



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS

“ANALISIS DEL PROCEDIMIENTO PARA LA PRESENTACION DE DECLARACIONES FISCALES DEL ISR: PERSONAS FISICAS EN EL REGIMEN DE ACTIVIDADES PROFESIONALES”

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADA EN DERECHO
P R E S E N T A :

JENNY AQUINO DE HAVAZ



ASESOR: LIC. GABRIEL PÉREZ GUERRERO



CIUDAD UNIVERSITARIA, MEXICO, D. F.

2005

m. 3416027



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

Autorizo a la Dirección General de Bibliotecas de la UNAM a difundir en formato electrónico e impreso el contenido de mi trabajo recepcional.

NOMBRE: Jenny Aquino Chávez

FECHA: 28 de junio de 2005

FIRMA: 



UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSE VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PUBLICAS

UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

Cd. Universitaria, D.F., 25 de abril de 2005.

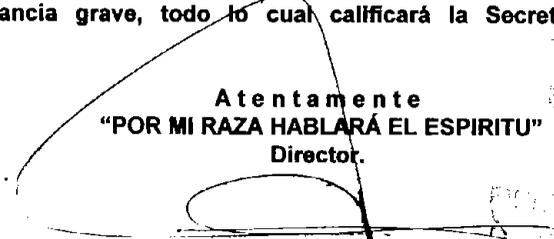
ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante **JENNY AQUINO CHAVEZ** bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada **"ANÁLISIS DEL PROCEDIMIENTO PARA LA PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES FISCALES DE ISR: PERSONAS FÍSICAS EN EL RÉGIMEN DE ACTIVIDADES PROFESIONALES"**.

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
Director.


LIC. MIGUEL ANGEL VÁZQUEZ ROBLES.

DEDICATORIAS.

A mis padres Eva Chávez Trejo
y Fernando Aquino Ramírez
por el amor y apoyo que
siempre me han brindado.

A mis hermanos por el cariño y
comprensión que me han
dado como hermana y amiga.

A mi hija, María Fernanda
por ser la bendición más
grande que Dios me ha dado.

A Román, por nuestra hija y
el gran amor que siempre nos unirá.

A mi asesor el Lic. Pérez Guerrero
por su paciencia y dedicación.

A todos mis profesores de la Facultad que
contribuyeron a mi formación universitaria.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	2
CAPÍTULO I	4
ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LOS IMPUESTOS	4
1.1.- <i>Antecedentes históricos de los impuestos.</i>	4
1.1.1.- En Egipto.....	4
1.1.2.- En Roma.....	5
1.1.3.- En la Edad Media.....	6
1.1.4.- En México.....	9
CAPÍTULO II	18
MARCO GENERAL DE LOS IMPUESTOS	18
2.1.- <i>Definición</i>	18
2.2.- <i>Principios de los Impuestos.</i>	22
2.3.- <i>Marco legal de los impuestos.</i>	26
2.4.- <i>Elementos.</i>	34
2.5.- <i>Clasificación.</i>	43
2.6.- <i>Características.</i>	53
CAPÍTULO III	57
EVOLUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MÉXICO	57
3.1. <i>Definición del Impuesto Sobre La Renta.</i>	57
3.2. <i>Creación del Impuesto Sobre la Renta.</i>	58
3.3.- <i>Implantación del Impuesto sobre la Renta en México.</i>	60
3.3.1. Ley Del Centenario De 1921.....	61
3.3.2. Ley de 1924.....	62
3.3.3. Ley del 18 de Marzo de 1925.....	64
3.3.4. Ley del 31 de Diciembre de 1941.....	67
3.3.5. Ley del 30 de Diciembre de 1953.....	69
3.3.6. Ley del 31 de Diciembre de 1964.....	70
3.3.7. Ley de 1980.....	75
3.3.8. Ley de 2002.....	80
CAPÍTULO IV	92
RÉGIMEN DE ACTIVIDADES PROFESIONALES	92
4.1.- <i>Antecedentes históricos del régimen.</i>	92
4.1.1.- En México.....	93
4.2.- <i>Definición de persona física.</i>	96
4.3.- <i>Definición de prestación de servicio profesional.</i>	100
4.4.- <i>Sujetos que pueden tributar bajo el régimen de actividades profesionales.</i>	101
CAPÍTULO V	102
EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL RÉGIMEN DE ACTIVIDADES PROFESIONALES ..	102
5.1.- <i>Sujetos del Impuesto</i>	102
5.2.- <i>Ingresos acumulables</i>	102
5.3.- <i>Momento de acumulación del ingreso</i>	104
5.4.- <i>Ingresos esporádicos</i>	104
5.5.- <i>Deducciones</i>	105
5.5.1.- Amortización de inversiones.....	110
5.6.- <i>Obligaciones.</i>	112
5.6.1.- Llevar contabilidad.....	119
5.6.2.- Presentación de declaraciones.....	120
5.6.2.1.- Pagos provisionales.....	120

5.6.2.1.1.- Procedimiento de cálculo.....	121
5.6.2.1.2.- Formato de presentación.....	122
5.6.2.1.3.- Fechas de presentación.....	123
5.6.2.1.4.- A través de Internet.....	124
5.6.2.2.- Declaración anual.....	124
5.6.2.2.1.- Deducciones personales.....	124
5.6.2.2.2.- Retenciones de ISR.....	126
5.6.2.2.3.- Procedimiento de cálculo.....	126
5.6.2.2.4.- Formato de presentación.....	128
5.6.2.2.5.- Fecha de presentación.....	129
5.6.2.2.6.- A través de Internet.....	129

CONCLUSIONES.....	130
--------------------------	------------

BIBLIOGRAFÍA.....	134
--------------------------	------------

INTRODUCCIÓN

Todos los países requieren de un sistema tributario para la realización de sus fines, satisfacer las necesidades de la población, para lo cual efectúan gastos, conocidos como gasto público y para el sostenimiento de dichas erogaciones los países obtienen los recursos necesarios de varias fuentes de ingresos, entre ellas está el pago de impuestos, pues estos constituyen la fuente de ingresos más importante.

México no es la excepción y cuenta con su sistema tributario, sin embargo, para poder contribuir con el desarrollo del país se deben conocer las disposiciones fiscales que establecen las leyes, las cuales han dividido a las diversas actividades económicas en regímenes fiscales. Y uno más importantes en el rubro de personas físicas es el de actividades profesionales, debido a que este régimen agrupa a los servicios profesionales que se presentan de manera independiente tales como: abogados, médicos, arquitectos, contadores y en general cualquier profesión.

Sin embargo los contribuyentes utilizan infinidad de excusas para no pagar impuestos y una de ellas es el desconocimiento de cómo cumplir correctamente con sus obligaciones fiscales, aunado a esto tenemos que la estructura de las leyes fiscales, reglamentos y reglas es compleja y se crea confusión en el cumplimiento de las obligaciones. Teniendo como consecuencia el escaso cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales y orillando a los contribuyentes a asumir el riesgo de no declarar sus impuestos.

La presente investigación tiene como objetivo dar a conocer de una manera clara y sencilla las diversas obligaciones a las que están sujetas las personas físicas que tributan de manera específica en el régimen de actividades profesionales y el procedimiento a seguir para el cálculo de sus impuestos; así como la presentación

de sus declaraciones fiscales provisionales y anuales; lugar de presentación, fecha, formato de presentación, y en que casos se realizan vía Internet.

Si los contribuyentes sujetos al régimen fiscal de actividades profesionales conocieran los derechos y beneficios a los que son acreedores, aumentará el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales y por consecuencia la recaudación de impuestos.

CAPÍTULO I

ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LOS IMPUESTOS

1.1.- Antecedentes históricos de los impuestos.

Los impuestos aparecen con el mismo hombre y de manera anárquica, por la tendencia que ha seguido la humanidad en cuanto a la conocida ley del mas fuerte, es decir que el poderoso ha aprovechado tal posición para que el débil en la mayoría de los casos le aporte tributos.

El fenómeno religioso también ha sido aprovechado, pues muchas culturas basaron el pago o rendimiento de un tributo a los que ellos idealizaban o consideraban sus dioses. Se consideraba que si alguien no cumplía con su deber de pagar, pesaría sobre él calamidades como enfermedades, demonios, hasta la muerte misma.

1.1.1.- En Egipto.

En las primeras civilizaciones como la egipcia ya existían los tributos, pues al pueblo Egipcio se le implantó la forma más antigua de tributar, la cual era el trabajo personal, de esta forma lograron construir la famosa pirámide del Rey Keops, que según la historia data de 2500 años antes de Cristo.

El pueblo Egipcio tenía una gran organización pues manejaba un control de declaraciones de impuestos sobre frutos y animales, lo cual se ha podido conocer a través de los trabajos de antropología realizados en las famosas construcciones de este pueblo.

Los Egipcios demostraron su control fiscal, al operar con recibos el cobro de tributos, estos recibos consistían en piezas de cerámica que servían como comprobante de pago de determinados tributos.

Cuando los pueblos se encontraban en guerra, una vez que concluía esta, los triunfadores levantaban construcciones o monumentos en los cuales se hacía mención de los tributos que los vencidos deberían de pagar a los victoriosos. Además los pagadores de los impuestos o tributos al pagar debían incluso arrodillarse y pedir gracia.

1.1.2.- En Roma.

Es en Roma donde surgen los términos de aerarium, tributum, fiscus, etc., que son la terminología fiscal empleada en la legislación nacional y las opiniones doctrinarias contemporáneas.

La cultura romana sentó las bases para el derecho tributario, sin embargo no fue de la imposición más justa, pero sí la más acertada. Surgen en Roma los primeros controles, los órganos recaudadores, los primeros cuerpos jurídicos, incluso el primer censo de la historia.

De igual forma en Roma la guerra fue considerada como una forma de allegarse de impuestos, pues los pueblos sometidos estaban obligados al servicio militar y al pago de impuestos. Uno de los impuestos era el que recaía sobre la propiedad y representaba la condición exigida por Roma para dejar a aquellos en posesión de sus bienes.

Otro impuesto importante fue el de las aduanas el cual era generalmente del 5% y este debía pagarse por cualquier producto que entrará o saliera de la provincia.

El pueblo romano, como experiencia a las nuevas civilizaciones deja las aportaciones de sus emperadores, tales como el Emperador Augusto quien

estableció el impuesto del 1% sobre negocios globales y el Emperador Tito quien implantó el cobro de impuestos por uso de los urinarios públicos en Roma.

1.1.3.- En la Edad Media.

En el siglo XI Europa estaba dividida en grandes extensiones territoriales, sometidas al dominio de un gran señor. A lado de esos dominios había pequeñas propiedades, llamadas alodios; pertenecientes a algún señor independiente, de la que podía disponer libremente.

En las grandes propiedades había extensiones reservadas para la explotación directa por el señor y otras se daban a los cortesanos a cambio del reconocimiento por parte de éstos, de un vasallaje, debiendo protestar al señor fidelidad y lealtad.

Tanto los señores como los vasallos requerían de manos útiles para cultivar sus tierras, por lo que hacían trabajar sus tierras a los aldeanos, los que se dividían en: ingenuiles u hombres libres, quienes no podían ser sometidos a trabajos serviles y los siervos, quienes realizaban los trabajos viles y eran los sucesores de los esclavos de la antigüedad.

El vasallo tenía con el señor obligaciones de dos tipos: prestación de servicios personales y prestaciones económicas.

Entre las obligaciones personales se encontraban: el servicio militar, originalmente esta obligación era muy amplia y por las costumbres se fue restringiendo poco a poco, hasta que en el siglo XIII consistió en acompañar al señor hasta los límites de determinada región y por un término de 40 días. Alojar en su casa a los visitantes de su señor, esta obligación también se fue reglamentando, se determinó el número de visitantes, la atención que debía darles y el número de veces en un año. Dar consejo al señor en los negocios, estando en las audiencias que se celebraban tres veces al año: Pascua, Pentecostés y Nochebuena.

Entre las prestaciones económicas estaban: las ayudas en dinero, había cuatro casos en los que el vasallo debía ayudar económicamente al señor: pagar el rescate del señor cuando éste caía prisionero, para equiparlo cuando marchaba para las Cruzadas, cuando se casaba su hija y cuando se armaba caballero su hijo.

Los siervos debían también cumplir con obligaciones personales y también económicas para su señor.

Las obligaciones personales que tenían los siervos para con el señor feudal eran: cultivar las tierras propiedad del feudo, cuidar sus viñedos, segar sus trigos, almacenar sus mieses; se fijaba el número de días que debían trabajar así como si debían concurrir solo con sus brazos o con animales y aperos. Transportar la leña, la piedra, los alimentos, reparar los caminos y los edificios.

Dentro de las obligaciones económicas se encontraban: la capitación, el formariage y la mano muerta.

La capitación.- Era un censo que se pagaba por cabeza, cada año.

El formariage.- O servidumbre patrimonial, cantidad que se pagaba al casarse con persona extraña al feudo o con persona del mismo feudo, siendo mucho más elevada la cantidad cuando se trataba de un extraño al feudo.

Mano muerta.- Era el derecho del señor a adjudicarse los bienes de un siervo al morir sin dejar hijos. Los parientes colaterales no podían heredar, sólo si la autorizaba el señor, pagando un derecho de relieve.

Para los demás miembros del feudo las rentas más frecuentes eran: el censo, el pecho o talla y las tasas de rescate.

El censo.- Consistía en una renta en metálico que los aldeanos debían pagar en proporción de su predio, si no pagaban se les despojaba o se les exigía una multa.

El pecho o talla.- Se llamaba así porque en el momento de pagar el impuesto se hacía una talla con cuchillo en un pedazo de madera, los actos que originaban el pago de este impuesto básicamente eran:

- a) El casamiento de una de las hijas del señor.
- b) Armar de caballero a un hijo del señor.
- c) La adquisición de equipo para las cruzadas y
- d) Rescate del señor.

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

Además el señor percibía derechos en metálico o en granos por cada cabeza de ganado, buey, camero, puerco o cabra. Cobraba derechos por la venta de trigo, de sal, de carne, de mercancías, de cerveza, de parada, de mercado, de canasta, de feria.

Los aldeanos debían cocer su pan en el horno el señor, a moler su trigo en el molino señorial y a pisar las uvas en su lagar, pagando por cada uno de estos actos un derecho en especie, llamado banalidades. También se exigían derechos por cortar leña en los bosques, por pastar ganado y por pescar en las aguas señoriales.

Los aldeanos que acudían ante los Tribunales estaban obligados a pagar derechos por el servicio de justicia.

El señor tenía el derecho de confiscar los bienes de aquellos vasallos que faltaban a la fe jurada; al derecho de naufragio, consistente en que todos los restos de los

naufragios que el mar arrojaba a las costas pertenecían al señor, derecho a los bienes de los extranjeros que morían dentro de su territorio.

El señor gravaba el tránsito de las mercancías a través de los impuestos de peaje y pontazgo.

Impuesto de peaje.- Consistía en pagar por transitar por los peligrosos y escasos caminos.

Impuesto de pontazgo.-Consistía en pagar por pasar por los pocos puentes que existían en ese entonces.

A partir del siglo XVI se considera que el impuesto es el precio de los servicios prestados y por consecuencia no puede ser recaudado en beneficio personal del soberano, sino por razones de necesidad del Estado.

1.1.4.- En México.

En la época prehispánica existía una rigurosa y en ocasiones despiadada tributación, especialmente sobre los pueblos vencidos, pero no existía propiamente una imposición en el sentido moderno del término, por lo que se dice que las rentas tienen su origen en el periodo colonial.

En el pueblo Azteca se determinó la importancia de la recaudación de los tributos y por ello se estableció un sistema a través de los "Calpixquis" quienes eran identificados en la Tenochtitlán por portar una vara y un abanico.

Los soberanos aztecas exigían los productos que eran codiciados en ese tiempo como: los cigarras, animales tales como águilas, bolas de caucho y cierto número de mancebos a los cuales por motivos religiosos se les sacrificaba arrancándoles el corazón.

El pueblo Azteca marcó la pauta para lo que hoy se conoce como impuestos ordinarios y extraordinarios, pues ellos manejaban impuestos normales y los famosos impuestos de guerra o para celebridades religiosas.

Sus impuestos básicamente fueron desarrollados en especie y posteriormente canjeados en dinero o monedas con la llegada de los conquistadores españoles.

