del mismo ejercicio fiscal que no se presenten. Al iniciarse el nuevo ejercicio fiscal o siguiente ejercicio fiscal, la primera se presentará necesariamente.

Por último, la presentación de la declaración anual es una obligación que también presupone la obtención de ingresos, no obstante lo cual, debe ser cumplida, según sea el caso, como una forma de pago o como una declaración informativa solamente, tomando en cuenta las consideraciones hechas para la declaración provisional.

La declaración anual del Impuesto sobre la Renta, es una obligación que implica la concentración de los ingresos obtenidos durante el ejercicio fiscal; las reglas correspondientes a su cumplimiento están contenidas en los artículos 139 a 143 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, complementándose con los artículos del 155 al 162 de su Reglamento (RLISR). En este apartado de la Ley, tampoco encontramos el procedimiento a través del cual el contribuyente, aplicará la tarifa del artículo 141 para determinar el impuesto anual que le corresponde pagar, en su caso.

El apartado mencionado, contiene una serie de disposiciones comunes a diversos regímenes fiscales o tributarios, como son, los ingresos por sueldos y salarios, los ingresos por ingresos derivados de la prestación del uso o goce de bienes inmuebles, entre otros.

De manera complementaria, es necesario precisar que la tarifa contenida en el artículo 141 de la Ley (LISR) se debe actualizar para que la determinación del impuesto correspondiente, sea lo más precisa posible y no se vea afectada o influida por factores económicos que, a manera de inflación, provoquen una irreal determinación de contribuciones. La Ley misma, impone a la autoridad fiscal la obligación de actualizar dicha tarifa y publicarla en el Diario Oficial de la Federación, con la finalidad de simplificar el procedimiento de autodeterminación. Este es un ejemplo de simplificación administrativa en el procedimiento de autodeterminación del impuesto.

B. Disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La Ley del Impuesto sobre la Renta es un conjunto de normas jurídicas cuyo objeto es determinar los supuestos en que se debe tributar o contribuir para los gastos públicos, en función específica de los ingresos que perciban las personas físicas y morales en territorio nacional.

El objeto específico de la Ley es gravar los ingresos o riqueza de las personas, comúnmente obtenido por realizar alguna actividad económica. Existen casos de excepción, como lo son los ingresos que se obtienen por rifas y sorteos que, como los de lotería, se liquidan a los ganadores, previamente a la retención del impuesto correspondiente (artículos 129 a 131 de la LISR).

Esta Ley es una de las múltiples que en materia tributaria existen, y cuyo objeto es establecer hechos generadores de la obligación tributaria, esto es, supuestos jurídicos que implican el pago del impuesto (sobre los ingresos de las personas) en favor de la Federación, para financiar sus gastos en la ejecución de obras y servicios públicos.

La Ley del Impuesto sobre la Renta es una Ley especial en el ámbito tributario, o sea, es una Ley tributaria relativa a un tributo específico, a diferencia del Código Fiscal de la Federación que es un ordenamiento que establece reglas generales comunes y aplicables a las diversas leyes tributarias.

La Ley del Impuesto sobre la Renta contempla la obligación genérica de pagar el tributo que contempla o establece, como lo establecen otras leyes especiales respecto del impuesto a que se refieren, por ejemplo, la Ley del Impuesto al Valor Agregado grava los diferentes momentos en que se comercializan los productos y la prestación de servicios entre otros; la Ley del Impuesto Especial sobre Producción o Servicios, dispone que se pagará el impuesto cuando se enajenen o importen, entre otros actos, los bienes a que la misma se refiere (alcohol, bebidas alcohólicas, tabacos y combustibles).

"El IVA es considerado un impuesto indirecto puesto que su pago no recae directamente sobre el contribuyente, sino más bien en el CONSUMIDOR FINAL; es decir, sobre la persona que consume los bienes y servicios, de ahí surge su característica principal que es su TRASLADO, puesto que no lo absorbe el productor ni tampoco el distribuidor, sino más bien, éstos lo cargan hacia la persona que consume el bien o servicio."

"Otras de las características que tiene la contribución de referencia son las que a continuación se detallan:"

"A) El Estado obtiene con la recaudación del IVA un financiamiento inmediato. Aunque todas las contribuciones que recauda el Gobierno, son el soporte del Gasto Público, el IVA tiene la ventaja de imprimir mayor fluidez en"

"las Finanzas Públicas, ya que al gravar el "consumo" es menos complicado el aspecto administrativo de recaudación; puesto que en cada bien o servicio gravable, se aplica el monto del IVA a pagar."

"B) Disminuye el índice de evasión fiscal. México, no es la excepción de los países en subdesarrollo al contar con altos índices de evasión fiscal, de ahí que el impuesto indirecto en estudio tienda a contrarrestar la llamada economía subterránea, al buscar que el pago del impuesto en estudio no recaiga sobre el empresario, prestador de servicios o arrendatario sino más bien sobre la persona que consume los bienes o servicios. No obstante, desde que se instrumentó el IVA, los índices de evasión fiscal no se han visto disminuidos, ya que tal contribución al incrementar el precio del producto, merma considerablemente la demanda de los mismos, y por ende, el consumidor trata de eludirlo, buscando comprar o pagar bienes o servicios que no incluyan en el precio o en la contraprestación dicho impuesto."

"C) Se genera en todas las etapas económicas. Aunque uno de los principales objetivos que se establecieron en el IVA, fue eliminar la aplicación de los impuestos "en cascada", es decir que se fueran cargando en cada etapa económica: producción, distribución y consumo, dicho impuesto se causa en cada una de ellas, pero considerando su gravamen final en el consumidor, quien será la persona que deba cubrirlo realmente. Así se tiene que dentro cada (sic) etapa económica se aplica parcial o totalmente el efecto del IVA, como a continuación se observa:"

"-PRODUCCION. Cuando el productor adquiere insumos para la fabricación de satisfactores, paga en cada accesorio el producto final el IVA, claro está, cuando se refiere a bienes y servicios gravados. A su vez éste lo "traslada hacia el distribuidor" o en su caso al consumidor final."

"-DISTRIBUCION. Cuando la persona adquiere bienes o servicios terminados, con la finalidad de hacerlos llegar al consumidor final; etapa en que se traslada el IVA del productor al distribuidor."

"-CONSUMO. Cuando las personas adquirentes de bienes o servicios absorben en su totalidad el monto del Impuesto al Valor Agregado, recayendo en ellos, el costo fiscal real."

Como se observa en cada etapa económica, la disyuntiva de la contribución es su "traslado", característica única de los impuestos indirectos³⁷

Como se puede apreciar, lo específico de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, radica en el objeto de gravar el consumo de bienes y servicios, entre otros actos, a diferencia del objeto de la Ley del ISR que es la riqueza, ya sea

³⁷ *Miranda Amador, Candelario. Análisis Práctico de los Impuestos. Ed. Themis, S. A. de C. V. México, 1996. Páginas 259 y 260.*

en dinero, bienes, servicios etc., independientemente dónde esté ubicada la fuente de la que procede (artículo 1°).

La Ley del Impuesto sobre la Renta, se divide en una parte general; los regímenes fiscales de las Personas Morales; los tratamientos o regímenes fiscales aplicables a las personas físicas; y, los tratamientos aplicables a los residentes en el extranjero con fuente de riqueza en México, principalmente.

Como ya se ha mencionado, el presente trabajo se enfoca precisamente en el régimen fiscal aplicable a las personas físicas que prestan servicios personales independientes y que, como contraprestación, obtienen honorarios.