Los aztecas contaban con una organización tributaria fundada en el cobro de tributos a los pueblos sometidos y también a su propia población.

Existía tres maneras diferentes de organización tributaria:

Primera, la de los pueblos que se daban de paz, que sólo llevaban su tributo porque conservaban completa autonomía, sin que en ellos hubiese ni la intervención de los calpixque;

Segunda, la de aquellos en que se ponían recaudadores, pero que elegían libremente a sus tecuhtli y conservaban completa independencia en su régimen propio y;

Tercera, la de los que recibían señor por nombramiento de quien los había conquistado.

En el caso de los pueblos sometidos, los tributos consistían en alimentos, mantas, prendas de vestir, plumas, pieles, joyas, metales, papel ámate y diversos objetos exóticos; así como mano de obra, principalmente para los cultivos, la maquila de diversos objetos y la construcción de templos, calzadas, palacios y todo lo necesario para el engrandecimiento y embellecimiento de la ciudad de tenochtitlán.

Y en el caso de la propia población, consistían en el pago a los señores, así como tributos religiosos y militares durante tiempo de guerra.

Las excesivas cargas tributarias cobradas por los aztecas a los pueblos sometidos contribuyeron a favor del movimiento armado de los conquistadores, presionando el propio Cortés para que los naturales de las diversas tribus no cumplieran con los tributos exigidos por Moctezuma, esto originó que dejaran de cubrir con las cargas exigidas por los aztecas, sin embargo se vieron obligados a cumplir con las demandas que requerían los soldados españoles, particularmente de oro y piedras preciosas.

Los conquistadores establecieron múltiples gravámenes sobre los pueblos conquistados existiendo al mismo tiempo los tributos de los aztecas y las gabelas españolas, para corregir estos abusos se dieron disposiciones reales, a través de las Leyes de Indias.

En la época virreinal, el Consejo de Indias poseía facultades legislativas y administrativas, lo que le permitía establecer una imposición mayor a la requerida, exigiéndose fundamentalmente los siguientes gravámenes:

- a) Comunes (sostenimiento del virreinato),
- b) Remisibles (los remitidos a la Metrópoli),
- c) Particulares (finalidades especiales),
- d) Ajenos (administrativos),

Además de las anteriores contribuciones se exigían contribuciones municipales y las relativas a la armada, el derecho de mar, alcabalas sobre comercio, industria, amonedación, ensaye, desagües, alcoholes, naipes y tabacos, etc., así como el diezmo.

Iniciado el movimiento de independencia, se dio una situación de mayor flexibilidad, hubo mayores libertades y franquicias, al quedar suprimidas por los insurgentes las gabelas y tributos a cargo de las castas e indios, aboliéndose el papel sellado y gravámenes sobre la pólvora.

Tanto en el Acta de Independencia de 1813, como en la Constitución de Apatzingán de 1814 se estableció como obligación de los ciudadanos la de contribuir a los gastos públicos y militares.

En la Constitución de 1824, el Congreso estableció lineamientos generales en materia hacendaria y expidió la "Ley de Clasificación de Rentas Generales y Particulares", comprendiendo tanto a la Federación como a los Estados, sin aunque dicha ley tuvo poca aplicación debido al clima político que se vivía en aquel momento, se legisó en materia fiscal y se estableció el uso del papel sellado, impuestos sobre alcoholes, peajes, etc.

Durante las administraciones de López de Santa Anna; existieron muchas disposiciones tributarias, siendo de carácter casuista.

El 29 de mayo de 1853 López de Santa Anna, declara los ramos que forman parte de la hacienda pública, divididas en dos clases: rentas nacionales y municipales.

Las nacionales son los productos por arrendamiento o enajenación de los bienes muebles e inmuebles del dominio de la nación. Además, derechos de:

Importación y exportación; circulación de moneda e impuestos al oro y la plata; al consumo; por la venta de fincas rústicas y urbanas; productos de la renta del tabaco y del papel sellado, naipes, salinas, correos, lotería, acuñación de moneda; de fortificación en Veracruz, peajes; al consumo de géneros, frutos, licores y efectos nacionales; pasaportes y cartas de seguridad; réditos y capitales reconocidos a la nación; sobre títulos, los de oficios vendibles y renunciables; multas; alcances de cuentas; donativos; patentes sobre giros mercantiles;

profesiones y ejercicios lucrativos; objetos de lujo; sobre sueldos y salarios; de amortización sobre la adquisición de fincas y capitales por las manos muertas, de descubrimiento de tesoros ocultos; impuestos sobre herencias, sobre fincas rústicas y urbanas y descuentos para montepío y militar.

Las municipales comprenden el producto de propios y arbitrios; cerveza. diversiones públicas, canales, patentes y licencias, mercados públicos, contribución directa sobre el valor de fincas rústicas y urbanas, sobre carruajes, carros, caballos y bestias de tiro.

Para cubrir tanto gasto Santa Anna vende a los Estados Unidos la Mesilla por siete y aunque una parte de ellos llega al Erario, de inmediato es consumida por la guerra y el agio. Además, con el mismo propósito, restablece las alcabalas y aplica otros impuestos a la propiedad y al trabajo.

Entre las nuevas contribuciones se cuentan ahora: Dos reales mensuales por cada canal. Un peso a cada pulquería, hotel, café y fonda de una sola puerta y tres a cada una de las demás. Medio real por cada puesto fijo o ambulante. Cinco pesos por cada coche, carretela o carruaje de cuatro asientos, dos pesos y medio por los de dos. De tres a cinco pesos los carruajes de alquiler. Dos pesos por cada caballo frisón y de silla. Un peso mensual por cada perro; después por cada animal doméstico. Las penas van desde la pérdida de los animales, hasta las multas. La multa por no hacer espontáneamente el pago es la triplicación de la cuota. Doscientos pesos a los que murmuraran o censuraran al gobierno. Por supuesto, quedan exentos del pago, el jefe supremo de la nación, el arzobispo, los secretarios del despacho, representantes de naciones extranjeras y los de las legaciones del gobernador del distrito y el comandante general.

El 9 de enero de 1864, el Ministro de hacienda, expide un decreto en el que especifica la contribución por las puertas, un real, y ventanas exteriores de edificios urbanos y rústicos, cuatro centavos. El 23 de febrero, otra contribución por las luces exteriores de cada casa, vivienda o local.

Poco después se prohíbe la introducción de impresos que ataquen o censuren las disposiciones del gobierno.

La gente se revela contra la Injusticia y los excesos de las imposiciones, Santa Anna al ver el descontento general de la población consulta a algunas personas sobre la manera de transformar su gobierno, sin embargo, no les hace caso.

Posteriormente en la Constitución de 5 de febrero de 1857 en su artículo 31, se estableció la obligación de los mexicanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, mientras que en materia fiscal se expide el mismo año, la "Ley de Clasificación de rentas", es esta ley ya se separan los ingresos federales de los estatales e incluyendo, estos a los municipales.

Durante el imperio de Maximiliano se estableció un Tribunal de Cuentas, el cual efectuaría revisiones a nivel nacional, emitiéndose también la Ley sobre Organización de la Hacienda Municipal de 1863 y la de pensiones Militares de 1865.

Restablecido el gobierno de Juárez, se procuró reorganizar la hacienda pública por medio de facultades extraordinarias. El 1º de diciembre de 1867 se estableció el Reglamento para la Administración y Contabilidad de los Caudales del Gobierno Federal volviéndose a aplicar y luego a derogar, la Ley de Clasificación de Rentas de 1857, y prohibiéndose a los Estados gravar importaciones y exportaciones.

En 1877, el primer periodo presidencial del general Porfirio Díaz; y en el del general Manuel González, se emitieron disposiciones fiscales de cierta importancia: las dirigidas a la precisión del contrabando y se insiste en la extinción de las alcabalas, sobresaliendo una nueva Ley del Timbre.

En 1864 nuevamente en el poder el general Díaz, se promulgó la Nueva Ley sobre Contribuciones Directas del Distrito Federal, así mismo en la Constitución

en su artículo 124, se prohíben las alcabalas y se emiten disposiciones sobre la minería y el comercio exterior.

En 1903, mediante la Ley de Organización Política y Municipal del Distrito Federal se establece la Dirección General de Rentas, la cual es facultada para recaudar y administrar todos los impuestos, rentas e ingresos, apareciendo posteriormente el reglamento de la Ley del Timbre.

Al retirarse el general Díaz, ocupa interinamente la Presidencia de la república el Licenciado Francisco León de la Barra y posteriormente, el 7 de junio de 1911, entra a la capital Francisco I. Madero, prohibiéndose inmediatamente la importación de armas y municiones.

En la presidencia de Madero no hubo en realidad novedad alguna en materia fiscal, aconteciendo lo mismo durante el gobierno de Victoriano Huerta.

El 5 de febrero de 1917 es promulgada la actual Constitución Política, donde se establecen impuestos a la producción de petróleo, energía eléctrica, teléfonos, uso y aprovechamiento de aguas de propiedad nacional y diversos sobre minería.

En nuestro país han existido impuestos tales como:

Impuesto de avería.-consistía en el pago que hacían a prorrata los dueños de las mercancías que se transportaban en buques y que se pagaban para los gastos de los buques y que reales que escoltaban a las naves que encontraban a salían del Puerto de Veracruz.

Este impuesto llegó a manejarse en un 4% del valor de las mercancías.

Impuesto de almirantazgo.- este impuesto lo pagan los barcos que llegan a los puertos, por la entrada y salida de mercancías. El pago de este impuesto lo hacían los dueños de las mercancías y llegó a alcanzar el 15%.

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

Alcabala.- consistía en el pago por pasar mercancía de una provincia a otra.

Impuesto de caldos.- siendo pago este impuesto por la fabricación de vinos y aguardientes.

Impuesto del timbre.- consistía en un pago amparado por estampillas que se adquirían ante las autoridades fiscales.

Impuesto sobre ingresos mercantiles.- impuesto que pagaban los comerciantes por el ejercicio de sus actividades y que llegó a alcanzar la tasa del 4%. Este impuesto se puede decir que desapareció recientemente al surgir el impuesto al valor agregado.¹

En 1921 se implanta un impuesto federal extraordinario sobre los ingresos o ganancias sobre los particulares provenientes del ejercicio del comercio, la industria, alguna profesión liberal o artística, así como sobre sueldos, salarios participaciones y valores, a cubrir en una sola ocasión y en el mes de agosto de ese año.

De lo anterior podemos concluir, que el origen de las contribuciones no fue de lo más justo y equitativo, pero se transforman en uno de los medios más importantes de subsistencia y justificación del Estado, el cual tiene la necesidad de ser

¹Sanchez Piña, José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal, 6ed. Editorial Pac., México, 1995. pag. 9

conducido por un gobierno, y este a su vez para satisfacer las necesidades de sus comunidades, le es necesario la implantación de las contribuciones.

CAPÍTULO II

MARCO GENERAL DE LOS IMPUESTOS

2.1.- Definición.

La palabra impuesto proviene de la raíz latina, *impositus*, que significa: tributo o carga.

Para poder llegar a una definición del concepto de impuestos es preciso hacer alusión a las diversas teorías existentes al respecto dentro de las cuales encontramos las siguientes:

La Teoría de la Equivalencia

“Considera al impuesto como el precio correspondiente a los servicios prestados por el Estado a favor de los particulares, la cual no es aceptable por que nadie recibe los beneficios de los servicios públicos en proporción a los impuestos que paga, y en muchos casos, el beneficiario particular es inversamente proporcional al impuesto pagado.

La Teoría del Seguro

Considera al impuesto como una prima de seguro que los particulares pagan por la protección personal, por la seguridad que en sus bienes y en su persona les proporciona el Estado. No podemos aceptar que el Estado tenga como única función la protección individual, su existencia sobre pasa con mucho este cometido, además de que el producto de los impuestos tiene muy diversas finalidades.

La Teoría del Capital Nacional

Establece que los impuestos representan la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda el manejo del capital del Estado, a fin de mantener y desarrollar la planta generadora de riqueza de un país. Se ha atacado esta teoría en virtud de que el fin de los impuestos no puede circunscribirse solo a esta actividad.

La Teoría del Sacrificio

Identifica al impuesto como una carga que debe ser soportada con el mínimo esfuerzo. Esta teoría más de tratar de justificar la existencia de los impuestos, proporciona un elemento que se debe considerar en el establecimiento de las contribuciones: que el sacrificio que produzca el impuesto en cada individuo sea el menor posible.

Teoría del deber.

La verdad es que el fundamento y la justificación jurídica de los impuestos se debe encontrar en la propia disposición constitucional que establece la obligación de contribuir a los gastos públicos del ente político al cual esta ligado el individuo, ya sea por razones de nacionalidad o de economía".²

Existen muchos conceptos de los impuestos que han sido elaborados por los tratadistas, pero sólo señalaré los que he considerado como fundamentales:

Narciso Sánchez en su libro Elementos de Finanzas Públicas señala a los siguientes autores:

² Delgadillo Gutiérrez. Principios de Derecho tributario. 3ed. Editorial Limusa, México, 1995. pag. 67

“Para Giannini, el impuesto es una prestación pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir de su potestad de imperio, originaria o derivada, en los casos, en la medida y según los modos establecidos en la ley, con el fin de conseguir un ingreso.

Manuel De Juano, sostiene que el impuesto es la obligación pecuniaria que pesa sobre las personas en su calidad de integrantes de un estado por tener bienes o rentas en el mismo, exigida legalmente según su capacidad contributiva en base a las normas fundamentales de país y a los principios de igualdad, generalidad y uniformidad, cuya recaudación debe destinarse a satisfacer las necesidades y servicios públicos indivisibles o el déficit de los divisibles.

Por su parte Narciso Sánchez conceptúa a los impuestos como las contribuciones que conforme a la ley, exige el estado, con carácter general, obligatoria e impersonal, a todas las personas físicas y morales, cuya situación coincide con el hecho generador del tributo, y que lleva como destino cubrir el gasto público sin esperar una compensación o beneficio directo los sujetos pasivos”.³

Ernesto Flores Zavala en su libro de Elementos de Finanzas Públicas menciona los conceptos de los siguientes autores:

“Eheberg los impuestos son prestaciones, por lo regular en dinero, al estado y demás entidades de derecho público, que las mismas reclaman, en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas.

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

³ Sánchez Gómez, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. Editorial Porrúa, México, 1999, pag. 223-224

colectivas. Su carácter es coactivo y su producto se destina a la realización de servicios de utilidad general y de naturaleza Indivisible.

Viti de Marco afirma 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”.⁴

La autora Doricela Mabarak argumenta que “el impuesto es una prestación porque en la relación jurídica fiscal que se establece para el pago de la contribución, la obligación recae exclusivamente sobre el contribuyente, en tanto que el derecho correlativo corre a cargo, también, de manera exclusiva, de la autoridad gubernamental; es decir, esta no adquiere el compromiso de entregar nada concreto o individualizado a cambio del pago efectuado, pues el contribuyente aporta la suma de dinero que se le exige en los términos legales y esto da por terminada la relación jurídica que surge entre ambos, la cual volverá a surgir cuando se realice en el futuro otro hecho que genere la obligación fiscal.”⁵

De la Garza nos define al impuesto como “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”.⁶

La definición que nos da el Diccionario Jurídico Mexicano del impuesto es la siguiente: “es la obligación coactiva, generalmente pecuniaria, que un ente público tiene derecho a exigir de las personas llamadas por ley a satisfacerla, cuando se realizan los supuestos reveladores de capacidad económica.”⁷

⁴ Flores Zavala, Enrique. Elementos de Finanzas Públicas. 32ed. Editorial Porrúa, México, 1998, Pag.35

⁵ Mabarak Cerecedo, Doricela. Derecho Financiero Público. Editorial Mc Graw-Hill, México, 1995, pag. 60

⁶ Garza De La, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 18 ed. Editorial Porrúa. México, 1999, pag. 377

⁷ Instituto de Investigaciones Jurídicas. Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano. I-O, Editorial Porrúa, México, 2001, pag. 1941

Mientras que el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2º, fracción I, que dice: "Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma norma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este mismo artículo"

La anterior definición legal no es una definición ya que definir es fijar con precisión la naturaleza de una cosa, en primer lugar por que 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, en segundo lugar, como nos dice De la Garza tiene carácter residual es decir, que se obtiene por eliminación y no por que precise la naturaleza del impuesto, pues será impuesto la contribución que no sea aportación de seguridad social, contribución de mejoras o derechos.