Las diversas actividades económicas requieren, en grados diferentes, de especialización técnica.

La especialización, generalmente, se adquiere mediante práctica constante. El grado de especialización no se integra por los mismos medios para actividades diferentes pero tienen semejanzas.

La ejecución de oficios puede perfeccionarse con la sola práctica, pero existen elementos técnicos que permiten elevar el grado de calidad de quien ejecuta.

La actividad profesional implica una actividad económica realizada por un especialista. La especialización se adquiere de práctica y conocimientos técnicos y científicos; metódicamente.

El campo de acción para un profesionista puede ser genérico en algunas áreas de la economía, como lo puede ser la administración de recursos económicos y humanos; también puede ser especializada en algunas de las fases del proceso productivo, por ejemplo, en el área de la medicina general pueden lograrse la especialización en Dermatología o Endocrinología, etc.

El profesional tiene una formación eminentemente académica que se complementa con la práctica de sus conocimientos. La práctica obedece a métodos y técnicas científicas como directriz en los programas académicos.

El Diccionario nos dice que comúnmente, "el profesionista es un profesional con título académico" (Diccionario Pequeño Larousse en Color M-Z, Ed. Larousse, México, 1993).

Originalmente, profesión proviene "del latín *profesio-onis*, empleo, facultad u oficio que cada uno tiene y que ejerce públicamente."³⁸ De lo anterior se observa que el ejercicio de una profesión implica y requiere conocimientos

³⁸ *Diccionario Jurídico Mexicano. P-Z. 4a. edición. Editorial Porrúa, S. A. México, 1991. Página 2594.*

amplios y profundos, así como un apropiado ejercicio de los conocimientos a través de actividades específicas para el ejercicio de la profesión misma.

El ejercicio de una profesión requiere la ejecución de actos y actividades a solicitud o instancia de un cliente, generalmente, cuyo interés está previamente determinado. Naturalmente, el ejercicio requiere la preparación especializada que permita, a quien lo ejerce, lograr la satisfacción de la demanda de servicio que se le requiere.

Además de la preparación teórico práctica, el libre ejercicio de la profesión se rige por normas y requisitos de carácter administrativo que la Ley establece, como por ejemplo, la obtención y registro del título académico con que se demuestre haber cursado, satisfactoriamente, los programas que componen el plan de estudios de una carrera profesional que, para cada caso en lo particular, establezcan las instituciones públicas y privadas, autorizadas para impartir la instrucción académica profesional.

El condicionar el libre ejercicio de una profesión se basa en el interés de los órganos de autoridad, así como de los empresarios, por captar prestadores de servicios que garanticen un mínimo de preparación técnica que lleve a buen término la prestación de servicios en el mercado profesional.

A través de las normas jurídicas se garantiza la seguridad jurídica de quienes requieren y ofrecen los servicios.

Con relación a los Licenciados en Derecho, el ejercicio de su profesión tanto en la iniciativa privada como en la función pública, Ignacio Burgoa Orihuela afirma que **“es el jurista el cultor del Derecho... Su actividad primordialmente estriba en construirlo para perfeccionar su normatividad positiva y en vigilar su respeto.”** (El jurista y el simulador del derecho. Ed. Porrúa, México)

El régimen fiscal o tributario, aplicable a quienes prestan servicios personales independientes, se encuentra regulado en los artículos del 84 al 87-A de la Ley del ISR, así como en los artículos del 102 al 108 de su Reglamento.

En principio, la parte general de la Ley del ISR establece la obligación de pagar el impuesto por los ingresos que perciban las personas, cuando realicen los actos o actividades que la misma establece, en territorio nacional.

La ejecución de actividades económicas, implica la utilización de un domicilio en donde se lleven a cabo total o parcialmente, que es lo que conocemos como establecimiento permanente. Si no se tiene un establecimiento permanente, específicamente para prestar los servicios por honorarios, se considerará como tal, para efectos fiscales, el domicilio en donde tenga su casa habitación el contribuyente.

Necesariamente, el prestador de los servicios, esto es, el profesionista, deberá inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes y efectuar, como consecuencia, pagos provisionales del impuesto (artículo 86 de la LISR). Es importante aclarar que no sólo quienes obtienen un título profesional pueden prestar servicios personales independientes, quienes no sean profesionistas que presten servicios personales independientes, también podrán tributar en el régimen de honorarios, por ejemplo, una modelo, un cantante, etc.

De los ingresos que perciba el contribuyente, podrá deducir (restar) los gastos directamente relacionados con el ejercicio de su profesión y que haya erogado en la prestación de sus servicios (artículo 86 de la LISR). La Ley del Impuesto sobre la Renta establece en sus artículos 136 a 138 los requisitos que deben cumplir las deducciones autorizadas, los casos en que los gastos no serán deducibles y los principios en que se basará la deducción de inversiones, o sea, los porcentajes que, anualmente, podrán deducirse de compras de bienes que por disposición de la Ley no se pueden deducir en su costo total, en el ejercicio en que fueron adquiridas (la Ley del ISR denomina inversiones a aquellas compras de bienes que no se pueden deducir totalmente, en el ejercicio en que se adquirieron artículos 41 a 51-A).

De los ingresos por honorarios recibidos, se restan los gastos o deducciones autorizadas y, al resultado o diferencia (ganancia), se aplicará la tarifa a que se refiere el artículo 80, por lo que se refiere a los pagos provisionales; para hacer la declaración anual, se aplicará la tarifa que menciona el artículo 141 de la Ley.

Hasta este momento, no se ha identificado que alguna disposición contenga el procedimiento de autodeterminación del impuesto (ISR), inclusive, el artículo 80 de la Ley (ISR), no lo señala expresamente.

Artículo 80.- Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual. Cuando quienes hagan los pagos correspondientes realicen pagos provisionales trimestrales en los términos de esta Ley, efectuarán las retenciones respectivas mensualmente, debiendo realizar los enteros correspondientes en forma trimestral conjuntamente con sus declaraciones de pago provisional. No se efectuará retención a las personas que únicamente perciban salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente.

La retención se calculará aplicando a la totalidad de los ingresos obtenidos en el mes de calendario, la siguiente:

*TARIFA³⁹

Limite Inferior	Limite Superior	Cuota Fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del limite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	341.35	0.00	3.00
341.36	2897.26	10.24	10.00
2,897.27	5,091.68	265.83	17.00
5,091.69	5,918.87	638.88	25.00
5,918.88	7,086.49	845.68	32.00
7,086.50	14,292.44	1,219.32	33.00
14,292.45	41,666.67	3,597.28	34.00
41,666.68	125,000.00	12,904.52	35.00
125,000.01	166,666.67	42,071.19	37.50
166,666.68	En adelante	57,696.19	40.00

Las cantidades establecidas en las columnas correspondientes al límite inferior, límite superior y cuota fija de cada renglón de la tarifa se actualizarán en los meses de enero, abril, julio y octubre en los términos del artículo 7°.-C de esta Ley. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará las operaciones aritméticas previstas en este párrafo y publicará la tarifa actualizada en el Diario Oficial de la Federación.