De las anteriores definiciones podemos señalar que el impuesto es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial directo o inmediato.

2.2.- Principios de los Impuestos.

El ejercicio de la potestad tributaria debe observar una serie de principios.

La aplicación indiscriminada y arbitraria de impuestos puede provocar graves consecuencias económicas, políticas y sociales en un Estado de ahí la existencia de los principios fundamentales o esenciales:

Estos principios son originalmente propuestos por el sobresaliente liberalista Adam Smith y reconocidos y plasmados implícitamente en nuestra legislación fiscal.

Principio de igualdad.

“I.- Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal. Los gastos del Gobierno, en lo que concierne a los súbditos de una gran nación, vienen a ser como los gastos de administración de una hacienda con respecto a sus copropietarios, los cuales, sin excepción, están obligados a contribuir en proporción a sus respectivos intereses. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición”.⁸

Se dice que este principio inspiró a las Constituciones de diferentes países, entre ellos a México, en la Constitución de 1857 y la de 1917, las cuales proclaman este principio de justicia al establecer como obligación de los mexicanos el contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes en el artículo 31 fracción IV.

Principio de certidumbre.

II.- “El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adecuada, todo debe ser duro y conciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona. Donde ocurre lo contrario resultará que cualquier persona sujeta a la obligación de contribuir estará más o menos sujeta a la férula del recaudador, quien puede muy bien agravar la situación contributiva en caso de malquerencia, o bien dádivas, mediante amenazas. La incertidumbre de la contribución da pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aun cuando no incurran en corrupción y abuso. La certeza de lo que cada individuo tiene obligación de pagar es cuestión de tanta

⁸ Smith, Adam. La Riqueza de las Naciones. Trad. Gabriel Franco. Editorial. Fondo Cultural Económico. México, 1937, pag. 726.

importancia, a nuestro modo de ver, que aun una desigualdad considerable en el modo de contribuir, no acarrea un mal tan grande -según la experiencia de muchas naciones- como la más leve incertidumbre en lo que se ha de pagar”.⁹

Este principio señala que las leyes tributarias deben estar redactadas de forma clara y precisa respecto a los elementos como: sujetos, objeto, tasa, cuotas, tarifas, momento de nacimiento de la obligación, lugar, época y forma de pago, obligaciones y sanciones, para que sean comprendidas por todos los contribuyentes y así evitar la incertidumbre.

Principio de comodidad.

III.- “Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la manera que sean más cómodos para el contribuyente. Un impuesto sobre la renta de las tierras o de las casas, pagadero en el momento mismo en que el dueño las cobra, se percibe con la mayor comodidad para el contribuyente, pues se supone que en esa época se halla en mejores condiciones de satisfacerlo. Los impuestos que recaen sobre aquellos bienes de consumo que, al mismo tiempo, son artículos de lujo, vienen a pagarse definitivamente por el consumidor y de una manera muy cómoda para él. Las va satisfaciendo poco a poco, a medida que tienen necesidad de comprarlos. Como, por otra parte, también se halla en libertad de adquirirlos o no, según le plazca, la incomodidad resultante de estos impuestos es una culpa que a él únicamente se le puede imputar”.¹⁰

Las leyes tributarias deben establecer la fecha y forma de pago de los impuestos, de tal forma que facilite el cumplimiento de la obligación tributaria, es decir, cuando resulte más cómodo, fácil y conveniente para los contribuyentes.

⁹ Smith, Adam. Op. Cit. Pag. 727

¹⁰ Idem.

Principio de economía.

IV.- “Toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que se ingresan en el Tesoro público, acortando el periodo de exacción lo más que se pueda. Un impuesto únicamente puede recabar de los particulares mayores cantidades de las que de hecho se ingresan en las cajas del Estado en los cuatro casos siguientes: primero cuando la exacción requiere un gran número de funcionarios, cuyos salarios absorben la mayor parte del producto del impuesto y cuyos emolumentos suponen otra contribución adicional sobre el pueblo. Segundo, cuando el impuesto es de tal naturaleza que oprime la industria y desanima a la gente para que se dediquen a ciertas actividades que proporcionarían empleo y mantendrían un gran número de personas. De esa manera, cuando se obliga a alguien a pagar una contribución de esa especie, disminuye o anula los fondos que servirían para satisfacerla de una manera más fácil. Tercero, las confiscaciones y penalidades en que necesariamente incurran los individuos que pretenden evadir el impuesto, suelen arruinarlo, eliminando los beneficios que la comunidad podría retirar del empleo de sus capitales. Un impuesto excesivo constituye un poderoso estímulo a la evasión, por lo cual las penalidades a los contraventores crecen proporcionalmente a la tentación que la ocasiona. Cuarto y finalmente, se sujeta a los pueblos a visitas frecuentes y fiscalizaciones odiosas, por parte de los recaudadores se les hace objeto de muchas vejaciones innecesarias, opresiones e incomodidades, y aunque la vejación, en un sentido riguroso, no significa ningún gasto, es ciertamente equivalente a una carga redimiría gustoso. De uno u otro de estos cuatro modos distintos, los impuestos llegan a ser con frecuencia mucho más gravosos para el pueblo que ventajosos para el soberano”.¹¹

Lo ideal del establecimiento de los impuestos, es que el producto de estos, debe de entrar al tesoro público, con la menor diferencia posible, es decir, se debe

¹¹ Ibidem, pag. 728

lograr el menor costo posible en el manejo de la recaudación, control y administración, para que la mayor parte del rendimiento de los impuestos sean utilizados para satisfacer las necesidades públicas.

Los principios establecidos por Smith han superado con creces la prueba del paso del tiempo. A lo largo de la historia se han añadido otros principios, aunque a veces éstos han sido dañinos y contradictorios.

2.3.- Marco legal de los impuestos.

El fundamento legal de los impuestos está en el inciso IV del artículo 31 de la Constitución Política, que obliga a contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

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

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Este artículo constitucional establece lo siguientes puntos:

- 1.- La obligación, para todo mexicano, de contribuir a los gastos públicos.
- 2.- Se reconoce que las Entidades que tienen derecho a percibir impuestos son la Federación, el Estado y el Municipio.
- 3.- Que los impuestos se deben establecer por medio de leyes.
- 4.- Que los impuestos se deben establecer para cubrir los gastos públicos.
- 5.- Que deben ser equitativos y proporcionales.

Respecto al punto número uno, surge la pregunta ¿sólo los mexicanos tienen la obligación de contribuir al gasto público? ¿y los extranjeros?

Si bien es cierto la Constitución sólo se refiere a los mexicanos al establecer la obligación tributaria, también es cierto, que la misma no prohíbe que dicha obligación sea impuesta a los extranjeros, por lo que el legislador puede establecerla en las leyes ordinarias.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 1º no hace distinción entre mexicanos y extranjeros.

Artículo 1o.- “Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. Sólo mediante Ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico...”

Mientras que la Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 1º reconoce como sujetos del impuesto tanto a los mexicanos como a los extranjeros.

ARTICULO 1o.- “Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

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

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

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

Por lo que los extranjeros también están obligados a contribuir al gasto público cuando caen en los supuestos previstos por la ley, aunque la Constitución sólo hable de los mexicanos.

En el punto dos, se refiere a los sujetos activos, teniendo este carácter la Federación, los Estados y los Municipios, pues tienen el derecho y la obligación de percibir los impuestos.

Así mismo la Constitución establece que los mexicanos deben contribuir a los gastos públicos del Estado y Municipio en que resida, es decir, que tienen derecho a gravar el Estado o Municipio en que el causante tiene su domicilio. Sin embargo, debe hacerse notar que el poder tributario se mantiene en un órgano estatal, ajeno al Municipio, como lo es el Congreso del Estado y no se le atribuye a los Municipios, quienes son los únicos con facultades de recaudación.

El punto número tres habla del principio de legalidad, al referirse a que los impuestos deben ser establecidos por medio de leyes, es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y que sean emanadas del Congreso de la Unión, para que sea aplicadas sin distinciones y en igualdad de condiciones para todos aquellos sujetos a quien se dirige.

Respecto al principio de legalidad la Suprema Corte de Justicia ha dicho: **IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL.** El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el

cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles. Pleno. Semanario Judicial de la Federación, 91-96 Primera Parte. Página: 173

Lo que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado en la anterior jurisprudencia es que si existe la necesidad de que la carga tributaria esté establecida en una ley, pero esto no significa solamente que el acto creador del impuesto deba emanar del Poder que, conforme a la Constitución, está encargada de la función legislativa, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto, la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, para que no quede al arbitrio de las autoridades exactoras.

Lo anterior se confirma en la siguiente jurisprudencia. IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA DE. La exigencia de que los elementos esenciales de un tributo se consignen expresamente en la ley que lo establece, no llega al extremo de pretender la definición de los conceptos que utilice ni excluye la posibilidad de que la norma se interprete para averiguar su correcto alcance. Lo que prohíbe la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, es que la creación propiamente dicha del impuesto quede a cargo de una autoridad distinta del legislador, lo cual no acontece cuando en la ley aparecen determinados los elementos del tributo, requiriéndose únicamente de la interpretación para fijar su exacto sentido, puesto que interpretar la ley no equivale a crearla, sino nada más a desentrañar el sentido de la ya existente. Cuarta Sala. Semanario Judicial de la Federación. VIII-Noviembre. 4ª. XXXVI/91. Página 69

En el punto número cuatro, se dice que los impuestos deben cubrir los gastos públicos.

Por su parte Flores Zavala dice que por gasto público debe entenderse “todo el que sea necesario para que las entidades públicas realicen sus atribuciones, es decir, para el desarrollo de sus actividades”.¹²

Considero acertada la definición que da Flores Zavala, porque los impuestos son destinados a satisfacer los gastos que la actividad del Estado requiera, sin señalar que dicha actividad deba estar encaminada a satisfacer necesidades colectivas, aunque estas sean la parte mas importante de la actividad del Estado. Debido a que el Estado realiza actividades con fines particulares; por lo que los gastos que realice justificadamente el Estado tendrán el carácter de gastos públicos.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dicho. IMPUESTOS, GASTO PUBLICO ESPECIAL A QUE SE DESTINEN LOS. NO HAY VIOLACION AL ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL, FRACCION IV. El artículo 31 de la Constitución Federal establece en su fracción IV, una obligación a cargo de los particulares mediante el pago de impuestos que deben satisfacer dos requisitos: los de proporcionalidad y equidad determinados en ley expresa. Esa obligación tiene como objeto el de la satisfacción de los gastos públicos que el Estado debe cubrir en beneficio de la colectividad. El señalamiento de que con los impuestos deban cubrirse los gastos públicos, no constituye una prohibición para que los tributos se destinen desde su origen, por disposición de las legislaturas, a cubrir un gasto en especial siempre que éste sea un beneficio de la colectividad. Si alguna prohibición contiene el precepto, no es otra que la de que los impuestos se destinen a fines diferentes a los del gasto público. Pleno. Semanario Judicial de la Federación. 181-186 Primera parte. Página 244

En el punto número cinco, se dice que los impuestos deben ser proporcionales y equitativos; la proporcionalidad se refiere a que los impuestos deben ser establecidos en función de la capacidad contributiva, riqueza o patrimonio de las personas a quienes va dirigido; esa proporcionalidad es apreciable en las contribuciones que tienen una cuota o tarifa progresiva, que se toma como parámetro para la base gravable al determinar el monto del impuesto, según los

¹² Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. pag. 226

ingresos obtenidos por la persona física o moral. Y por equitativo se entiende que todas aquellas personas que se encuentran en una misma situación contributiva, se les cobre el impuesto, en igualdad de condiciones, es decir se debe de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales. Y el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido la siguiente Jurisprudencia. IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula. Pleno. Seminario Judicial de la Federación. 199-204 Primera Parte. Página 144.

El congreso de la Unión, de acuerdo con la atribución que le concede el inciso VII del artículo 73 constitucional fija las contribuciones, después de que la Cámara de Diputados las discute en los términos del artículo 74.

Art. 73.- "El Congreso tiene facultad: VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto". Art. 74.- "Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados: IV.- Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.

La elaboración de la Ley de Ingresos como de las demás leyes de carácter tributario, le corresponde al Congreso de la Unión. Pero deben primero ser estudiadas y aprobadas por la Cámara de Diputados, así lo establece el artículo 72, inciso H al señalar: "La formación de las leyes y decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados". Siendo esta discusión previa a la aprobación del presupuesto de egresos.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 1º establece la obligación de contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales; y en el artículo 2º define los impuestos en la fracción I.

Artículo 1o.- "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. Sólo mediante Ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico".

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 1° repite de cierta manera lo establecido en el artículo 31 constitucional fracción IV, pero especificando y sin hacer la distinción entre mexicanos y extranjeros, que tanto las personas físicas como las morales tienen la obligación de contribuir a los gastos públicos en la forma que las leyes fiscales lo establezcan, es decir, leyes también expedidas por el Congreso de la Unión establecerán los elementos de cada uno los impuestos como: el objeto, sujetos, base gravable, cuota, tarifa, tasa, etc, en general la forma de cumplir correcta y oportunamente con la obligación tributaria.

Artículo 2o.- “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 encuentran 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”.

Esta definición es de carácter residual, en tanto que serán impuestos los que no sean derechos, aportaciones de seguridad social, ni contribución de mejoras. Además, a diferencia de anteriores Códigos Fiscales se sustituyó la palabra prestación por la de contribución, lo que señalan como un error, debido a que lo característico del impuesto es que es una prestación, es decir, un pago que no da derecho a recibir una compensación directa o mediata. Lo que lo distingue de los derechos, que son una contraprestación, el pago por un servicio. Al definir al impuesto como una contribución no se dice nada, porque los demás ingresos del Estado también son contribuciones en el sentido de aportar, dar, de contribuir.

2.4.- Elementos.

Los elementos son la parte esencial, la materia o sustancia que le da vida a una obligación tributaria para que pueda configurarse en nuestra realidad jurídica y social, y para que se haga exigible y se proceda a su pago.

a) Sujeto activo

"Es el acreedor del impuesto, se trata de la entidad pública que tiene la obligación y la facultad de exigir el pago de esa contribución, en México existen tres esferas de mando, que son: la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios, sus gobiernos respectivos ejercen el poder soberano del Estado como Nación, y por ello les compete establecer, determinar, exigir o cobrar el monto del tributo, y por esa razón asumen el papel de sujeto activo o acreedores de la obligación contributiva".¹³

Argumenta Ernesto Flores Zavala, dentro de la organización del Estado Mexicano, los sujetos activos, son: la Federación, las Entidades Locales (Estados y Distrito Federal) y los Municipios. Son sujetos activos de la relación tributaria porque tienen el derecho de exigir el pago de tributos; pero este derecho no tiene en todos ellos la misma amplitud; la Federación y Entidades Locales, salvo algunas limitaciones constitucionales, pueden establecer los impuestos que consideren necesarios para cubrir sus presupuestos; en cambio, el Municipio, no puede fijar por sí los impuestos municipales, sino que son fijados por las Legislaturas de los Estados, y sólo tienen la facultad de recaudarlos, de conformidad con la fracción IV del artículo 115 de la Constitución Política, no obstante no deja de ser también otro sujeto activo los Municipios.

Concluimos que el sujeto activo es la Federación, los Estados o Municipios que de acuerdo a la ley pueden establecer y cobrar los impuestos.

¹³ Sanchez Gomez, Narciso. Op. Cit. pag. 231

b) Sujeto pasivo

Para el autor Arrijoa Vizcaino es "la persona física o moral, nacional o extranjera, que realiza el hecho generador de un tributo o contribución, es decir, a la que se coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa".¹⁴

Lo cual coincide esencialmente con lo expuesto por Sánchez Gómez "toda persona física o moral, mexicana o extranjera, que conforme a la legislación fiscal respectiva debe aportar una parte de su riqueza para cubrir el gasto público, lo cual se corrobora cuando se han realizado los presupuestos de hechos previstos por la ley impositiva, o sea, que se ha realizado lo que se conoce como hecho generador del tributo".¹⁵

El sujeto pasivo del impuesto es todo ente económico, quien genera la obligación de contribuir al actualizar la hipótesis normativa del gravamen. Es decir, se trata de la persona que realiza el acto, la actividad, el servicio o que es dueña de los bienes sobre los cuales recae el tributo y que la ley toma en consideración para fincar y exigir el impuesto, incluyendo a los terceros que en su carácter de retenedores, controladores o recaudadores asumen la responsabilidad solidaria con el sujeto pasivo principal.

Debe distinguirse el sujeto pasivo, del pagador del tributo, pues el segundo es el individuo que realmente paga el impuesto en la práctica, siendo su economía la que resulte afectada con el pago, como sucede en el IVA, el Impuesto especial sobre producción y servicios.

Tipos de sujetos pasivos:

¹⁴ Arrijoa Vizcaino, Adolfo. Derecho Fiscal. 15ed. Editorial Themis, México, 2000. pag. 181

¹⁵ Sanchez Gomez, Narciso. Op. Cit. Pag. 232

La legislación tributaria regula esencialmente dos tipos de sujetos pasivos. El causante directo y el responsable solidario.

1. Sujeto pasivo contribuyente u obligado directo.

“Es el típico sujeto pasivo, se trata de la persona física o moral, nacional o extranjera, que lleva a cabo el hecho generador del tributo, obteniendo un ingreso, rendimiento o utilidad gravables.

Es quien específicamente se coloca dentro de la hipótesis normativa prevista en la ley fiscal.

2. Sujeto pasivo obligado solidario

Es la persona física o moral, nacional o extranjera, que en virtud de haber establecido determinada relación de tipo jurídico con el sujeto pasivo obligado directo, por disposición expresa de la ley tributaria aplicable, adquiere concomitantemente con dicho obligado directo y a elección del fisco, la obligación de cubrir un tributo originalmente a cargo del propio contribuyente directo”.¹⁶

2.1. Sujeto pasivo obligado subsidiariamente o por sustitución.

Para Margain Manautou “es aquel, en virtud de una disposición de la ley, es responsable del pago del crédito fiscal, no por la intervención personal y directa que tuvo en su creación, sino porque la conoció o pasó ante él, sin haber exigido al responsable contribuyente el pago respectivo. Quedan comprendidos dentro de esta categoría, los funcionarios públicos, magistrados, notarios, retenedores, recaudadores, etc”.¹⁷

¹⁶ Arrija Vizcaino, Adolfo. Op. Cit. pag. 184

¹⁷ Margain Manautou, Emiliano. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Editorial Porrúa, México, 1989, pág. 292

2.2. Sujeto pasivo obligado por garantía.

“Es la persona física o moral que voluntariamente afecta un bien de su propiedad u otorga fianza, con el objeto de responder ante el fisco, a nombre y por cuenta del sujeto pasivo obligado directo, del debido entero de un tributo originalmente a cargo de este último y cuyo pago ha quedado en suspenso, en el supuesto de que al ocurrir su exigibilidad, el propio obligado directo no lo cubra oportunamente”.¹⁸

En conclusión diremos que el sujeto pasivo es aquella persona física o moral, que tiene la obligación de contribuir, al colocarse en la hipótesis normativa prevista por la ley.

c) Objeto del Impuesto

Flores Zavala dice “es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal”.¹⁹

Debemos entender como hecho generador la realización material del supuesto previsto por la ley.

Por su parte de la Garza en su obra Derecho Financiero Mexicano al hablar del objeto del impuesto cita a Melhl, quien considera que es “la manifestación de la realidad económica sometida a la imposición: la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios”.²⁰

Sánchez Gómez señala que el objeto “es la materia sobre la cual recae el gravamen, esto es, los hechos o circunstancias que generan o hacen nacer el crédito fiscal. Se refiere a los actos, actividades, ingresos, bienes u operaciones

¹⁸ Arrijo Vizcaino, Adolfo. Op. Cit. pag. 188

¹⁹ Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. pag. 114

²⁰ Garza De La, Sergio Francisco. Op. Cit. pag. 417

en virtud de las cuales una persona física o moral se ve obligada a pagar un determinado tributo²¹, por ejemplo:

En el impuesto sobre la renta su objeto esta constituido por los ingresos en efectivo, en bienes, en créditos o servicios que percibe el sujeto pasivo, por el desarrollo de sus actividades.

En el impuesto predial su objeto es la propiedad o la posesión de predios urbanos o rústicos, ejidales o comunales.

En el impuesto al valor agregado el objeto esta constituido por las siguientes actividades: enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, otorgar el uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes o servicios que realicen las personas físicas o morales en el territorio mexicano.

De lo anterior concluimos que el objeto es la finalidad del impuesto, es decir, ¿qué es lo que va a gravar el impuesto?

d) La cuota del impuesto

“Es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por una unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en forma de tanto por ciento”.²²

Existen diversas cuotas en la doctrina, pero sólo señalaré las que se aplican en nuestra legislación:

I. Cuota fija.- es una cantidad específica para todas las personas físicas o morales que deben soportarla por unidad tributaria, por el mismo acto, por

²¹ Sanchez Gomez, Narciso. Op. Cit. Pag. 233

²² Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. pag. 115

ejemplo al hablarse de un 2 % o un 5% sobre su base aplicable a todos los contribuyentes.

II. Cuota proporcional.- es un porcentaje fijo aplicable a una cuantía determinada de riqueza, según el valor de los bienes o ingresos gravables, y que va aumentando paulatinamente en la medida que aumente la base del impuesto.

e) Tarifas

Para Sánchez Gómez las tarifas "son las listas de unidades correspondientes para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría de actos, bienes o servicios gravados, es muy frecuente usar esta expresión en los impuestos y derechos aduaneros, relacionados con el comercio exterior".²³

Mientras que para el autor Martínez López "son escalas basadas en el valor, en dinero, de la percepción. Dentro de las tarifas existen la tasa proporcional, que toma en cuenta el importe del ingreso o utilidad, que aumenta en relación con el mismo y la tasa progresiva que introduce aumentos en la tasa proporcional, de acuerdo con el acrecentamiento de la percepción".²⁴

La tarifa se refiere a la cantidad progresiva que se aplicará a la base del impuesto para la determinación del impuesto correspondiente.

²³ Sanchez Gomez, Narciso. Op. Cit. pag. 235

²⁴ Martínez López, Luis. Derecho Fiscal Mexicano. 4ed. Editorial Ecasa. México, 1986. pag. 71

f) La base del impuesto

“Es la cuantía sobre la que se determinan el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo: monto de la renta percibida, valor de la porción hereditaria, número de litros producidos”.²⁵

“Es la cuantía, el monto de ingresos y del valor de las cosas sobre la que se determina el impuesto a cargo del sujeto pasivo principal o de los responsables solidarios, por ejemplo la base del impuestos sobre la renta es el monto de las utilidades o ganancias percibidas una vez aplicadas las deducciones permitidas por la ley; la base del impuesto al valor agregado es el valor comercial o pactado de los bienes, actos u operaciones previstos en la ley respectiva, la falta de precio fijado, se estará al avalúa practicado o al valor que tenga en el mercado o el que se fije legalmente”.²⁶

Entendiendo por base la cantidad, que se va a considerar para determinar el impuesto, cuantía real que sirve de base para pagar el impuesto.

g) Unidad fiscal o unidad del impuesto

“Es la cosa o cantidad delimitada en medida, número, peso o litraje sobre la que la ley fija una cantidad específica que debe pagarse por concepto del impuesto y que servirá para hacer el cálculo correspondiente o cada caso concreto”.²⁷

Por ejemplo: kilo de sal, litro de alcohol, determinada cuantía de renta.

Es decir, existen leyes que calculan el impuesto sobre unidades, como el que grava la producción de alcoholes, medida por litros, o de pulques, sobre litros vendidos.

²⁵ Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. pag. 115.

²⁶ Sanchez Gómez, Narciso. Op. Cit. Pag. 235

²⁷ Idem.

h) Catastro

“Registro o padrón fiscal, se refiere a las colecciones oficiales de los hechos, antecedentes o datos que sirven para determinar el objeto, los sujetos y la base del impuesto, es una manera de controlar toda clase de obligaciones contributivas y que surgen desde el momento en que se da de alta ante la oficina fiscal un contribuyente como persona física o moral, según el giro industrial, comercial o prestación de servicios de que se trate conforme a la propiedad que detente sobre bienes muebles o inmuebles, vehículos, actos u operaciones que realice, es el conducto para presentar sus declaraciones, manifestaciones, avisos, cambio de nombre, traslado, traspaso, darse de baja, hacer los pagos provisionales, mensuales, bimestrales, semestrales, anuales o del ejercicio, dicho registro también sirve para identificar al sujeto pasivo principal y a los responsables solidarios”.²⁸

Por lo tanto el registro o catastro es un catálogo que contiene los datos principales de los contribuyentes tales como: nombre, domicilio fiscal, actividad, obligaciones a las que esta sujeto. Estos datos se obtienen cuando el contribuyente acude a las oficinas autorizadas para solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.

i) La fecha o período de pago

Es variable y diversificada, y para ese efecto debe consultarse la ley respectiva que regule cada impuesto federal, estatal y municipal.

j) La forma de pago

La regla general en el pago de impuestos, es que estos sean cubiertos en dinero, mediante moneda de curso legal, cheque, tanto nominativo o de caja, o

²⁸ Sanchez Gomez, Narciso. Op. Cit. pag. 237

cualquiera otra forma equivalente a ese pago que reconozca la ley. Para lo cual se deberán utilizar las formas impresas establecidas para cada tipo de impuesto por la Federación, Entidades Federativas y Municipios.

Otra forma de pago es en especie, no muy común, pero hay leyes en que se permite el pago de impuestos en especie, tal es el caso de oro y plata.

k) Exenciones del impuesto

“Se refiere a los supuestos de las personas físicas o morales que están liberadas de la obligación contributiva, por razones económicas, sociales o políticas, y que tienden a proteger su economía, en vista de sus bajos ingresos, escaso valor de sus bienes , o cuando se pretende proteger e impulsar ciertas actividades de los sectores más desprotegidos de la población como es el caso de los agricultores , ganaderos, artesanos, industrias nuevas y necesarias cuya comunidad requiera de esas fuentes de trabajo y de tales actividades”.²⁹

Para Luis Martínez López las exenciones concedidas en la ley se justifican debido a que “la norma constitucional de proporción y equidad de los impuestos determina que no todos los sujetos, esto es, las personas que la ley considera como obligadas al pago, deban hacerlo. De allí exenciones están fundadas en la ausencia de la capacidad tributaria o en alguna circunstancia de orden público que justifique su liberación”.³⁰

Como bien se señala los impuestos, en su mayoría establecen un apartado de exentos, es decir, los supuestos en los que no se esta obligado al pago del impuesto, esto con la finalidad de fomentar determinada actividad, de apoyar a los contribuyentes con bajos ingresos, o que están iniciando actividades.

²⁹ Idem.

³⁰ Martínez López, Luis. Op. Cit. pag. 73

2.5.- Clasificación.

El estudio de las clasificaciones de los impuestos se justifica porque es de utilidad para saber cual es el gravamen apropiado para la actividad que se desea gravar y si es el adecuado a la economía del Estado en que se desea establecer.

Los impuestos presentan diferentes características, diferentes elementos, lo cual hace que se clasifiquen de muy diversas formas:

a) Directos e indirectos.

Sobre esta clasificación existen dos corrientes; la primera llamada tradicional, se le llama así debido a que refleja los puntos de vista que frecuentemente emplean los especialistas. Mientras que la segunda, se le denomina moderna respaldada por tratadistas como Einaudi, Sommers, Hugo Dalton, Giannini.

La clasificación tradicional considera que el impuesto directo es aquel que no es susceptible de repercutirse o trasladarse a terceras personas y el indirecto el que si lo es; como lo señalan los siguientes autores:

Raúl Rodríguez Lobato distingue los impuestos directos de los indirectos a través de tres criterios; el de la incidencia, el administrativo y el de manifestación de la capacidad contributiva:

Criterio de la incidencia:

"Impuestos directos.- Aquellos que no pueden ser trasladados, de modo que inciden en el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación puesto que no lo puede recuperar de otras personas.

Impuestos indirectos.- Los que si pueden ser trasladados, de modo que no inciden en el patrimonio del sujeto pasivo, sino en el de otras personas, de quienes lo recupera el sujeto pasivo".³¹

Como crítica a este criterio se ha dicho que todos los impuestos son susceptibles de traslación, sobre todo aquellos que recaen sobre fenómenos del mercado y que tienen efecto sobre los precios, de manera que serán razones económicas las que determinarán si el impuesto se traslada o no se traslada.

Criterio administrativo:

"Impuestos directos.- Son aquellos que gravan periódicamente situaciones que presentan una cierta permanencia y estabilidad, por lo que pueden hacerse padrones o lista de contribuyentes.

Impuestos indirectos.- Son aquellos que gravan hechos aislados o accidentales y como se refieren a situaciones transitorias no es posible hacer una lista o padrón de contribuyentes".³²

A este criterio se le critica que de acuerdo con él, impuestos que se consideran indirectos, resultarían ser directos por el solo hecho de gravar periódicamente situaciones que tienen una cierta permanencia y de que es posible hacer un padrón de contribuyentes, como en el caso del IVA; y que impuestos que son directos resultarían indirectos por la sola razón de gravar hechos aislados y de que no es posible hacer un padrón de contribuyentes, como en el caso del ISR por la obtención de premios.

³¹ Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Editorial México, 1986. pag. 67-68

³² Rodríguez Lobato, Raúl. *Op. Cit.* pag. 67

Criterio de la manifestación de la capacidad contributiva:

“Impuestos directos.- son los que recaen sobre manifestaciones directas de la capacidad contributiva en las que la riqueza se evidencia por sus elementos ciertos, que son la renta, aspecto dinámico de la riqueza, o el patrimonio, aspecto estático de la riqueza.

Impuestos indirectos.- son los que recaen sobre manifestaciones indirectas de la capacidad contributiva, ya que no gravan la riqueza en sí misma, ya sea en su aspecto dinámico o estático, sino una riqueza presunta a que se llega por otras manifestaciones como los consumos o transferencias”.³³

La crítica a este criterio consiste en que hay casos en que ni la riqueza en sí misma, ni la riqueza presunta a que se llega por otras manifestaciones como los consumos o transferencias, evidencian la real capacidad contributiva del contribuyente.

Por su parte Flores Zavala distingue a los impuestos directos de los indirectos a través de dos criterios: el de repercusión y el administrativo:

Criterio de repercusión:

“Impuesto directo: es aquel en donde el legislador se propone alcanzar inmediatamente, desde luego, al verdadero contribuyente; suprime a todo intermediario entre el pagador y el fisco, de manera que las calidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto se confunden.

Como impuestos directos se puede señalar los siguientes: Impuesto sobre la renta, predial y el relativo a la traslación de dominio de bienes inmuebles.

³³ Rodríguez Lobato, Raúl. Op. Cit. pag. 68

Impuesto indirecto: el legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión. Las calidades de sujeto del impuesto y pagador son distintas. El legislador grava al sujeto a sabiendas de que éste trasladará el impuesto al pagador.

En los impuestos indirectos el sujeto pasivo traslada el monto del gravamen a terceras personas que cargan con la contribución de su propio patrimonio, caso del IVA y el impuesto especial sobre producción y servicios, en donde el que a fin de cuentas recibe el impacto del tributo es el consumidor de bienes y servicios; y por ello las calidades de sujeto del impuesto y pagador del mismo son diferentes.

Criterio administrativo:

Impuestos directos: son los que recaen sobre las personas, la posesión, o el disfrute de la riqueza, gravan situaciones normales y permanentes, son más o menos estables y pueden percibirse según listas nominativas de causantes.

Impuestos indirectos: son percibidos con ocasión de un hecho, de un acto, de un cambio aislado, accidental, no pueden formarse listas nominativas de contribuyentes".³⁴

La clasificación moderna estima que "es inexacto que haya impuestos que no sean repercutibles, pues todos los gravámenes pueden ser repercutidos por el contribuyente, y que lo correcto es considerar como impuestos directos aquellos que gravan los rendimientos y como indirectos los que gravan los consumos".³⁵

Distinguen a los impuestos directos porque estos no gravan un hecho real, sino una situación hipotética, ejemplo la utilidad fiscal, mientras que los impuestos

³⁴ Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. pag. 269

³⁵ Magain Manautou, Emilio. Op. Cit, pag. 85

indirectos recaen sobre hechos ciertos, reales, ejemplo: la producción, el consumo, la explotación, la enajenación.