Quienes hagan las retenciones a que se refiere este artículo por los ingresos señalados en las fracciones II a V del artículo 78 de esta Ley, salvo en el caso del sexto párrafo siguiente a la tarifa de este artículo, acreditarán contra el impuesto que resulte a cargo del contribuyente, el subsidio que, en su caso, resulte aplicable en los términos del artículo 80-A de esta Ley y el monto que se obtenga se disminuirá con el crédito general mensual a que se refiere el artículo 141-B de esta Ley. En los casos en los que el impuesto a cargo del contribuyente sea menor que la cantidad acreditable conforme a este párrafo, la diferencia no podrá acreditarse contra el impuesto que resulte a su cargo posteriormente. Las personas que hagan pagos que sean ingresos para el contribuyente de los mencionados en el primer párrafo o la fracción I del artículo 78 de esta Ley, salvo en el caso del sexto párrafo siguiente a la tarifa de este artículo,

³⁹ La presente tarifa es sólo un ejemplo de cómo está constituida la disposición que se refiere, se debe tomar en cuenta que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene la obligación de actualizar las cifras que la componen y publicar la tarifa actualizada en el Diario Oficial de la Federación, para cada periodo por el cual se debe calcular el impuesto correspondiente (ISR).

calcularán el impuesto en los términos de este artículo aplicando el crédito al salario contenido en el artículo 80-B de esta Ley, en lugar del crédito general a que se refiere este párrafo.

Quienes hagan pagos por concepto de gratificación anual, participación de utilidades, primas dominicales y primas vacacionales, podrán efectuar la retención del impuesto de conformidad con las reglas que al efecto dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; en dichas reglas se preverá que la retención se pueda hacer sobre los demás ingresos obtenidos durante el año de calendario.

Quienes hagan las retenciones podrán optar por considerar en vez del crédito general mensual correspondiente, el crédito general diario contenido en el artículo 141-B de esta Ley, multiplicado por el número de días del mes por el que se efectúa el pago.

Tratándose de honorarios a consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como de los honorarios a los administradores, comisarios y gerentes generales, la retención y entero a que se refiere este artículo, no podrá ser inferior al 30% sobre su monto, salvo que exista, además, relación de trabajo con el retenedor en cuyo caso se procederá en los términos del párrafo segundo de este artículo.

Las personas que hagan pagos por los conceptos a que se refiere el artículo 79, efectuarán la retención aplicando al ingreso total por este concepto, una tasa que se calculará dividiendo el impuesto correspondiente al último sueldo mensual ordinario, entre dicho sueldo, el cociente se multiplicará por cien y el producto de expresará en por ciento. Cuando los pagos por estos conceptos sean inferiores al último sueldo mensual ordinario, la retención se calculará aplicándoles la tarifa de este artículo.

Las personas físicas, así como las personas morales a que se refiere al Título III de esta Ley, enterarán las retenciones a que se refiere este artículo a más tardar el día 17 de cada uno de los meses del año de calendario, mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas.

Los contribuyentes que presten servicios personales subordinados a personas no obligadas a efectuar la retención, de conformidad con el párrafo final del artículo 83 de esta Ley, y los que obtengan ingresos provenientes del extranjero por estos conceptos, calcularán su pago provisional en los términos de este precepto y lo enterarán a más

tardar el día 17 de cada uno de los meses del año de calendario, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas.

Tratándose de contribuyentes con ingresos mensuales superiores a una cantidad equivalente a siete veces el salario mínimo general vigente del área geográfica del contribuyente, elevado al mes, que además obtengan ingresos de los señalados en la fracción VI del artículo 77 de esta Ley, se efectuará la retención correspondiente a estos últimos ingresos, siempre que los obtenidos en un mes excedan del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al mes. En todo caso, en la determinación anual del impuesto se harán los ajustes que correspondan, tomando en cuenta lo dispuesto en el último párrafo del artículo 77 citado.

Quienes concedan los préstamos a que se refiere el artículo 78-A de esta Ley, deberán efectuar las retenciones de impuesto que correspondan por los ingresos que derivan de dichos préstamos, sobre los pagos en efectivo que por salarios hagan a la persona de que se trate.

Con la transcripción anterior del artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), podemos apreciar que en ninguno de los párrafos que lo componen, se menciona el procedimiento u operaciones aritméticas a través de las cuales se aplica la tarifa para obtener el impuesto correspondiente a los ingresos de las personas que obtienen ingresos por sueldos y salarios.

Además, el artículo en cuestión nos remite como segunda parte del procedimiento de autodeterminación, aplicar la tabla a que se refiere el artículo 80-A. Siguiendo el mismo principio, el legislador continua sin mencionar las operaciones aritméticas que permitan al contribuyente, utilizar la tabla mencionada.

Ante esta situación, sería válido preguntarse ¿qué diferencia habría en denominar tarifa a la del artículo 80 y tabla a la del artículo 80-A? Aparentemente, no existe una razón particular; quizás es sólo una forma de diferenciarlas.

Entonces, se concluye que no es posible determinar conforme a este artículo, el impuesto correspondiente a los ingresos que perciben las personas físicas por honorarios cuando se dedican al libre ejercicio de una profesión u oficio, tanto de sus pagos provisionales, como los su declaración anual

No es la finalidad del presente trabajo hacer una transcripción literal de las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sin embargo se hace necesario hacer un breve resumen de las disposiciones que se contienen en el

régimen de honorarios, con la finalidad de apreciar los aspectos que, relacionados con la autodeterminación, deben ser incluidos en la misma.

El artículo 84 menciona qué ingresos se consideran obtenidos por la prestación de servicios personales independientes; que el prestador del servicio es quien los obtiene; que los residentes en el extranjero, pueden ser sujetos del pago de impuesto; así como aquellos que se considera obtienen ingresos por prestar servicios personales entre los cuales se pueden mencionar a los artistas, agentes de instituciones de seguros o de valores, quienes obtengan ingresos por la explotación de una patente aduanal, etc.

En el artículo 85 se menciona que de los ingresos se podrán restar las deducciones efectuadas en la prestación de los servicios. Asimismo, establece que los residentes en el extranjero, podrán efectuar las deducciones autorizadas a establecimientos que tengan en México, a los cuales les sean atribuibles ingresos por honorarios.

El artículo 86 se refiere a los pagos provisionales trimestrales que deberán hacerse a cuenta del pago anual. El pago deberá efectuarse a más tardar el día diecisiete de cada mes posterior al periodo de declaración. En este caso, señala que a la ganancia que se obtenga de restar a los ingresos del trimestre, los gastos del periodo, se le aplicará la tarifa del artículo 80 de la propia Ley. Menciona también, como un derecho, el poder acreditar (restar o disminuir del impuesto causado) un monto denominado crédito general trimestral. Dicho acreditamiento, sólo podrá aplicarse en el caso de que obtenga un sólo ingreso por honorarios. Si tuviera dos fuentes de ingresos, no podrá acreditar la cantidad equivalente a cada impuesto por actividad.

Impone la obligación de retener el 10% del monto del honorario a las personas morales que efectúen el pago. Esta es una medida preventiva, para el caso de que el contribuyente no cumpla su obligación; por lo menos ya recaudó, por un tercero, un 10% como impuesto.

Finalmente, menciona que se podrá hacer la determinación a través de un coeficiente de utilidad. En este caso, es probable que se haya generado esta opción de determinar el impuesto, ante la inexistencia del procedimiento de autodeterminación referido al artículo 80.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) publicó el 06 de marzo de 2000, la Resolución Miscelánea Fiscal para 1998. Este ordenamiento, contiene diversas disposiciones relacionadas con las obligaciones establecidas en las leyes tributarias. Su vigencia es hasta el 31 de marzo de 1999 y contempla en las Reglas de la 3.19.2. y 3.19.3. las reglas a

que ha de sujetarse el interesado en determinar el impuesto sobre la renta, con base en un coeficiente de utilidad.⁴⁰

Naturalmente, no es correcto crear alternativas para el cumplimiento de la obligación de autodeterminar el impuesto cuando las disposiciones que se suponen contienen el procedimiento son confusas o inapropiadas, incluso omisas; sería más correcto, reformar la Ley para redactar el procedimiento de una forma directa y sencilla y, después, crear alternativas.