Por su parte, Arrijo Vizcaino considera que "los tributos directos son los que inciden sobre utilidades o rendimientos; en tanto que los indirectos son los que van a gravar operaciones de consumo".³⁶

Los impuestos directos aseguran al Estado una renta cierta, pero son fácilmente perceptibles por los contribuyentes ya que se dan cuenta de lo que deben pagar de impuesto.

Los impuestos indirectos son poco perceptibles pues se confunden con el precio de las mercancías y servicios gravados; y se pagan en el momento de adquirirlos; son más productivos porque recaen sobre la gran mayoría de población y las cuotas o tarifas son elevadas. Sin embargo, son más injustos sobre todo en tiempos de crisis porque se restringen los consumos de bienes y servicios.

b) Reales y personales.

El autor Rodríguez Lobato distingue los impuestos reales de los personales al decir que los primeros "son los que se establecen atendiendo, exclusivamente, a los bienes o cosas que gravan, es decir, se desentienden de las personas, o mejor dicho prescinden de consideraciones sobre las condiciones personales del sujeto pasivo y sólo toman en cuenta una manifestación objetiva y aislada de riqueza. En tanto que los segundos son los que se establecen en atención a las personas, esto es, en atención a los contribuyentes o a quienes se prevé que serán los pagadores del gravamen, sin importar los bienes o las cosas que posean o de dónde deriva el ingreso gravado, por tanto toman en cuenta la situación y cargas de familia del sujeto pasivo".³⁷

³⁶ Arrijo Vizcaino, Adolfo. Op. Cit. pag. 476

³⁷ Rodríguez Lobato, Raúl. Op. Cit. pag. 68-69

En tanto que De la Garza señala que los impuestos reales “son aquellos en que se prescinde de las condiciones personales del contribuyente, y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuesto sólo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva; y que los impuestos personales recaen sobre el total de la capacidad tributaria del sujeto, teniendo en consideración su especial situación y las cargas de familia”.³⁸

Margain Manautou los distingue diciendo que los impuestos reales “son los que se desatienden de las personas y exclusivamente se preocupan por los bienes o las cosas que gravan, en cambio, los impuestos personales se atienden a las personas, a los contribuyentes, como los pagadores de los mismos”.³⁹

Para Arrijo Vizcaino los impuestos reales son “aquellos que están destinados a gravar valores económicos que tienen su origen en la relación jurídica que se establece entre una persona –física o moral- y una cosa o un bien. Y los impuestos personales son los que gravan los ingresos, utilidades, ganancias o rendimientos obtenidos por personas físicas o morales, como consecuencia del desarrollo de los diversos tipos de actividades productivas a los que se encuentren dedicados, e independientemente o al margen de su vinculación jurídica con cosas, bienes o derechos reales”.⁴⁰

Podemos decir que los impuestos reales son aquellos que recaen fundamentalmente sobre las cosas, los bienes sin tomar en cuenta las condiciones del sujeto pasivo; y como los casos más conocidos tenemos: el IVA y el impuesto especial sobre producción y servicios.

Mientras que los impuestos personales son los que toman en cuenta las condiciones de los sujetos pasivos, para que en forma proporcional contribuyan

³⁸ Garza De La, Sergio Francisco. Op. Cit. pag. 389

³⁹ Margain Manautou, Emilio. Op. Cit. Pag. 86

⁴⁰ Arrijo Vizcaino, Adolfo. Op. Cit. pag. 477

para satisfacer los gastos públicos y que se exente a aquellos que no cuentan con riqueza, y como ejemplo tenemos el impuesto sobre la renta de las personas físicas.

c) Específicos y ad valorem.

"Impuesto específico.- son aquellos cuyas cuotas, tasas o tarifas, atienden, para su correspondiente determinación en cantidad líquida, al peso, medida volumen, cantidad y dimensiones en general del objeto gravado.

Impuesto ad valorem.- exclusivamente atienden al valor o precio del propio objeto gravado".⁴¹

Podemos entender por impuestos específicos aquellos que se establece en función de una unidad de peso, medida, calidad o cantidad del bien gravado. Y por impuestos ad valorem los que se establecen en función del valor del bien gravado. Ejemplo el impuesto especial sobre producción y servicios que se paga por comprar cigarrillos.

d) Generales y especiales.

Impuesto general.- es el que grava diversas actividades u operaciones, pero son de la misma naturaleza. Es el que cae sobre una situación económica globalmente considerada. Ejemplo, el impuesto al valor agregado.

Impuesto especial.- es el que grava una actividad determinada en forma aislada. Es el que recae sobre un elemento de una situación económica. Ejemplo, el impuesto sobre automóviles nuevos.

⁴¹ Idem. pag. 478

e) Con fines fiscales y con fines extrafiscales.

Impuestos con fines fiscales.- son aquellos que se establecen para recaudar los ingresos necesarios para satisfacer el presupuesto de egresos, es decir, su finalidad es cubrir el gasto público que marca la ley.

Impuestos con fines extrafiscales.- son aquellos que se establecen sin el ánimo o deseo de recaudarlos ni de obtener de ellos ingresos para satisfacer el presupuesto, sino con una finalidad de naturaleza social, económica, sanitaria, etc. Como algunos ejemplos tenemos los siguientes: impuestos especiales sobre producción y consumo de cerveza, de tabacos labrados, sobre bebidas alcohólicas. A estos impuestos se les imponen altas tasas con la finalidad de restringir su consumo por ser nocivos a la salud.

f) Alcabalatorios.

Impuestos alcabalatorios.- "son aquellos que gravan el tránsito de mercancías o bienes que atraviesan el territorio nacional, que entran o salen del mismo, y se trata de tributos que son privativos de la esfera federal".⁴²

Estos impuestos se dividen en:

Impuestos al tránsito.- gravan el simple paso de personas y mercancías por el territorio de una entidad, viniendo de otra y destinadas a una tercera.

Impuestos de circulación.- son los que gravan la simple circulación de mercancía en una misma entidad.

Impuestos de extracción.- gravan la salida de un producto de una entidad, con destino a otra o al extranjero.

⁴² Sánchez Gómez, Narciso. Op. Cit. pag. 248

Impuestos de introducción.- gravan la entrada de mercancías a una entidad proveniente de otra o del extranjero.

Impuestos diferenciales.- son los que gravan la entrada o salida de productos, con cuotas distintas a las establecidas respecto a los productos locales similares o a los que permanecen en el interior para su consumo.

Nuestra constitución política establece a los Estados la prohibición de establecer impuestos alcabalatorios en el artículo 117 fracciones IV, V, VI, y VII. Esta prohibición se robustece por la facultad conferida al Congreso de la Unión en el artículo 73 fracción IX para impedir que en el comercio de Estado a Estado se establezcan restricciones.

Ya de acuerdo con el artículo 131 constitucional es facultad exclusiva de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aun prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia.

g) Ordinarios y extraordinarios.

“Impuestos ordinarios.- son los que se perciben normalmente en un ejercicio fiscal y que tienen como destino cubrir los principales gastos establecidos en el presupuesto de egresos., como son el ISR, IVA, predial, tenencia de vehículos.

Impuestos extraordinarios.- son aquellos que se perciben excepcionalmente cuando hay una crisis económica, una catástrofe, en caso de guerra, o por déficit presupuestal”.⁴³

⁴³ Sánchez Gómez, Narciso. Op. Cit. pag. 248-249

h) Periódicos e instantáneos.

“Impuestos periódicos.- son aquellos cuyo presupuesto es un “estado”, entendiéndose por éste los hechos impositivos constituidos por un estado de cosas que se repite en el tiempo, un estado permanente o de una cierta duración. Ejemplo, impuesto sobre la producción de cerveza y el impuesto sobre la renta.

Impuestos instantáneos.- son aquellos cuyo presupuesto de hecho es una “acción”, es decir, un acto aislado y único que se agota en sí mismo. Ejemplo, impuesto por la adquisición de inmuebles.”⁴⁴

Para el profesor Harold M. Sommers, principal precursor de la clasificación moderna, existen cuatro clases fundamentales de impuestos: sobre bienes, sobre servicios, sobre ingresos y sobre riquezas:

Impuestos sobre bienes y servicios.- están encaminados a gravar los bienes y mercancías que se expenden al público, así como los servicios que se le prestan. Se trata de impuestos al consumo. Estos impuestos son injustos desde que el momento mismo en que no gravan a los sujetos en función de su riqueza personal, sino en atención a los consumos y resultan claramente inflacionarios, toda vez que al recargar el precio de las mercancías y servicios, incrementan por fuerza, el costo de la vida y disminuyen el poder adquisitivo de los salarios.

Impuestos sobre los ingresos y la riqueza.- son aquellos gravámenes que inciden progresivamente sobre los rendimientos o sobre el patrimonio de los individuos y empresas. Gravan exclusivamente las ganancias o riquezas de cada persona, inciden sobre sus excedentes económicos, dando lugar así a que el que más posea tribute en mayor medida”.⁴⁵

⁴⁴ Garza De La, Sergio Francisco. Op. Cit. pag. 395

⁴⁵ Arrijoa Vizcaino, Adolfo. Op. Cit. pag. 480

2.6.- Características.

Características son las cualidades esenciales o particulares de cada uno de los impuestos, que nos permiten diferenciarlos de otros ingresos que percibe el Estado.

a) *Debe estar establecido en una ley.*

Conocido este principio como de legalidad, se encuentra consignado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, donde se establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Ya que no puede haber tributo sin ley que lo regule, pues para darle certidumbre y fijeza a la imposición es indispensable que tenga un respaldo en la norma jurídica. Este principio se reafirma con las disposiciones contenidas en los artículos 73, fracción VII y 74, fracción IV de la propia Constitución, que disponen que el Congreso de la Unión debe discutir y aprobar anualmente, las contribuciones que basten para cubrir el Presupuesto de Egresos, de donde se concluye que los impuestos deben estar establecidos en una ley expedida por el Congreso de la Unión, haciendo alusión a la actividad legislativa formal del gobierno; siendo la ley general, abstracta y obligatoria, para que sea aplicada sin distinciones y en igualdad de condiciones para todos aquellos sujetos a quien se dirige, configurando así su sentido material.

De la ley que nace el impuesto se desprende sus elementos fundamentales que le dan sustento a toda obligación contributiva como: sujeto activo y pasivo, el objeto, la base gravable, la cuota o tarifa, la forma y periodo de pago, exenciones y todo lo relativo a la determinación del impuesto.

b) El pago del impuesto debe ser obligatorio.

La obligatoriedad de pago del impuesto se encuentra consignada en el artículo 31, fracción IV de la Constitución, donde se señala la obligación de todos los mexicanos de contribuir a los gastos públicos, dicha obligación deriva de la necesidad de dotar al Estado de los medios suficientes para que satisfaga las necesidades públicas o sociales a su cargo. Pero esta es la obligación general en materia contributiva porque la obligación concreta de cubrir el impuesto deriva de la realización de los hechos o actos previstos por la ley fiscal como hechos generadores de la obligación fiscal o sea cuando una persona se coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa, automáticamente queda obligada al pago respectivo, en la forma y términos que establece la ley fiscal aplicable, y por lo cual ese cumplimiento no puede quedar al arbitrio o buena voluntad de los contribuyentes porque se puede caer en la evasión fiscal.

c) Es a cargo de personas físicas o morales

La definición de impuestos que proporciona el Código Fiscal de la Federación indica que esta a cargo de personas físicas o morales.

d) Debe ser proporcional y equitativo.

Esta característica se encuentra consagrada también en el artículo 31, fracción IV de la Constitución. Respeto a esta característica han surgido diferentes opiniones respecto a si proporcional y equitativa son dos conceptos o es uno solo. Flores Zavala es partidario de la idea de que proporcional y equitativo es un solo concepto, significando justicia, dado que el constituyente de 1856 no era técnico en materia tributaria, y que debió inspirarse en las ideas de Adam Smith, específicamente en el principio de igualdad o justicia: “Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los

ingresos que disfruten bajo la protección estatal. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición”.⁴⁶ De manera que con la expresión de proporcional y equitativa sólo se busca la justicia de los impuestos.

Sin embargo, como ya lo mencionamos la Suprema Corte de Justicia de la Nación señala que todos los impuestos deben de reunir los requisitos de proporcionalidad y equidad para ser constitucional, por lo que se entiende que son dos conceptos.

Recordando que la característica de proporcional se refiere a que los impuestos deben ser establecidos en función de la capacidad contributiva, riqueza o patrimonio de las personas a quienes va dirigido; esa proporcionalidad es apreciable en las contribuciones que tienen una cuota o tarifa progresiva, que se toma como parámetro para la base gravable al determinar el monto del impuesto, según los ingresos obtenidos por la persona física o moral.

Y por la característica de equitativo se entiende que todas aquellas personas que se encuentran en una misma situación contributiva, se les cobre el impuesto, en igualdad de condiciones, es decir se debe de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales. Y el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.

e) Que se establezca a favor de la administración activa o centralizada del Estado.

Es decir, que se establezcan a favor de los gastos públicos del Estado como organización política soberana y sólo para esos gastos.

Algunos estudiosos sostienen que los impuestos sólo están establecidos a favor de la Administración activa o centralizada, y no así para la delegada o

⁴⁶ Smith , Adam. Op. Cit. Pag. 726

paraestatal, ya que los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal deben manejarse con sus propios recursos, sin embargo, existen diversos organismos descentralizados que no realizan actividades empresariales y no cuentan con ingresos propios para mantenerse, y requieren forzosamente que recurran al subsidio que se les otorga para cumplir sus objetivos o funciones, obteniendo ese apoyo de los ingresos provenientes de los impuestos.

f) El Impuesto debe destinarse a satisfacer los gastos los previstos en el presupuesto de Egresos.

El Congreso de la Unión decreta los impuestos que considera son suficientes para satisfacer el Presupuesto de Egresos que discute y aprueba, por lo que los impuestos deben destinarse única y exclusivamente para satisfacer los gastos para los cuales fueron decretados por ejemplo: la educación pública, la defensa nacional, la administración de justicia, la salubridad y seguridad pública, la construcción de escuelas, hospitales, vías públicas, etc.

CAPITULO III

EVOLUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MÉXICO

3.1. Definición del Impuesto Sobre La Renta.

Flores Zavala señala como renta; “al producto del capital, del trabajo o de la combinación del capital y del trabajo”.⁴⁷ Sin embargo, se debe distinguir entre la renta bruta, la renta neta y la renta libre:

La renta bruta es el ingreso total percibido sin deducción alguna.

La renta neta, la cual resulta después de deducir de los ingresos los gastos necesarios para la obtención de esos ingresos.

La renta libre, la cual queda después de deducir de los ingresos brutos los gastos necesarios para la obtención de la renta y además también la deducción de ciertos gastos particulares del sujeto del impuesto.

Mientras que el Diccionario Jurídico Mexicano define al impuesto sobre la renta como “contribución impuesta por la LISR sobre los ingresos percibidos por las personas físicas y morales residentes en el extranjero cuando la fuente de riqueza de los ingresos mencionados se encuentran en territorio nacional”.⁴⁸

Considero al impuesto sobre la renta, como un impuesto directo, personal, que tiene por objeto establecer a cargo de las personas físicas y morales una carga impositiva a favor del Estado, de acuerdo a la capacidad económica del contribuyente.

El impuesto sobre la renta es una de las principales fuentes de recursos del gobierno de México.

⁴⁷ Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. pag. 441

⁴⁸ Instituto de Investigaciones Jurídicas. Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano. I-O, Editorial Porrúa, México, 2001, pag. 1964

3.2. Creación del Impuesto Sobre la Renta.

El nacimiento del impuesto sobre la renta representa el cambio de criterio que, en materia de impuestos, se opera en el siglo pasado. Antes del siglo XIX predominaban los impuestos indirectos, aquellos que gravaban objetivamente una actividad, un hecho, y con la creación del impuesto sobre la renta en 1798, por el estadista inglés William Pitt, y con la profunda transformación ocasionada por la Revolución Francesa, se indica el cambio de los impuestos indirectos a los directos, por considerarse de mayor justicia gravar los rendimientos producidos por el capital y por la actividad del hombre, y de ellos descontar una parte para el sostenimiento de los gastos públicos.

Cuando el desarrollo social fue capaz de dar nacimiento al Estado, surgió también la obligación de los gobernados de contribuir para su sostenimiento; por ello la organización del Estado trae aparejada la idea de los tributos, que le permite subsistir y cumplir con su finalidad. Por lo que la organización fiscal existe en cualquiera de las formas que asuma el Estado, y en ninguna de las cuales se consigue eliminar la necesidad de contar con recursos económicos, mismos que el gobierno recoge a través de impuestos indispensables para su funcionamiento y desarrollo.

Para corregir aquellas injusticias originadas por una política fiscal basada en impuestos indirectos, tanto tratadistas de Derecho Público y como los economistas han venido pugnado por gravar, los rendimientos provenientes de las múltiples actividades del hombre y del capital, de una manera general y justa en lugar de un hecho determinado.

Es sabido que la monarquía dejó caer el peso de los tributos sobre las espaldas del pueblo, formado por campesinos, artesanos y burgueses, en tanto que la nobleza, un grupo reducido de la sociedad, gozaba, entre otros privilegios, de no tributar. Tal era la situación de Europa en los albores de la Revolución Francesa,

por lo que se proclamó, como derecho del hombre, el de la igualdad frente a los tributos, que obligaba al Estado a derramar las cargas impositivas sobre todos los gobernados, sin excepción ni privilegio.

Volviendo la atención al nacimiento del impuesto sobre la renta en la época de William Pitt, cuando se aprobó en 1798, se le dio el carácter de impuesto transitorio, destinado a cubrir las necesidades de la guerra contra Francia. Se gravaron las utilidades con una tasa proporcional elevada, que obligaba a entregar un tanto por ciento, dicha tasa era igual para los que obtenían bajos, medianos o grandes ingresos.

Al firmarse la paz de Amiens se abrogó el impuesto, pero se sustituyeron los ingresos que obtenían con este impuesto con la alza de los impuestos aduanales. Sin embargo, al reanudarse la guerra con Napoleón en 1803, se volvió a implantar con la promesa de que sería suprimido al establecerse la paz, lo cual sucedió en el año de 1806, quedando reglamentado que se causaría por otros tres años más, con el nombre de Property and Income Tax. Este impuesto provocó una ola de protestas, sin embargo, volvió a implantarse en dos ocasiones más para llegar, finalmente, a constituir un impuesto de carácter permanente.

El cambio producido no pudo haber sido más profundo. Ya que en el siglo XVIII sólo pagaban las clases sociales de pocos recursos y aquellos que obtenían grandes rentas gozaban del injusto privilegio de no contribuir a las cargas públicas. Con la Revolución Francesa, toma fuerza la idea de generalidad ante los tributos, causándose así una nivelación proporcional de las cargas públicas. Por lo que independientemente de cual fuera la capacidad económica del gobernado, éste debía tributar de acuerdo con el mismo por ciento. Para ello fue indispensable la creación de una tasa desigual, como es la progresiva, para gravar con mayor intensidad conforme a la capacidad económica del sujeto.

El acierto del "income tax" (Impuesto sobre la renta) fue la creación de las tasas progresivas en la época del Primer Ministro Lloyd George (1916-1922), con las cuales se obligó a tributar con un por ciento mayor a quienes obtuvieran más utilidades.

Junto al nombre de Lloyd George, creador de las tasas progresivas, se debe mencionar a Adolfo Wagner y a Eduardo Selligman, los teóricos del impuesto sobre la renta más destacados de su época, que hicieron hincapié, el primero, en la función social de los impuestos, y el segundo, en la idea de quienes cuentan con escasos recursos económicos.

Con la creación de las tasas progresivas, el impuesto sobre la renta pasa a ocupar el lugar más destacado entre los impuestos directos y al mismo tiempo proporciona los ingresos más fuertes al Estado.

3.3.- Implantación del Impuesto sobre la Renta en México.

El impuesto sobre la renta se implanta en México en el año de 1921, época en que se daba una profunda transformación social en nuestro país.

En la época de la Colonia, el país sufrió una anarquía impositiva, se dividió el suelo en más de ochenta territorios alcabalatorios. Los impuestos especiales se multiplicaron y yuxtapusieron sin ninguna estructura lógica, por la tendencia de hacer llegar fondos a la metrópoli, como consecuencia de la idea de los Borbones acerca del rendimiento que debían proporcionar las Colonias, consideradas de su patrimonio.

Sin embargo, después de la independencia, subsisten los impuestos anárquicos coloniales de carácter indirecto.

Fue hasta el período revolucionario cuando en la política fiscal operó una transformación radical con el impuesto del Centenario de 1921, que inició la implantación del Impuesto sobre la Renta en México.

3.3.1. Ley Del Centenario De 1921.

La primera Ley del Impuesto sobre la Renta es en realidad un mero antecedente, fue promulgada siendo Presidente Constitucional el general Álvaro Obregón y Secretario de Hacienda, don Adolfo de la Huerta. El 20 de julio de 1921, estableció un impuesto federal de carácter extraordinario, pagadero por una sola vez y por lo tanto transitorio, sobre los ingresos o ganancias particulares. Es decir, esta Ley no fue de carácter permanente, ya que sólo tuvo un mes de vigencia.

Dicha ley "estaba dividida en cuatro capítulos que se denominaron cédulas y que eran las siguientes.

- 1.- Del ejercicio del comercio o de la industria
- 2.- Del ejercicio de una profesión liberal, literaria, artística o innominada
- 3.- Del trabajo a sueldo o salario
- 4.- De la colocación del dinero o valores a crédito, participación o dividendos".⁴⁹

No hubo cédulas ni para la agricultura, ni para la ganadería.

En esta ley la base del impuesto fueron los ingresos o ganancias brutas, correspondientes al mes de agosto de 1921, al determinarse el impuesto sobre los ingresos o ganancias brutas, no se estaba gravando realmente a los causantes de acuerdo con su capacidad económica, ya que para lograr este fin, la base del impuesto debe ser la utilidad que obtenga cada contribuyente.

⁴⁹ Betancurt Partida, Carlos Enrique. El ABC de los impuestos en México. 1ª edición, Editorial Thomson, México. 2002. pag. 56

“El impuesto debía ser pagado dentro de la primera quincena del mes de septiembre del mismo año, mediante la cancelación de estampillas que llevaban impresas la denominación centenario. Cada cédula tenía su propia tarifa, la cual estaba dividida en tres o cuatro categorías, lo cual denotaba el comienzo de las tasas progresivas en México”.⁵⁰

Las tasas del impuesto establecidas para profesionales, comerciantes e industriales variaban entre 1% y 4%. Mientras que para los asalariados la progresión sólo se calculó de 1% a 3%.

Fueron creados los Consulados y Juntas Calificadoras Regionales, los cuales tenían la facultad de estimar los ingresos o ganancias probables del causante moroso y sobre dicha estimación se liquidaría y pagaría el impuesto. Aquellos causantes que no estuvieran de acuerdo con las calificaciones, deberían manifestar su inconformidad ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Los recursos obtenidos con este impuesto transitorio serían destinados a la adquisición de barcos para la marina mercantil nacional y a la realización de obras para el mejoramiento de los puertos.

3.3.2. Ley de 1924.

El 21 de febrero de 1924, siendo todavía Presidente de la República el general Álvaro Obregón, su ministro de Hacienda, Ing. Alberto J. Pani, le propuso la creación de una ley semejante a la del Centenario, sólo que con carácter permanente, la cual se promulgó el 12 de febrero de 1924, denominándose “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”.

⁵⁰ Calvo Nicolau, Enrique. Tratado de ISR. 1ª edición, Editorial Themis, México, 1996. pag. 190

Esta ley marcó la implantación del impuesto en México, por haber sido de carácter permanente y marca el inicio del sistema cédular, el cual rigió en nuestro país por aproximadamente 40 años. En esta ley "se ignoraba el ingreso en créditos y por primera vez se promulga el reglamento".⁵¹

Estaba dividida en dos grandes capítulos que atendían a:

- 1.- Los ingresos que obtuvieran las personas físicas con motivo de su trabajo, mediante la percepción de sueldos, salarios, honorarios o emolumentos.
- 2.- Las utilidades que obtuvieran las sociedades y empresas.

El ingreso por el trabajo personal estaba gravado por tarifas progresivas cuyas tasas fluctuaban del 1% al 2%, lo cual significó un retroceso en la progresividad de las tasas en comparación con la Ley del Centenario, ya que en esta sus tasas iban del 1% al 4%.

El impuesto se pagaba mensualmente, en estampillas con la obligación de formular manifestaciones de ingresos en los modelos o formas aprobadas por la Secretaría, las cuales debían depositarse en las oficinas receptoras para ser revisadas por las Juntas Calificadoras.

Los dictámenes de estas Juntas Calificadoras podían ser objetadas por los causantes, estableciéndose un derecho de defensa en la esfera administrativa. Así mismo se fijó un término de 5 años para la prescripción por parte del Estado para el cobro de impuestos y multas.

Según el artículo 30 de esta ley, del producto del impuesto recaudado por la Federación debería entregarse un 10% a la Entidad Federativa y un 10% al Municipio donde se hubiera originado el ingreso gravable.

⁵¹ Betancurt Partida, Carlos Enrique. Op. Cit. pag. 56

Reglamento de la ley de 1924.

El reglamento de la ley del 21 de febrero de 1924, se promulgó el mismo día en que lo fue la ley. Este reglamento se ocupó de señalar a los diversos causantes del Impuesto sobre la renta.

Se realizaron una serie de modificaciones al reglamento tendientes a mejorar los sistemas de vigilancia, con el fin de lograr que los contribuyentes estuvieran al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Entre ellas se estableció en el artículo 37, regla IV, que las autoridades administrativas, al descubrir falsedades en las declaraciones de los contribuyentes debían consignar el caso al Ministerio Público para la imposición de las penas que correspondieran, según los artículos 741 y 742 del Código Penal, esto dio motivo a una ley denominada Ley de defraudación Impositiva. Además con las reformas se abrió la posibilidad de aplicar normas de contabilidad elementales para determinar la base de la utilidad gravable.

3.3.3. Ley del 18 de Marzo de 1925.

Esta ley fue expedida siendo Presidente de la República el general Plutarco Elías Calles y Secretario de Hacienda y Crédito Público el Ing. Alberto J. Pani. Esta "fue la que por primera vez se llamó Ley del Impuesto sobre la Renta, en ella se considera el ingreso en crédito, el impuesto se cubría en timbres o en efectivo, y se permite la deducción de cargas familiares"⁵²; rigió durante 16 años, durante los cuales sufrió varias modificaciones y reformas para poder estar acorde con el crecimiento económico de México.

Tiene un mayor criterio de orden, y cuenta con siete cédulas, que son:

⁵² Betancurt Partida, Carlos Enrique. Op. Cit. pag. 56

Cédula I. Comercio,
Cédula II. Industria,
Cédula III. Agricultura,
Cédula IV. Imposición de Capitales,
Cédula V. Explotación del Subsuelo o Concesiones otorgadas por el Estado,
tenían la tarifa más elevada,
Cédula VI. Sueldos y Honorarios de Profesionistas; los preceptos de diversa
índole relacionados con la mejor vigilancia del impuesto y finalmente,
Cédula VI. El capítulo correspondiente a sanciones.

En esta ley se definió con mayor precisión el concepto de ingreso bruto, indispensable para determinar el ingreso gravable en cada una de las cédulas, la renta se definió como “el ingreso en efectivo, en valores o en crédito que modifique al patrimonio del causante y del cual pueda disponer sin obligación de restituir su importe”,⁵³ requisito este último que más tarde desaparecerá.

En su artículo 28 se enumeraba las deducciones que se podían hacer para determinar la utilidad gravable y entre ellas estaban:

El costo de mercancías, 5 % por amortización, las pérdidas comprobadas sufridas en los bienes de la explotación del causante, las pérdidas en cobro de créditos, con disposiciones concretas para la comprobación de los mismos y el requisito de que hubieran transcurrido más de tres años de vencimiento de la obligación.

En cuanto a la forma de pago esta se modificó, pues se podía cubrir el impuesto con timbres en efectivo, o mediante otra forma de pago determinada por el reglamento, siendo ésta la forma de pago más sencilla.

Esta ley recogió la idea de participación del impuesto establecida en la Ley de 1924, destinando un 10% al estado y otro 10% al Municipio.

⁵³ Calvo Nicolau, Enrique. Op. Cit. pag. 194

Con esta ley podemos considerar que el impuesto sobre la renta se había implantado en forma reglamentada y definitiva en México y las experiencias logradas durante su vigencia sirvieron de base para la formulación de nuevas leyes.

El reglamento del 22 de abril de 1925 se dividió en diez capítulos, los cuales se referían a declaraciones y plazos; libros, costos e inventarios; oficinas receptoras, Juntas Calificadoras y Revisoras y un capítulo especial para cada cédula de la ley.

Se estableció la necesidad de acumular los ingresos obtenidos en dos o más empresas que pertenecieran a un mismo dueño y estuvieran gravadas en una misma cédula. Así mismo, se facultó a las empresas con personalidad jurídica distinta, pero que existiera entre ellas una estrecha relación de negocios, a fusionar su contabilidad, su administración, etc y que previa autorización de la SHCP presentaran sus declaraciones con datos consolidados.

Con relación a los sueldos y honorarios se indicó que para que fueran deducibles las cargas familiares establecidas en ley, las personas que mantuviera el contribuyente no deberían de contar con recursos propios y deberían estar ligados a él por parentesco en línea recta sin limitación de grado; hasta en tercer grado en colateral y afines hasta el segundo, o bien que se tratara del cónyuge. En el caso de que las personas que sostenía el causante fueran varones, éstos debían ser menores de 18 años o bien, mayores de 60, o que se encontrasen impedidos para trabajar.

El contribuyente debía comprobar que se encontraba en algunas de las anteriores circunstancias señaladas, para que las Juntas Calificadoras extendieran una constancia anual, misma que serviría de base al retenedor cuando aplicará las deducciones aprobadas por la ley.

En el año de 1925 la Secretaría de Hacienda y Crédito Público empezó a auxiliarse de los contadores para calificar las declaraciones de los causantes, mediante lo que la ley llamaba, certificación de inventarios o balances.

El 29 de diciembre de 1933 se agrupó en la Cédula I las Actividades del Comercio, lato sensu, es decir, incluyéndose al comercio, la industria, la agricultura y la ganadería, tocándole a la Cédula II la Imposición de Capitales; a la III la Explotación de Concesiones sobre el Subsuelo; a la IV los Salarios y a la V los Honorarios.

Ley del impuesto sobre la Renta sobre el superprovecho del 27 de Diciembre de 1939.

Esta ley "gravaba las ganancias excesivas que obtuvieran los contribuyentes, personas físicas y morales, que se dedicaran a las actividades del comercio, industria y por primera vez, agrícolas".⁵⁴

Con esta ley el erario lograría una participación adicional en las utilidades que obtuvieran en demasía los contribuyentes que percibieran ingresos anuales superiores a \$100,000. Dichas utilidades se gravaban con cuotas progresivas que iban del 15% hasta el 33% para las que sobrepasaran el 33% del capital invertido.

Esta ley fue abrogada por la del 31 de diciembre de 1941. No hubo reforma o adición alguna por concepto de amortización de pérdidas de ejercicios anteriores.

3.3.4. Ley del 31 de Diciembre de 1941.

La vigencia por casi 17 años de la ley de 1925 y retocada a través de una serie de reformas, hizo urgente la aprobación de un nuevo texto que incluyera de manera sistemática todas las normas referentes a la materia, lo que dio lugar a la Ley del

⁵⁴ Betancurt Partida, Carlos Enrique. Op. Cit. pag. 56

31 de diciembre de 1941, aplicada desde el 1° de enero del año siguiente y que fue promulgada siendo Presidente de la República el general Manuel Ávila Camacho y Secretario de Hacienda y Crédito Público el Lic. Eduardo Suárez.

Esta ley mantuvo agrupadas en la cédula I las actividades desarrolladas por el comercio, la industria y la agricultura, quedando de la siguiente manera:

Cédula I. Comercio, industria y agricultura.