El artículo 87 se refiere a los ingresos que se perciben como pagos por concepto de derechos de autor; concede el derecho a acreditarse o restar cantidades del impuesto determinado, con la finalidad de aminorar el impacto tributario a los creadores de obras literarias, técnicas y científicas, entre otras.

Establece que ante la percepción de ingresos por diversos conceptos, la determinación de los mismos la hará de manera individual, disminuyendo de su impuesto la parte proporcional del acreditamiento mencionado.

El artículo 88 se refiere a las obligaciones generales del régimen fiscal. Finalmente, refiere que, quienes obtengan ingresos esporádico, pagarán el 20% del ingreso, sin deducción alguna y, que el pago, se efectuará dentro de los quince días siguientes a la obtención del mismo.

Es un criterio de la autoridad fiscal o tributaria, considerar que los ingresos esporádicos son aquellos que percibe el contribuyente, una vez al año. Este es un criterio de operación o interpretación que, sólo el personal de la Secretaría de Hacienda sabe, lo cual es otro ejemplo de la inseguridad jurídica en que se encuentra el contribuyente. Cualquier contribuyente que deseara o necesitara el criterio por escrito, deberá solicitarlo, a su vez, por escrito, para que la autoridad se manifieste en el sentido de confirmar la petición.

1. Obligaciones.

Las obligaciones que se asumen con el hecho de inscribirse en el régimen fiscal de honorarios son, básicamente, las siguientes:

- Expedir comprobantes (recibo por honorarios) por los ingresos que obtenga en la prestación de sus servicios;
- Recabar comprobantes que reúnan todos los requisitos fiscales, por las compras de bienes o adquisición de servicios que tenga que erogar con motivo de la prestación de sus servicios;

⁴⁰ *Al respecto cabe hacer notar la deficiente técnica legislativa de los órganos encargados de la elaboración de dichas Reglas, ya que, en la Ley se menciona que se publicarán reglas de Carácter General y se publica una Resolución Miscelánea Fiscal. Si la autoridad usa inapropiadamente los términos, el contribuyente también, lo cual sólo genera desorden.*

- Llevar un registro de sus ingresos y egresos (gastos) en un libro, y conservarlo junto con sus comprobantes de compras e ingresos como parte de su contabilidad;
- Hacer pagos provisionales trimestrales, cuando sus utilidades o ganancias así lo ameriten, en los formularios autorizados y, en las instituciones bancarias autorizadas;
- Presentar una declaración anual por los ingresos que haya percibido en el ejercicio fiscal (del 1° de enero al 31 de diciembre de cada año), durante los meses de febrero a abril del siguiente inmediato.

La obligación mencionada en penúltimo lugar de la lista anterior, es el principal elemento de la problemática planteada y que se pretende corregir.

La razón de la anterior afirmación radica en el hecho de que la Ley del Impuesto sobre la Renta, no contempla expresamente el procedimiento a través del cual el contribuyente, habrá de autodeterminar el impuesto que debe pagar.

Como se mencionó en el apartado anterior, el artículo 86 de la Ley remite a la tarifa del artículo 80 para calcular el impuesto.

El artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece las obligaciones relativas a quienes obtienen ingresos por sueldos y salarios, imponiendo la obligación de hacer el cálculo del impuesto y entero a la Secretaría de Hacienda a los patrones.

El artículo 80 remite 141-B y al 80-A, de lo cual se identifica una compleja integración de la obligación que establece.

2. Autodeterminación.

La autodeterminación del impuesto sobre la renta deberá efectuarse aplicando a la ganancia derivada de restar a los ingresos por honorarios, los gastos o deducciones propios de la actividad, la tarifa que menciona el artículo 80.

Sin embargo este artículo, de manera muy escueta menciona que en la determinación de las retenciones que deban hacer quienes pagan ingresos por sueldos (a sus trabajadores), aplicarán la tarifa a que el artículo se refiere.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dentro de las funciones propias del recientemente creado Servicio de Administración Tributaria (cuya siglas son: SAT, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, para entrar en vigor a partir del 1 de junio de 1996), tiene encomendado la función de orientar al público contribuyente, respecto del

adecuado cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sobre todo, relacionado con el cumplimiento preciso y oportuno en el pago de sus contribuciones o impuestos.

Anualmente, se elaboran manuales de procedimientos, que le informan al contribuyente la forma en que habrá de determinar sus pagos provisionales, así como su declaración anual.

Los manuales o instructivos, mencionan de una manera coloquial la forma en que se determina el impuesto, así como el llenado de la declaración correspondiente para su pago.

¿Acaso no sería más apropiado que se reformara la Ley del Impuesto sobre la Renta y, el procedimiento de autodeterminación, se incluyera tanto en los artículos 80 y 86 de la misma, con la finalidad de que el contribuyente se autodetermine?

En los instructivos (también les denominan taller fiscal)⁴¹, guías,⁴² folletos⁴³ y textos⁴⁴ que analizan y exponen el procedimiento para el cálculo de impuesto establecen que, la mecánica a seguir es la siguiente:

INGRESOS POR HONORARIOS
 (-) DEDUCCIONES AUTORIZADAS
 (=) BASE DE IMPUESTO

A la Base de impuesto se aplicará la tarifa del artículo 80 de la Ley, siguiendo este orden:

⁴¹ *TALLER FISCAL 1997. PAGOS PROVISIONALES HONORARIOS. Edición preparada en el Servicio de Administración Tributaria por la Administración General Jurídica de Ingresos. S.H.C.P. Julio de 1997. Páginas 11 y 12.*

⁴² *Guía Práctica. Personas Físicas. Honorarios y Salarios. Guía práctica para el llenado de la declaración anual de 1999. Servicio de Administración Tributaria (SAT), Administración General Jurídica de Ingresos. Marzo de 2000.*

⁴³ *Folleto "HONORARIOS 1997". Edición preparada en el Servicio de Administración Tributaria (SAT), por la Administración General Jurídica de Ingresos. S.H.C.P. Agosto de 1997. Páginas 17 a 20.*

⁴⁴ *Miranda Amador. Op. cit.. Páginas 202 y 203.*

BASE DE IMPUESTO (GANANCIA)

- (-) LIMITE INFERIOR (-L.I.- cantidad de la columna)
- (=) EXCEDENTE DEL LIMITE INFERIOR
- (X) PORCIENTO PARA PPLICARSE AL EXCEDENTE DEL L.I.
- (=) IMPUESTO MARGINAL
- (+) CUOTA FIJA (cantidad de la columna)
- (=) IMPUESTO SOBRE LA RENTA CAUSADO.

La Ley del Impuesto sobre la Renta, sin tomar en cuenta el orden en que está redactado, señala que al impuesto causado, se le podrá restar el subsidio que se obtiene de aplicar la tabla del artículo 80-A, la cual se aplica de la siguiente forma:

IMPUESTO SOBRE LA RENTA CAUSADO

- (-) LIMITE INFERIOR (cantidad de la columna)
- (=) EXCEDENTE DEL LIMITE INFERIOR
- (X) % DE SUBSIDIO SOBRE EL EXCEDENTE DEL L. INFERIOR
- (=) IMPUESTO MARGINAL

IMPUESTO MARGINAL

- (X) % DE SUBSIDIO SOBRE EL IMPUESTO MARGINAL
- (=) SUBSIDIO SOBRE EL IMPUESTO MARGINAL
- (+) CUOTA FIJA (cantidad de la columna)
- (=) SUBSIDIO

El subsidio determinado una vez aplicada la tabla del artículo 80-A, se podrá restar del impuesto sobre la renta causado, una vez aplicada la tarifa del artículo 80.

Hay que recordar que este subsidio sólo se debe aplicar a una fuente de ingresos, es decir, si el contribuyente tiene ingresos por sueldos y salarios y, además tiene ingresos por honorarios, sólo se podrá restar el subsidio mencionado, cuando se hagan las determinaciones por sueldos y salarios; cuando haga su autodeterminación por lo ingresos por honorarios, ya no lo podrá restar, ni en el pago provisional, ni en la declaración anual.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA CAUSADO

- (-) SUBSIDIO (determinado al aplicar la tabla del art. 80-A)
- (=) IMPUESTO SUBSIDIADO
- (-) CREDITO GENERAL TRIMESTRAL O ANUAL
- (=) IMPUESTO A CARGO, TRIMESTRAL O ANUAL
- (-) I.S.R. RETENIDO (por personas morales)
- (=) IMPUESTO A CARGO (cuando el impuesto causado es mayor a las retenciones trimestrales o anuales)
- (-) PAGOS PROVISIONALES TRIMESTRALES
- (=) TOTAL A PAGAR O CERO.

Este último resultado puede ser una de tres posibilidades: impuesto a pagar, cuando el impuesto fue mayor a los pagos provisionales efectuados, retenciones y crédito general del periodo; será cero, cuando el impuesto determinado sea igual al crédito general acreditado, las retenciones y, en su caso, pago provisionales del periodo; y, finalmente, cero con saldo a favor, cuando el crédito general, las retenciones y los pagos provisionales, sean mayores al impuesto causado.

De lo anterior se confirma que, el hecho de estar inscrito en Hacienda, no implica que, en todos los casos, se debe pagar impuestos como se ha afirmado anteriormente. Es posible que una vez aplicados los procedimientos, inclusive, se derive un saldo a favor al contribuyente, quien tendrá derecho a devolución o a compensarlo en lo futuro, si es que tuviera que pagar impuestos.

Las referencias anteriores, es necesario que se incluyan en la Ley, no precisamente usando las fórmulas aritméticas, sino redactando de tal manera el procedimiento que quede expresamente mencionado.

La única diferencia entre los cálculos del impuesto trimestral y anual, radica en que, en la declaración anual, se podrán restar o deducir, todas

aquellas erogaciones personales como gastos médicos, hospitalarios, dentales, donativos deducibles, hechas en el ejercicio por el que se calcula el impuesto.

En todo caso, es importante hacer notar que, tanto en los documentos que publica la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, así como en los textos que los estudiosos del derecho elaboran, se da por hecho que el procedimiento que se mencionó lo contempla la Ley (LISR), y no es así. La intención de este análisis técnico pretende corregir este error y, que se incluya el procedimiento o secuencia aritmética en el texto de la Ley.

Si estuviera mencionada la secuencia de operaciones aritméticas mencionadas en la Ley, no habría una necesidad significativa para imprimir este tipo de documentos y textos; en todo caso, los estudios que se hicieran, serían para simplificar el procedimiento de determinación y hacerlo más práctico, no para que sepa la comunidad contribuyente cómo se determina el impuesto.

C. Necesidad de modificación de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Se puede considerar el estado de derecho como una situación social y jurídica derivada de lo apropiada que sea la legislación vigente. Esto es, la sociedad debe estar protegida y normada por las disposiciones que componen el Estado de Derecho. Cuando el sistema jurídico no es apropiado a la realidad que vive la sociedad, se entiende que se vive en un deficiente o inapropiado estado de derecho y, para adecuar el sistema jurídico, lo apropiado es que se reforme, adecue o sustituya la Ley.

Las disposiciones tributarias no son ajenas a ser inapropiadas a la realidad social. Propias de la actividad económica que realizan los gobernados y directamente relacionadas con la actividad financiera del Estado, las disposiciones tributarias y fiscales, deben adecuarse y, principalmente perfeccionarse, para que exista seguridad jurídica, tanto para el Estado como acreedor de la aportación de contribuciones, como de los gobernados que son los destinatarios directos de la función pública.

Las disposiciones fiscales o tributarias que carezcan de una apropiada redacción, practicidad, sencillez, están condenadas a no ser observadas o cumplidas, lo cual, provoca una doble función pública, no percibir adecuadamente la contribución y, destinar recursos, cada vez mayores, para comprobar el cumplimiento de las obligaciones.

Las consecuencias derivadas de una inapropiada legislación fiscal, son tanto más costosas, que el tiempo que se invierta en reformarlas para hacerlas lo más apropiadas posibles. La adecuación puede realizarse por periodos definidos, sobre la base de simplificación y practicidad, entre otros principios; reflejan la adecuada función pública, y justificarían en sí mismas, la necesidad del pago de los impuestos.

En la medida en que la función pública sea óptima, oportuna y justa, basada en la legislación vigente, se tendrá la autoridad oficial y moral suficiente, para recibir (que sería lo ideal) y, en su caso exigir, la contribución para los gastos públicos.

En su caso ¿qué consecuencia tendría el que se reforme la Ley del Impuesto sobre la Renta, por lo que se refiere al procedimiento de autodeterminación? Por su puesto, ninguna negativa; al contrario, se estaría en lo que dispone la Ley, que la misma contenga el procedimiento.

Es posible mencionar algunos de los inconvenientes que contiene la Ley:

En primer lugar, la legislación tributaria no está actualizada a las necesidades de la dinámica económica de la sociedad mexicana, esto es, con

los avances tecnológicos y con el aumento de la población económicamente activa, la información relativa a derechos y obligaciones, hace necesaria una adecuación de tales disposiciones. La adecuación implica que el procedimiento de autodeterminación se mencione realmente. Asimismo, se reúnan en la medida de lo posible, las disposiciones relativas a derechos y obligaciones en el propio capítulo regulatorio del régimen fiscal de honorarios.

Como se mencionó anteriormente, la legislación tributaria vigente, no cumple con los principios de sencillez y practicidad que deberían caracterizarla. No, todo lo contrario, además de ser exageradamente técnica, es impráctica; establece que el procedimiento de autodeterminación está en la Ley, cuando en realidad no lo menciona y, además, sus disposiciones complementarias o directamente relacionadas a los diferentes regímenes fiscales, están dispersas en más de tres ordenamientos lo cual prueba su inapropiada estructura.

Ante la omisión del procedimiento de autodeterminación, se hace necesario destinar partidas presupuestales para la elaboración de material informativo que explique lo que no menciona la Ley, el cual, en muchas ocasiones, no es utilizado apropiadamente por quien lo recibe porque, a sabiendas de que existen áreas de asistencia, acude a ellas para que le elaboren el cálculo que debería hacer por sí mismo, no obstante que se le proporcionó material impreso. Es obvio que no toda la gente hace esto, sin embargo, se podría evitar el desperdicio de material impreso cuya vigencia es limitada.

Una vez modificada la Ley e incluido el procedimiento de autodeterminación, el mismo será permanente, mientras esté en vigor la Ley.