Cédula II. Intereses, premios, regalías, explotación de juegos de azar, arrendamiento de negociaciones comerciales, industriales, agrícolas y otras actividades similares.

Cédula III. Explotación del subsuelo o de concesiones otorgadas por el gobierno federal, por los estados o por los municipios.

Cédula IV. Sueldos.

Cédula V. Profesión, arte, oficio, deporte o espectáculo.

Entre las reformas importantes se encuentra aquella que estableció que las deducciones debían ser contabilizadas para poder llevar un mejor control.

Entre las normas aceptadas por el reglamento para la procedencia de la deducción por amortización y depreciación, se estableció que debía hacerse mediante un coeficiente fijo y constante, aplicable al valor original de la inversión y a partir de la fecha en que se hubiera efectuado el gasto y se impidió a los causantes seguir haciendo deducciones cuando fiscalmente hubieran quedado redimidas las inversiones respectivas.

También se estableció que si las compañías habían sufrido pérdidas y éstas afectaban al capital social, podían ser deducidas de las utilidades y que si dichas pérdidas afectaban al superávit, podrían deducirse con ciertas limitaciones.

3.3.5. Ley del 30 de Diciembre de 1953.

Con esta ley se volvió al sistema original de 1925, que había sido reducido en 1941 al incorporarse a la primera cédula las dos siguientes. Podemos afirmar que esta ley fue perfeccionadora de las normas anteriores; sin embargo, no significó transformación o evolución en la estructura del impuesto sobre la renta. "Estructura las cédulas e incorpora otras y establece por primera vez, las deducciones que pueden hacer los contribuyentes para determinar su utilidad gravable. Las cédulas que se incorporan son: ganadería, pesca e imposición de capitales."⁵⁵ Agrupa a las causantes en siete cédulas:

Cédula I. Comercio.

Cédula II. Industria.

Cédula III. Agricultura, ganadería y pesca.

Cédula IV. Remuneración del trabajo personal.

Cédula V. Honorarios de profesionales, técnicos, artesanos y artistas.

Cédula VI. Imposición de capitales, y

Cédula VII. Regalías y enajenación de concesiones.

El haber dejado las cédulas IV y V en el mismo lugar que venían ocupando en la ley derogada, no tiene otra explicación que respetar la arraigada costumbre de referirse a la Cédula IV, cuando se trata de sueldos y a la Cédula V, por lo que toca a honorarios.

Al pensar en la reforma, tuvo que plantearse la idea de la transformación doctrinal del impuesto, basado en el sistema cédular, para dar un paso hacia el impuesto global personal.

La diferencia entre un impuesto cédular y otro personal, estriba en que el primero atiende fundamentalmente a la fuente en donde se origina el ingreso, en tanto

⁵⁵ Betancurt Partida, Carlos Enrique. Op. Cit. pag. 57

que, el segundo, toma en consideración al sujeto que recibe el ingreso y le acumula todas los que perciba, sin importar la fuente de donde deriven.

Sin embargo, aceptando que el sistema cedular desde un principio caracterizó este impuesto en México, en el proyecto se creaba un impuesto de carácter mixto, en el cual se respetaba el origen cedular de los ingresos y se imponía la obligación de acumularlos y de cubrir una tasa complementaria.

En esta ley se consignan por primera vez las deducciones que podían efectuar los causantes.

El reglamento fue publicado 30 días después de que entró en vigor la ley, cuya estructura fue modificada siguiendo nuevos lineamientos.

Se estableció para los contribuyentes que hubiesen efectuado pagos de impuestos en demasía, que las autoridades fiscales debían devolver o compensar dichos excesos.

3.3.6. Ley del 31 de Diciembre de 1964.

Se publicó el 31 de diciembre de 1964, iniciando su vigencia el 1° de enero de 1965, sustituyendo a la ley del 31 de diciembre de 1953. En esta ley se establece el impuesto global a cargo de personas físicas y morales, tanto nacionales como extranjeras.

La ley contenía nueve cédulas que gravaban:

Cédula I.- Comercio.

Cédula II.- Industria.

Cédula III.- Agricultura, ganadería, y pesca.

Cédula IV.- Remuneración del trabajo personal.

Cédula V.- Honorarios de profesionistas, técnicos, artesanos y artistas.

Cédula VI.- Imposición de capitales.

Cédula VII.- Ganancias distribuibles.

Cédula VII.- Arrendamiento, subarrendamiento y regalías entre particulares.

Cédula IX.- Enajenación de concesiones y regalías relacionadas con éstas.

Esta ley constaba de 89 artículos divididos en cuatro títulos:

Título I.- Disposiciones preliminares.

Título II.- Del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas.

Título III.- Del Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas.

Título IV.- Del Impuesto al Ingreso de las Asociaciones, Sociedades Civiles y de los fondos de reserva para jubilaciones.

En el Título I se fijan normas generales aplicables a los causantes como: las relacionadas con el objeto, los ingresos percibidos en especie, los sujetos, el domicilio, las exenciones, las declaraciones, las deducciones y compensaciones, las revisiones, etc.

El Título II, estaba dividido en cinco capítulos:

Título I.- Del objeto y del sujeto.

Título II.- De la base del impuesto de los causantes mayores.

Título III.- Del pago de los causantes mayores.

Título IV.- De las obligaciones diversas de los causantes mayores.

Título V.- De los causantes menores.

El título III, contaba con cinco capítulos:

Título I.- Del impuesto sobre productos de trabajo.

Título II.- Del impuesto sobre productos o rendimientos del capital.

Título III.- Tarifas de los capítulos I y II.

Título IV.- Del impuesto al ingreso global de las personas físicas.

Título V.- De la tarifa y de las deducciones.

El impuesto grava los ingresos en “efectivo, en especie o en crédito que modifiquen el patrimonio del contribuyente, provenientes de productos o rendimientos del capital, del trabajo o de la combinación de ambos”.⁵⁶

Son sujetos del impuesto las personas físicas o morales mexicanas, las extranjeras residentes en México, las agencias o sucursales de empresas extranjeras, los extranjeros residentes en el extranjero respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional y las unidades económicas.

Se permite que cuando la fuente del ingreso se encuentre en el extranjero, el contribuyente pueda deducir el impuesto que le corresponda pagar en México.

Se incluyeron al igual que en la ley de 1953 las deducciones que podían efectuar los contribuyentes para determinar la utilidad fiscal sujeta al pago del impuesto, por lo que en esta ocasión, fueron establecidas en la ley y no en el reglamento.

Por primera vez los contribuyentes pudieron deducir de la utilidad gravable del ejercicio las pérdidas fiscales incurridas en los cinco ejercicios anteriores, debido a que las utilidades en un ejercicio, se ven afectadas por las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, por lo cual se permitió la amortización con cargo a los resultados de los tres ejercicios siguientes y hasta por el monto total de la utilidad que en cada uno de ellos llegare a obtenerse.

El impuesto debía pagarse al presentarse las declaraciones o manifestaciones exigidas por la ley, o al expedirse los documentos en que deban cancelarse

⁵⁶ Flores Zavala, Ernesto. Op. Cit. pag. 444

estampillas, y si se trata de retenciones en el mes siguiente a aquel en que se hayan hecho. Pero como regla existe la obligación de hacer anticipos a cuenta del impuesto.

El impuesto se pagaba en efectivo, admitiéndose giros o vales postales o cheques personales. Se pagaba en timbres cuando lo marcaba la ley.

En el caso de que el contribuyente hubiere pagado una cantidad mayor o menor a la debida la ley preveía se presentaran declaraciones complementarias; pues si el pago hecho hubiera sido menor, se cubrían las diferencias con recargos iguales al 50 % de los normales, sin exceder del 24 %; y si la prestación de la declaración era espontánea para corregir errores de buena fe, no se aplicaban sanciones. En el caso de que el pago hubiera sido mayor a la debida, podía formularse una declaración rectificatoria dentro del plazo de dos años a partir de la presentación de las declaraciones originales para determinar el saldo que resulte a favor. Las cantidades que resultaban a favor de devolvían a solicitud del interesado o de oficio, o bien se compensaban.

Las declaraciones no eran calificables, pero sí podían hacer revisiones las autoridades fiscales. Si en cinco años no se habían formulado liquidaciones adicionales, se extinguía la acción fiscal por caducidad.

Los causantes se clasificaban en dos grandes grupos: los causantes mayores con ingresos que excedían de un millón quinientos mil pesos, y los menores que eran los que tenían ingresos que no excedían de esa cantidad.

Para la determinación de los ingresos, las personas físicas y las unidades económicas acumulaban todos los ingresos que percibían siempre que tuvieran relación con la actividad de la empresa y los que provengan de bienes afectos a dicha actividad.

El impuesto a cargo de los causantes menores, debía quedar pagado a más tardar en el mes de febrero siguiente al año de que se trataba, debiéndose hacer un pago provisional en el mes de julio de cada año.

Como se había señalado el Título III se refiere al ingreso de las personas físicas; en el capítulo relativo al impuesto sobre Productos del Trabajo, señala como objeto del impuesto, los ingresos percibidos como remuneración del trabajo personal.

Siendo los sujetos del impuesto aquellos que percibían ingresos por la prestación de su trabajo personal en virtud de un contrato de trabajo o de nombramiento, o los derivados del ejercicio libre de una profesión, arte, oficio o actividad técnica, deportiva o cultural, los agentes de instituciones de crédito, seguros y fianzas, o la explotación de una patente aduanal.

Los que percibían sueldos no podían hacer deducciones. Mientras que los profesionistas podían deducir de su ingreso el 15% para amortización de activos intangibles, de gastos y cargos diferidos, el 5% para depreciación de construcciones, 10% para depreciación de inversiones en maquinaria, etc., y 20% para depreciación de automóviles y equipos de transporte. Así mismo, podían deducir los gastos normales y propios por el ejercicio de la profesión.

Cuando una persona percibía sueldos y honorarios debían acumularlos y hacer las deducciones permitidas.

Los causantes que percibían honorarios, debían pagar bimestralmente el 5% de lo percibido en el bimestre anterior. El pago del impuesto se hacía en el mes de abril.

El reglamento de esta ley de 1964 no fue promulgado sino hasta el 4 de octubre de 1977, sin embargo, como era necesario contar con un reglamento se tuvo que

seguir aplicando el reglamento de la ley del 31 de diciembre de 1953, hasta en tanto fuera promulgado el reglamento de la ley de 1964, lo cual tardó trece años.

Por Decreto del 30 de diciembre de 1976 fue creada la tasa complementaria, la cual estuvo comprendida en el Título II Bis, artículo 47 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

“Esta tasa gravaba las utilidades brutas extraordinarias de las personas físicas o morales y de las unidades económicas, causantes mayores, que realizaban actividades comerciales o industriales”.⁵⁷

Se pretende crear un impuesto adicional con el propósito de recaudar aquellas utilidades extraordinarias, que los contribuyentes obtenían con motivo de la elevación en los precios por parte de algunas empresas. Por este motivo, se consideró la posibilidad de que por medio de la “Tasa Complementaria sobre Utilidades Brutas Extraordinarias”, se logrará detener el aumento a los precios y como consecuencia de esto se dejaron de obtener utilidades excedentes.

Pero no se llegó al fin deseado, porque por una parte originaba que muchas empresas que no habían especulado con sus precios tuvieran que pagar la tasa complementaria. Y por otra, las empresas que si habían incrementado injustamente los precios de ventas de sus artículos en inventario no la pagarían, por esa razón sólo estuvo vigente un año.

3.3.7. Ley de 1980.

El 30 de diciembre de 1980, se publicó una nueva ley del Impuesto sobre la Renta fechada el mismo día. Se abrogó la 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.

⁵⁷ Calvo Nicolau, Enrique. Op. Cit. pag. 211

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.

Formalmente, la ley se encuentra integrada por VI títulos:

Título I.- Contiene disposiciones de carácter general aplicables a los contribuyentes del impuesto, los cuales son clasificados en personas morales y personas físicas.

Título II.- Regula a las personas morales y consta de VI capítulos, en la parte de disposiciones generales previas, se establece lo que debe entenderse por utilidad fiscal, utilidad fiscal ajustada, pérdida fiscal y pérdida fiscal ajustada, así como el procedimiento para obtener el impuesto a cargo de éstos sujetos y los pagos provisionales y retenciones. Los seis capítulos regulan específicamente:

Capítulo I.- Los ingresos de los sujetos aludidos.

Capítulo II.- Deducciones.

Capítulo III.- Pérdidas.

Capítulo IV.- Sociedades mercantiles controladoras.

Capítulo V.- Obligaciones de las sociedades mercantiles.

Capítulo VI.- Facultades de las autoridades fiscales

Título III.- Regula a las personas morales con fines no lucrativos como son: las sociedades de inversión, las sociedades cooperativas y las sociedades y asociaciones civiles.

Título IV.- Regula las personas físicas, esta dividido en 12 capítulos de los cuales los diez primeros hablan de las diversas clases de ingresos obtenidos como son:

Capítulo I.- Salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado;

Capítulo II.- Ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente;

Capítulo III.- Ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles.

Capítulo IV.- Ingreso por enajenación de bienes;

Capítulo V.- Ingresos por adquisición de bienes;

Capítulo VI.- Ingresos por utilidades empresariales;

Capítulo VII.- Ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por sociedades mercantiles;

Capítulo VIII.- Ingresos por intereses;

Capítulo IX.- Ingresos por obtención de premios y;

Capítulo X.- Ingresos distintos a los señalados.

Capítulo XI y XII.- Requisitos de las deducciones y la declaración anual.

Título V.- Regula a los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.

Título VI.- Habla de los estímulos fiscales que la ley concede a los contribuyentes de este impuesto.

Con relación a la obtención de ingresos por la prestación de servicios personales independientes, podían deducir de sus ingresos los gastos derivados de inversiones necesarias para su obtención como son: luz, teléfono, renta, empleados, etc.

Entre las deducciones genéricas señaladas por la ley se encontraban: el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente elevada al año, los gastos médicos y hospitalarios, los gastos dentales y los donativos, siempre y cuando reúnan los requisitos que la ley prevé para estas deducciones.

La ley establece pagos provisionales, que en caso de personas físicas tienen el carácter de retenciones, realizadas por la persona que tiene el control sobre la fuente de ingresos; debiendo enterar al fisco sobre la cuota correspondiente como pago provisional, dicho pago provisional puede ser deducido del impuesto definitivo que resulte de la declaración anual, la cual deberá presentarse en el mes de abril del año siguiente al ejercicio que diera origen al impuesto.

Esta ley fue reformada por diversos decretos que reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones en materia fiscal:

Decreto del 28 de diciembre de 1980, publicado en el D.O.F el 30 de diciembre de 1980, y entró en vigor a partir del 1 de enero de 1981.

Decreto del 30 de diciembre de 1981, publicado en el D.O.F el 31 de diciembre de 1981, y entró en vigor a partir del 1 de enero de 1982.

Decreto del 28 de diciembre de 1982, publicado en el D.O.F el 31 de diciembre de 1982, y entró en vigor a partir del 1 de enero de 1983.

Decreto del 29 de diciembre de 1983, publicado en el D.O.F el 30 de diciembre de 1983, y entró en vigor a partir del 1 de enero de 1984.

Decreto del 26 de diciembre de 1984, publicado en el D.O.F el 31 de diciembre de 1984, y entró en vigor a partir del 1 de enero de 1985.

Decreto del 27 de diciembre de 1985, publicado en el D.O.F el 31 de diciembre de 1985, y entró en vigor a partir del 1 de enero de 1986.

Decreto del 24 de abril de 1986, publicado en el D.O.F. el 30 de abril de 1986, y entró en vigor el 1 de mayo de 1986.

Decreto del 27 de diciembre de 1986, publicado en el D.O.F el 31 de diciembre de 1986, y entró en vigor a partir del 1 de enero de 1987.

Decreto del 23 de diciembre de 1987, publicado en el D.O.F el 31 de diciembre de 1987, y entró en vigor a partir del 1 de enero de 1988.

Decreto del 27 de diciembre de 1988, publicado en el D.O.F el 31 de diciembre de 1988, y entró en vigor a partir del 1 de enero de 1989.