Con esta postura, no se pretende eliminar la función de orientación que desarrolla la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tampoco sus funciones de difundir las obligaciones a través de material impreso, lo que se pretende es aportar elementos que permitan hacer más óptima la función pública, fundamentada en la Ley; además de establecer un marco de seguridad jurídica, plenamente identificable para el contribuyente, que es el responsable del pago de contribuciones, impuestos o tributos. Se pretende que, como se menciona en mensajes publicitarios, sea claro que los impuestos o contribuciones pagados, efectivamente están trabajando en beneficio de la población que tributa o contribuye.

La importancia de una adecuación de la Ley, nos llevará a concluir que, el sistema de tributación está basado en la autodeterminación del impuesto por el contribuyente, con base en las disposiciones que la Ley especial dispone; con base en lo que menciona expresamente. Se logra entonces, que el obligado cumpla con el pago de la contribución en función a que tiene los elementos necesarios para tal efecto.

Es probable que los artículos que se refieren al régimen de honorarios sean más, una vez hecha la reforma; tal circunstancia no importa, siempre u cuando las disposiciones sean claras y suficientes para el cumplimiento de la obligación, sin necesidad de estar leyendo dos o tres códigos o leyes, además de necesitar acudir a las áreas de orientación. Esta última afirmación no implica que no es necesaria la función de orientación al contribuyente; no, todo lo contrario, se pretende reforzar la función de orientación, partiendo de las disposiciones legales que la establecen.

Por otra parte, es posible la modificación de la legislación vigente en virtud a que las disposiciones que reglamentan el proceso legislativo para crear, reformar, adecuar y derogar leyes, es lo suficientemente completo para que dicha reforma se lleve a cabo. La trascendencia de la reforma implicaría que cualquier persona que tenga una instrucción primaria, sea capaz de cumplir por sí mismo sus obligaciones tributarias.

El hecho de que la autoridad deje de asignar cantidades importantes para la elaboración de folletería dirigida a proporcionar información a la población, significaría un ahorro importante en la aplicación del presupuesto que, en cambio, pudiera ser destinado a obras de servicio social más prioritarias, como lo son los servicios de educación primaria, de salud, de investigación científica y tecnológica, entre otros importantes.

Así, la inversión que se destine a reformar el texto de la Ley comparado con los gastos derivados de la elaboración de programas de asistencia y folletería informativa, sería mucho menor, en virtud a que se haría una sola vez y como consecuencia de las actividades del periodo de sesiones normal del Congreso de la Unión.

Lo anterior no significa que con esta reforma, será necesario eliminar la función de orientación, no; se aprovecharían de una manera más apropiada los recursos que se obtienen de la recaudación de contribuciones, impuestos o tributos.

La finalidad, como queda manifestado, está en las manos de las autoridades encargadas de administrar la política recaudatoria de contribuciones, sin embargo, dicha política, que en la Ley se marca como de autodeterminación, no será aplicable mientras sea omiso el procedimiento de autodeterminación en la Ley del ISR; no debe ser considerado como normal el hecho de que, no obstante que se lea la Ley, no se obtenga información suficiente para autodeterminar el impuesto que la misma establece.

La función de orientación que realizan las áreas correspondientes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, específicamente las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos del Servicio de Administración

Tributaria⁴⁵, deber ser un elemento de apoyo para problemas excepcionales que presente el contribuyente, no para indicar la forma en que se deben cumplir las disposiciones legales. La Ley misma debe ser suficientemente clara y práctica para que, cualquier persona que la lea, sea capaz de cumplir sus obligaciones fiscales.

Las obligaciones que tiene la autoridad relativas a la publicación de las tarifas actualizadas, tanto para los periodos provisionales como para la declaración anual, sería el complemento necesario para que la obligación se cumpla, con base en un procedimiento de autodeterminación. También corresponde a la autoridad, la publicación oportuna de los formularios en que ha de cumplirse la obligación de pago.

Como puede apreciarse, la obligación puede concentrarse en disposiciones sencillas y precisas, no tienen por qué ser complejas o técnicas.

La función administrativa debe ejercerse en ámbitos como lo son la legislación, las funciones de orientación al contribuyente, mejoramiento de la calidad de los servicios y, más importante aún, la aplicación del presupuesto en áreas de desarrollo educativo, científico y técnico.

⁴⁵ *Obligaciones establecidas en los artículos 33 y 34 del Código Fiscal de la Federación; relacionadas con las facultades que establece el artículo 16, fracciones IV y IX, y 21, Apartado D, fracciones IV, V y VIII del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el D.O.F., el 3 de diciembre de 1999, en vigor al día siguiente al de su publicación.*

D. Propuesta de reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La Ley del Impuesto sobre la Renta, puede ser más adecuada de lo que es actualmente, se hace necesario elaborar propuestas que permitan identificar los alcances de una reforma.

En efecto, la inclusión del procedimiento de autodeterminación del impuesto sobre la Renta en las disposiciones fiscales vigentes no es imposible.

En el supuesto de que los regímenes fiscales de sueldos y salarios, así como el de honorarios, entre otros, se rigen por un mismo procedimiento que depende de la aplicación de la tarifa que se menciona en el artículo 80 de la Ley del ISR, es necesario aclarar cómo se aplica dicha tarifa. De forma similar, se debe precisar la forma en que se aplica la tabla a que se refiere el artículo 80-A, por lo que se refiere a los pagos provisionales. En relación a la autodeterminación del impuesto anual, la reforma afectará al artículo 141 y al 141-A de la propia Ley.

Cuando el segundo párrafo del artículo 86 de la Ley del Impuesto sobre la Renta remite al contribuyente a la tarifa del artículo 80, debemos entender que, en este último artículo se establece el procedimiento de autodeterminación, prácticamente la forma en que se aplica la tarifa mencionada, lo cual puede ser de la siguiente forma:

TARIFA

Límite Inferior	Límite Superior	Cuota Fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	341.35	0.00	3.00
341.36	2897.26	10.24	10.00
2,897.27	5,091.68	265.83	17.00
5,091.69	5,918.87	638.88	25.00
5,918.88	7,086.49	845.68	32.00
7,086.50	14,292.44	1,219.32	33.00
14,292.45	41,666.67	3,597.28	34.00
41,666.68	125,000.00	12,904.52	35.00
125,000.01	166,666.67	42,071.19	37.50
166,666.68	En adelante	57,696.19	40.00

Si la tarifa ha de aplicarse a la ganancia derivada de restar de los ingresos por honorarios del periodo, los gastos o deducciones directamente relacionados con la prestación de los servicios personales independientes, el texto del artículo 80 se sugiere con la redacción siguiente:

“La ganancia o ingreso gravable determinado por el contribuyente se ubicará entre las cifras más inmediatas inferior y superior de las columnas Límite Inferior y Límite Superior de la tarifa, utilizando las cifras del mismo renglón como corresponda. A dicha ganancia se restará la cantidad correspondiente al Límite Inferior; al cociente se denominará Excedente del Límite Inferior. Esta cantidad se multiplicará por el por ciento (o porcentaje) respectivo; al resultado de dicha operación se denominará Impuesto Marginal. Al Impuesto Marginal se le sumará la cantidad correspondiente a la columna de Cuota Fija del mismo renglón; el resultado será el Impuesto sobre la Renta correspondiente.”

·El texto anterior, debería estar mencionado antes de la tarifa, o después, pero debe estar mencionado. Inclusive pudiera ser una construcción diferente en la presente redacción, sin embargo, el texto propuesto es lo suficientemente claro como para que una persona que sabe leer, entienda lo que debe hacer con la tarifa que menciona la Ley.

En el caso que mencionamos, es necesario que la tarifa de incluya en el artículo 86 y, agregarse el párrafo que explique cómo se aplica. También se puede mantener el formato actual, o sea, referir que la aplicación de la tarifa será en los términos del párrafo anterior o precedente de la tarifa, a que se refiere el artículo 80 de la Ley del LISR.

En su caso, el artículo 80-A a que nos remite el artículo 80, también debe ser adicionado con un párrafo que explique cómo se aplica la tabla, haciendo referencia al impuesto determinado en el artículo 80. En este caso, no se pretende hacer una renovación de las disposiciones comentadas, la reforma o adecuación puede hacerse sobre la base del texto actual.

Artículo 80-A.- Los contribuyentes a que se refiere este Capítulo gozarán de un subsidio contra el impuesto que resulte a su cargo en los términos del artículo anterior.

El subsidio se calculará considerando el ingreso y el impuesto determinado conforme a la tarifa contenida en el artículo 80 de esta Ley, a los que se aplicará la siguiente:

TABLA⁴⁶

Límite Inferior	Límite Superior	Cuota Fija	Por ciento de subsidio sobre impuesto marginal
\$	\$	\$	%
0.01	341.35	0.00	50.00
341.36	2,897.26	5.12	50.00
2,897.27	5,091.68	132.92	50.00
5,091.69	5,918.87	319.44	50.00
5,918.88	7,086.49	422.84	50.00
7,086.50	14,292.44	609.66	40.00
14,292.45	22,526.85	1,560.84	30.00
22,526.86	28,584.87	2,400.75	20.00
28,584.88	34,301.80	2,812.70	10.00
34,301.81	En adelante	3,007.07	0.00

El impuesto marginal mencionado en esta tabla es el que resulte de aplicar la tasa que corresponda en la tarifa del artículo 80 de esta Ley al ingreso excedente del límite inferior.

Al impuesto causado, conforme al artículo 80, se restará el monto equivalente al subsidio acreditable que se obtenga de aplicar la misma mecánica para el cálculo del impuesto en el artículo anterior.

Al impuesto marginal resultante de aplicar el procedimiento del artículo 80, se multiplicará por el porcentaje de subsidio de su renglón correspondiente; al resultado, se sumará la cifra de subsidio correspondiente a la cuota fija, de lo que resultará el subsidio al cien por ciento. El subsidio, en su caso, se multiplicará por el subsidio acreditable, el cual se restará del impuesto determinado en el artículo 80.

...

Como podemos observar, la función de adecuación no implica una problemática muy significativa y, principalmente, se logra seguridad jurídica en el contribuyente que entonces, podrá autodeterminar el impuesto sobre la renta que le corresponde pagar, en su caso.

⁴⁶ Como se ha mencionado anteriormente, es necesario verificar la tabla actualizada que debe publicar la S.H.C.P., en el Diario Oficial de la Federación, a efecto de aplicarla al momento de determinar el impuesto sobre la renta correspondiente.

Existen diversas problemáticas derivadas de la redacción actual de la Ley en comento (LISR), sin embargo, pueden ser objeto de solución práctica y directa si se quiere, si se trabaja un poco en ella, como lo puede ser en cualquier otra legislación vigente.

Las aportaciones que en un momento habrán de tomarse en cuenta son, precisamente, las que formulen los servidores públicos encargados de prestar o proporcionar los servicios de orientación en las áreas de Asistencia al Contribuyente del Servicio de Administración Tributaria (SAT) del la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP).

Las reformas mencionadas, serán susceptibles de tomarse en cuenta para la adecuación de los artículos 141 y 141-A de la Ley, por lo que se refiere a la aplicación de las tarifas y tablas respectivamente.

En lo particular, es importante mencionar que la única diferencia entre la determinación de la base gravable del impuesto sobre la renta para los pagos provisionales trimestrales y la determinación de la base gravable para el cálculo del impuesto anual, radica en que, en la declaración anual se restarán las deducciones personales que durante el ejercicio fiscal, erogó el contribuyente. Esto es, del total de ingresos que por honorarios se tuvo en el ejercicio, se restarán, en primer término, las deducciones personales, asimismo, se restarán las deducciones autorizadas propias del ejercicio de la actividad económica.

TOTAL DE INGRESOS DEL EJERCICIO (HONORARIOS)

(-) DEDUCCIONES PERSONALES DEL EJERCICIO

(-) DEDUCCIONES AUTORIZADAS DEL EJERCICIO

(=) BASE DE IMPUESTO ANUAL.

Para el caso específico, el artículo 140 de la Ley (LISR) menciona que, además de las deducciones autorizadas, el contribuyente, al calcular el impuesto anual, podrá hacer las siguientes deducciones personales:

...

- II. Los honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios, efectuados por el contribuyente para sí, para su cónyuge o para la persona con quien viva en concubinato y para sus ascendientes o descendientes en línea recta, siempre que dichas personas no perciban durante el año de calendario ingresos en cantidad igual o superior a la que resulte de calcular el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año.

- III. Los gastos funerales en la parte que no excedan del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, efectuados por las personas señaladas en la fracción que antecede.
- IV. Los donativos no onerosos ni remunerativos que satisfagan los requisitos previstos en esta Ley y en las reglas generales que para el efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y se otorguen en los siguientes casos.
- a) A la Federación, entidades federativas o municipios, así como a sus organismos descentralizados...
 - b) A las entidades a que se refiere el artículo 70-A de esta Ley.
 - c) ...

Como se observa nuevamente, las referencias de la Ley a disposiciones de la misma, son comunes, sin embargo no tienen porque aceptarse como comunes. No es una obligación del contribuyente, ser un experto en el conocimiento de la ley tributaria.

Por otro lado, sí es importante que el contribuyente sepa cómo usar las disposiciones comunes a su régimen fiscal o tributario, particularmente las que se refieren a la determinación de su impuesto a cargo, provisional y anual. Así como los escasos derechos que para cada caso se mencionan, como lo son, las deducciones personales a que hemos hecho referencia.

Las adecuaciones que es necesario hacer a las diversas leyes tributarias, deben ser objeto de un análisis permanente, con la finalidad de perfeccionar el sistema jurídico vigente de manera regular.

CONCLUSIONES.

PRIMERA. El Derecho Tributario es una área del Derecho cuyo desarrollo ha permitido identificarla como una disciplina con autonomía propia, susceptible de la investigación científica.

SEGUNDA. La investigación técnica que se ha desarrollado en torno al Derecho Tributario, radica en aspectos económicos que inciden directamente en la sociedad actual, guardando una interrelación permanente respecto de la demanda de servicios por parte de la sociedad y la prestación de servicios públicos por los órganos del Estado.

TERCERA. Existe una dependencia permanente y constante en el ejercicio de la autoridad de los órganos del Estado, plasmada en la legislación tributaria vigente, respecto del cumplimiento de la obligación de los gobernados, en su carácter de contribuyentes, para la captación de recursos económicos y financieros, que permitan desarrollar la función pública que la sociedad requiere en la forma de servicios públicos, los cuales son, objeto de la función pública.

CUARTA. Basado en su facultad de imperio, los órganos de autoridad determinan las contribuciones, tributos o impuestos que se deben pagar o aportar a los mismos, para el desarrollo de la función pública. El carácter del sistema tributario establecido en la Ley, implica la obligación de determinar la contribución por parte del contribuyente o gobernado, reservándose la autoridad, la facultad de obtener los elementos que le permitan determinar la contribución impuesta al contribuyente. Alternativamente, existe la posibilidad de ejercer la determinación de la contribución, a través de un acuerdo mutuo, como facultad discrecional de la autoridad tributaria.

QUINTA. De la adecuada redacción y estructuración de la legislación tributaria y fiscal, se derivará el apropiado y oportuno cumplimiento de la misma. La elaboración de la Ley tributaria, como función pública atribuible a los órganos de autoridad, tendrá el efecto de provocar el cumplimiento o incumplimiento de la obligación que impone y sus consecuencias no podrán atribuirse, exclusivamente, a la intención de cumplir o transgredir la norma jurídica por el contribuyente.

SEXTA. El oportuno ejercicio en la función pública de los representantes de los órganos del Estado, es un factor determinante en la autoridad moral del Estado, para exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales, específicamente por lo que se refiere a contribuir para los gastos públicos.

SEPTIMA. El sistema tributario mexicano, se basa en la autodeterminación de contribuciones por el gobernado, sin embargo, la adecuada función pública implica que la autoridad, en ejercicio de la función legislativa, aporte elementos con suficiente consistencia jurídica para que, la estructuración de la ley sea clara, sencilla, justa, proporcional y equitativa, en observancia estricta del postulado Constitucional relativo a la obligación de contribuir y a las características de la Ley.

OCTAVA. La función pública será apropiada siempre que esté fundamentada en disposiciones legales claras y precisas; asimismo, la facultad para exigir el cumplimiento de la Ley, dependerá de que la Ley misma contenga los lineamientos necesarios que permitan el cumplimiento espontáneo y oportuno de las obligaciones que la misma establece.

NOVENA. El sistema de determinación de las contribuciones que adopta el sistema mexicano, es el de autodeterminación. Se utilizarán los métodos de determinación por parte de la autoridad y los de negociación concertada, de manera excluyente y, en función del ejercicio del derecho o facultad que la Ley del Impuesto sobre la Renta, otorga a cada parte de la relación tributaria.

DECIMA. La estructuración de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no incluye el procedimiento de autodeterminación del impuesto, no obstante que el Código Fiscal de la Federación, así lo asegura. Para que exista armonía y coincidencia en la aplicación de las disposiciones tributarias mencionadas, se hace necesario adicionar a la Ley del Impuesto sobre la Renta, el procedimiento de autodeterminación en las disposiciones relativas al régimen fiscal de Honorarios y en general por la prestación de servicios personales independientes.

DECIMA PRIMERA. La existencia real del procedimiento de autodeterminación en la Ley del Impuesto sobre la Renta, en las disposiciones relativas al régimen fiscal de los Ingresos por Sueldos y Salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, permitirá el cumplimiento de la obligación de autodeterminar el impuesto a cargo de los sujetos de la Ley, en atención a su estructura actual.

DECIMA SEGUNDA. La reforma de los artículos 80 y 80-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, como se sugiere, tendrá un impacto inmediato en el grupo de contribuyentes a que está dirigido, en virtud a que aportará los elementos necesarios para que se cumpla la obligación que establece. La seguridad jurídica y los extremos del postulado sistema de autodeterminación tributario, garantizará al apropiado cumplimiento de contribuir para los gastos públicos.

BIBLIOGRAFIA.

- Arrijo Vizcaíno, Adolfo. **Derecho Fiscal.** Décima segunda edición. EDITORIAL THEMIS, S. A. DE C.V. México, 1997. XXXVI - 538 páginas.
- Delgadillo Gutiérrez, Luis Alberto. **Principios de Derecho Tributario.** 3a. edición. EDITORIAL LIMUSA, S. A. de C. V. México, 1990. 223 páginas.
- Esquivel Vázquez, Gustavo A. **La Prueba en el Juicio Fiscal Federal.** Editorial Porrúa. México, 1998. 188 páginas.
- Faya Viesca, Jacinto. **Finanzas Públicas.** 3a. edición. Editorial Porrúa. México, 1996. 438 páginas.
- Fernández Martínez, Refugio de Jesús. **Derecho Fiscal.** McGRAW-HILL/INTERAMERICANA EDITORES, S. A. de C. V. México, 1997. LI - 466 páginas.
- Flores Zavala, Ernesto. **Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas.** 32a. edición. Editorial Porrúa. México, 1998. XVIII - 525 páginas.
- Garza, Sergio Francisco de la. **Derecho Financiero Mexicano.** 16a. edición. Editorial Porrúa, S. A. México, 1990. 1025 páginas.
- Kaye, Dionisio J. **Derecho Procesal Fiscal.** 2a. edición. EDITORIAL THEMIS. México, 1990. 362 páginas.
- Lomeli Cerezo, Margarita. **Derecho Fiscal Represivo.** 2a. edición. Editorial Porrúa. México 1997. 347 páginas.

Mabarak Cerecedo, Doricela. Derecho Financiero Público. McGRAW-HILL/INTERAMERICANA DE MEXICO, S. A. de C. V. México, 1996. 174 páginas.

Margadant S., Guillermo F. El Derecho Privado Romano. 22a. edición. EDITORIAL ESFINGE, S.A DE C.V. México, 1997. 532 páginas.

Miranda Amador, Candelario. Análisis Práctico de los Impuestos. EDITORIAL THEMIS, S.A. DE C.V. México 1996. XI - 322 páginas.

Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yáñez, Jorge. Derecho Tributario Mexicano. 3a. edición. Editorial Trillas, S. A. de C. V. México, 1997. 441 páginas.

Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. 2a. edición. Editorial HARLA, S. A. DE C. V. México, 1996. XVI - 309 páginas.

Sánchez Martínez, Francisco y Sánchez Cantú, Yolanda. Formulario Fiscal y Jurisprudencia. 3a. edición. Editorial Trillas, S. A. de C.V. México, 1995. 256 páginas.

Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo. Segundo Curso. 18a. edición. Editorial Porrúa. México, 1997. 891 páginas.

LEGISLACIÓN:

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. 12a. edición. Editorial Trillas, S. A. de C. V. México, 1997. 223 páginas.

Agenda Tributaria 2000. Tax Editores Unidos, S. A. de C. V., 10a. ed., México, 2000.

Compilación Fiscal I. Servicio de Administración Tributaria. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. México, 1998. Código Fiscal de la Federación, 155 páginas. Reglamento del Código fiscal de la Federación, 51 páginas. Ley del Impuesto sobre la Renta, 256 páginas. Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, 58 páginas.

Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria. Diario Oficial de la Federación del 3 de diciembre de 1999.

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2000. Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1999. Primera Sección.

OTRAS FUENTES:

Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Universidad Nacional Autónoma de México. 4a. edición. Editorial Porrúa, S. A. Volúmenes A-CH, D-H, I-O, P-Z. México, 1991. 3272 páginas.

Guía Práctica para el llenado de la Declaración Anual de 1999. Personas Físicas Honorarios . Servicio de Administración Tributaria, Administración General Jurídica de Ingresos, México, Marzo de 2000. 31 páginas.

TALLER FISCAL 1997. PAGOS PROVISIONALES HONORARIOS. Edición preparada en el Servicio de Administración Tributaria por la Administración General Jurídica de Ingresos. S. H. C. P. México, 1997. 34 páginas.

Folleto "HONORARIOS 1997". Edición preparada en el Servicio de Administración Tributaria (SAT), por la Administración General Jurídica de Ingresos. S.H.C.P. México, 1997. 35 páginas.

González Reyna, Susana. **Manual de Redacción e Investigación Documental**. 4a. edición. Editorial Trillas, S. A. de C. V. México, 1990. 204 páginas.