Decreto del 19 de diciembre de 1989, publicado en el D.O.F el 28 de diciembre de 1989, y entró en vigor a partir del 1 de enero de 1990.

Decreto del 17 de diciembre de 1990, publicado en el D.O.F el 26 de diciembre de 1990, y entró en vigor a partir del 1 de enero de 1991.

Decreto del 17 de diciembre de 1991, publicado en el D.O.F el 20 de diciembre de 1991, y entró en vigor a partir del 1 de enero de 1992.

Decreto del 22 de febrero de 1992, publicado en el D.O.F el 24 de febrero de 1992, y entró en vigor a partir del 1 de mayo de 1992.

Decreto del 12 de julio de 1992, publicado en el D.O.F el 20 de julio de 1992, y entró en vigor a partir del 21 de julio de 1992.

Decreto del 2 de diciembre de 1993, publicado en el D.O.F. el 3 de diciembre de 1993, y entró en vigor a partir del 1 de enero de 1994.

Decreto del 20 de diciembre de 1993, publicado en el D.O.F el 29 de diciembre de 1993, y entró en vigor a partir del 1 de enero de 1994.

Decreto del 20 de diciembre de 1994, publicado en el D.O.F el 28 de diciembre de 1994, y entró en vigor a partir del 1 de enero de 1995.

Decreto del 18 de marzo de 1995, publicado en el D.O.F. el 27 de marzo de 1995, y entró en vigor a partir del 1 de abril de 1995.

Decreto del 7 de diciembre de 1995, publicado en el D.O.F. el 15 de diciembre de 1995, y entró en vigor a partir del 1 de enero de 1996.

Decreto del 18 de abril de 1996, publicado en el D.O.F. el 10 de mayo de 1996, y entró en vigor al día siguiente de su publicación.

Decreto del 5 de diciembre de 1996, publicado en el D.O.F el 30 de diciembre de 1996, y entró en vigor a partir del 1 de enero de 1997.

Decreto del 13 de diciembre de 1997, publicado en el D.O.F el 29 de diciembre de 1997, y entró en vigor a partir del 1 de enero de 1998.

Decreto del 30 de abril de 1998, publicado en el D.O.F el 29 de mayo de 1998, y entró en vigor a partir del día siguiente al de su publicación.

Decreto del 30 de diciembre de 1998, publicado en el D.O.F el 31 de diciembre de 1998, y entró en vigor a partir del 1 de enero de 1999.

Decreto del 15 de diciembre de 1999, publicado en el D.O.F el 31 de diciembre de 1999, y entró en vigor a partir del 1 de enero de 2000.

Decreto del 28 de diciembre de 2000, publicado en el D.O.F el 31 de diciembre de 2000, y entró en vigor a partir del 1 de enero de 2001.

Cambiando su estructura de la siguiente manera:

Título I.- Disposiciones generales.

Título II.- De las personas morales.

Título II- A.- Del régimen simplificado de las personas morales.

Título III.- De las personas morales no contribuyentes

Título IV.-. De las personas físicas.

Título V.- De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.

Título VI.- De los estímulos fiscales.

Título VII.- Del sistema tradicional del impuesto sobre la renta a las actividades empresariales.

Título VIII.- Del mecanismo de transición del impuesto sobre la renta a las actividades empresariales.

3.3.8. Ley de 2002.

Por decreto del 31 de diciembre de 2001, esta ley fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1° de enero de 2002, entrando en vigor el mismo día de su publicación. En esta nueva ley se ubican las disposiciones aplicables a personas físicas y morales en los títulos y capítulos idóneos, así como se limitaron regímenes y tratamientos preferenciales, esto con la finalidad de generalidad en su aplicación. Teniendo la siguiente estructura:

Título I.- Disposiciones generales.

Título II.- De las personas morales.

Capítulo I.- De los ingresos.

Capítulo II.- De las deducciones.

Sección I.- De las deducciones en general.

Sección II.- De las inversiones.

Capítulo III.- Del ajuste por inflación.

Capítulo IV.- De las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, de los almacenes generales de depósito, arrendadoras financieras, uniones de crédito y de las sociedades de inversión de capitales.

Capítulo V.- De las pérdidas.

Capítulo VI.- Del régimen de consolidación fiscal.

Capítulo VII.- Del régimen simplificado.

Capítulo VIII.- De las obligaciones de las personas morales.

Capítulo IX.- De las facultades de las autoridades.

Título III.- Del régimen de las personas morales con fines no lucrativos.

Título IV.- De las personas físicas.

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

Capítulo II.- De los ingresos por actividades empresariales y profesionales.

Sección I.- De las personas físicas con actividades empresariales y profesionales.

Sección II.- Del régimen intermedio de las personas físicas con actividades empresariales.

Sección III.- Del régimen de pequeños contribuyentes.

Capítulo III.- de los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce 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 intereses.

Capítulo VII.- De los ingresos por obtención de premios.

Capítulo VIII.- De los ingresos por dividendos y ene general por las ganancias distribuidas por las personas morales.

Capítulo IX.- De los demás ingresos que obtengan las personas físicas.

Capítulo X.- De los requisitos de las deducciones.

Capítulo XI.- De la declaración anual.

Título V.- De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.

Título VI.- De los territorios con regímenes fiscales preferentes y de las empresas multinacionales.

Capítulo I.- De las inversiones en territorios con regímenes fiscales preferentes.

Capítulo II.- De las empresas multinacionales.

Título VII.- De los estímulos fiscales.

La tasa aplicable al impuesto sobre la renta, tarifas, pagos provisionales, será del 35%, fundamento segundo transitorio fracciones LXXXII, LXXXVII y LXXXVIII de la Ley del impuesto sobre la renta.

En cuanto a las personas morales se mantiene la reducción del 50% a los contribuyentes, dedicados exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, pero se suprimen las del 25% a este tipo de contribuyentes que industrialicen sus productos o además realicen actividades comerciales o industriales en las que obtengan como máximo el 50% de sus ingresos.

Se suprime la obligación de calcular el ajuste semestral que implicaba la formulación de una declaración completa por seis meses. Por lo que los contribuyentes solo están obligados a enterar pagos provisionales mensuales, estableciéndose que cuando tengan pérdidas fiscales pendientes de aplicar, la cantidad a deducir de la base gravable estimada, será la duodécima parte de tales

pérdidas multiplicada por el número de meses al que correspondiere el pago provisional.

Se incorpora como concepto deducible, tanto para personas morales y físicas, las cuotas obreras pagadas por los patrones al Instituto Mexicano del Seguro Social.

Se suprime el régimen simplificado, aplicado hasta el 31 de diciembre de 2001, aplicado a quienes realizaban actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como el autotransporte terrestre de carga o pasajeros; tanto para personas morales como físicas.

Se establece un régimen especial, denominado también simplificado, aplicable a personas morales que se dediquen exclusivamente a las actividades siguientes:

- 1.- Autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, que se encuentren constituidas bajo el régimen de coordinado.
- 2.- Las sociedades cooperativas de autotransportistas.
- 3.- Las constituidas como empresas integradoras.

Las de derecho agrario que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas.

En cuanto a las personas físicas, las actividades empresariales y profesionales se agrupan en un solo capítulo, estableciéndose para ambas el régimen de flujo de efectivo, o sea que los ingresos serán acumulables cuando se cobren y las deducciones se condicionan a que hayan sido efectivamente erogadas. Además, se prevé que los comprobantes que emitan deberán contener la leyenda preimpresa "Efectos fiscales al pago".

Se establece un nuevo régimen llamado régimen intermedio para personas físicas con actividades empresariales, entendiéndose que se realizan exclusivamente actividades empresariales, cuando en el ejercicio inmediato anterior los ingresos

por tales actividades hubieran representado por lo menos el 90% del total de sus ingresos. Se establece como condicionante para tributar en este régimen, el que sus ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hubiesen excedido de 4 millones de pesos. Se releva de requisitos de control y declaraciones informativas, pero se establece la obligación de que utilice máquinas de comprobación fiscal o equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal.

Se establece la deducción inmediata de activos fijos nuevos, los que se utilicen por primera vez en el país, tanto para personas físicas como morales con la variante de que tal deducción deberá operarse en el ejercicio siguiente a aquel en que inicie la utilización de los bienes objeto del estímulo.

En cuanto al reglamento, se estableció que se continuara aplicando el reglamento de la Ley del impuesto sobre la renta de 29 de febrero de 1984, hasta en tanto se expidiera un nuevo reglamento.

El 1 de enero de 2003 entran en vigor las reformas aprobadas a esta ley por decreto de fecha 13 de diciembre de 2002 y publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2002, siendo las siguientes:

La tasa aplicable al impuesto sobre la renta, tarifas, pagos provisionales, será del 34%, fundamento segundo transitorio fracciones LXXXII, LXXXVII y LXXXVIII de la Ley del impuesto sobre la renta.

Se define el concepto de previsión social señalando que son las erogaciones efectuadas por los patrones a favor de sus trabajadores, que tengan por objeto:

- 1.- Satisfacer contingencias o necesidades presentes o futuras.
- 2.- Otorgar beneficios a favor de dichos trabajadores tendientes a su superación física, social, económica y cultural que les permita el mejoramiento de su calidad de vida y la de su familia.

Se establecen lineamientos más favorables para deducir los gastos de previsión social, incluyendo la posibilidad de aplicar los nuevos lineamientos retroactivamente para el 2002.

Las personas sujetas a concurso mercantil no acumularán las deudas perdonadas por sus acreedores. En todo caso, estas deudas disminuirán las pérdidas pendientes de amortizar.

La Federación cedió a las Entidades Federativas el 100% de la recaudación del impuesto sobre la renta proveniente del régimen de pequeños contribuyentes (repecos). A partir de ese año, los pequeños contribuyentes pagan el ISR directamente ante los Estados en donde obtengan sus ingresos, y que hayan celebrado el convenio de colaboración administrativa mediante la firma del anexo 3.

Los consumos en restaurantes, excepto en viajes, sólo se podrán deducir hasta en un 25%.

Se incrementa el monto para la deducción de automóviles de \$200,000 a \$300,000 y se precisa que los gastos serán deducibles en la proporción en que la inversión sea deducible.

El impuesto a retener sobre intereses pagados por las instituciones de crédito es de 0.5% del capital invertido.

Se libera a las personas físicas de la obligación de informar, en su declaración anual, sobre el monto de ciertos ingresos no acumulables o exentos.

Las personas físicas podrán deducir los intereses reales pagados por ciertos créditos hipotecarios para casa habitación.

Continúa la exención de las gratificaciones obtenidas por los trabajadores al servicio de la Federación y de las Entidades Federativas que estén sujetos a condiciones generales de trabajo.

Se establecen reglas para que los ingresos obtenidos, por personas físicas, de compañías aseguradoras estén exentos, principalmente en materia de seguros de supervivencia, de vida, de pensiones y jubilaciones, así como de gastos médicos.

Se incrementa el ingreso exento por derechos de autor de dos a 20 salarios mínimos elevados al año.

Las reformas vigentes a partir del 1 de enero de 2004 para la Ley del impuesto sobre la renta, por decreto de fecha 28 de diciembre de 2003 y publicadas el 31 de diciembre de 2003, son:

La tasa aplicable al impuesto sobre la renta, tarifas, pagos provisionales, será del 33%, fundamento segundo transitorio fracciones LXXXII, LXXXVII y LXXXVIII de la Ley del impuesto sobre la renta.

Se deroga la exención a las gratificaciones anuales que recibieran los trabajadores al servicio de la Federación y de las Entidades Federativas.

Se otorgó a las Entidades Federativas que celebren convenio de coordinación con la Federación, la facultad de estimar el ingreso gravable del contribuyente y determinar cuotas fijas para cobrar el impuesto respectivo, a fin de simplificar el cumplimiento de sus obligaciones. Art. 139 frac. VI.

En el segundo transitorio fracción IX de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se da la posibilidad de convenios incluso con Municipios, los cuales junto con las

Entidades Federativas, recibirán el 100% de la recaudación de este impuesto cuando celebren convenio.

Se deroga la obligación de pagar el ISCAS (4%) o en su defecto una cantidad equivalente al crédito al salario calculado por todos los trabajadores.

Dado lo anterior el crédito al salario efectivamente pagado a los trabajadores, será acreditable contra ISR o retenciones.

El 5 de abril de 2004 es publicado en el Diario Oficial de la Federación el decreto de fecha 2 de abril de 2004 por el que se otorgan diversos beneficios fiscales a los contribuyentes que tributen en el régimen de pequeños contribuyentes, entre las facilidades otorgadas se encuentran las siguientes:

I.- Se les permite pagar la primera cuota de IVA a partir del mes en el que sea determinada por las autoridades fiscales, sin que se les puedan cobrar cuotas de meses anteriores. Sin embargo, cuando dicha determinación se haga después del mes de mayo de 2004, las cuotas iniciarán a partir del mencionado mes de mayo en adelante.

II.- El pago de las cuotas estimadas de IVA se hará conjuntamente con la del impuesto sobre la renta. Además, de que se prevé la posibilidad de que las cuotas de IVA y de ISR se unifiquen, es decir, que se cobre una sola cuota que abarque ambos impuestos.

III.- Podrán disminuir de la cuota estimada de IVA a su cargo, las cuotas de salud que paguen a las instituciones que proporcionen estos servicios, con las que celebre convenio la Entidad Federativa en la que tenga su domicilio fiscal. Así mismo, también podrán disminuir la cuota familiar y cuota reguladora que cubran como beneficiarios del Sistema de Protección Social en Salud. Dichas disminuciones no dará lugar a devolución o compensación alguna.

IV.- Durante el año 2004, no será requisito que hayan presentado la declaración informativa de los ingresos obtenidos en el 2003, para poder continuar tributando como pequeños contribuyentes. Dicha facilidad no releva de la obligación referida, por lo que las autoridades fiscales los podrán requerir para que la presenten.

El Decreto de fecha 13 de noviembre de 2004, es publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1º de diciembre de 2004 donde se dan a conocer las reformas fiscales a la Ley del impuesto sobre la renta, que entrarán en vigor el 1º de enero de 2005.

Para las personas morales:

A partir del ejercicio de 2005 la tasa aplicable será de 30%, en el ejercicio de 2006 será de 29% y a partir de 2007 la tasa quedará en 28%.

Las sociedades que no puedan efectuar la liquidación total de su activo desde el inicio del proceso de liquidación, deben efectuar pagos provisionales mensuales y al término de cada año calendario, el liquidador deberá presentar una declaración a más tardar el día 17 del mes de enero del año siguiente.

Podrán disminuir de su utilidad fiscal el monto correspondiente a la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas (PTU) generadas a partir de 2005.

Se establece el esquema de deducción de costo de lo vendido. Se establece como requisito de deducibilidad del consumo de combustible, que el pago sea a través de cheque nominativo, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o bien a través de los monederos electrónicos. Así mismo, para que proceda la deducción de bienes básicos que por deterioro deban disminuirse de los inventarios, antes de ser destruidos deben ofrecerse en donación a las instituciones autorizadas.

Los contribuyentes que inviertan en maquinaria y equipo para la generación de energía proveniente de fuentes renovables, podrán deducir 100% de la inversión en un solo ejercicio. Así como las adaptaciones a las instalaciones del contribuyente cuya finalidad sea facilitar el acceso y uso a personas con capacidades diferentes.

Se establece que la participación consolidable de las sociedades controladoras será de un 100%.

Se reestablece la obligación de presentar declaración informativa de clientes y proveedores a más tardar el 15 de febrero del año siguiente.

Se establece la reducción de 42.86 % del impuesto sobre la renta para las personas que realicen actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas.

Personas físicas:

En cuanto al régimen de salarios; se asimila a salarios la adquisición por los trabajadores de acciones o títulos valor. Se podrá deducir de los ingresos brutos el impuesto local.

En el régimen de actividades empresariales y profesionales, también se podrá deducir el impuesto local. Además podrán deducir una cantidad equivalente a 8% de la utilidad que resulte de restar, de la totalidad de los ingresos, las deducciones autorizadas, sin que exceda de \$25,000.00, esto en sustitución de los gastos menores. Y al igual que las personas morales se les permite deducir la participación de utilidades de los trabajadores.

En el régimen de pequeños contribuyentes se amplía a \$200,000.00 el monto máximo de ingresos para poder tributar en este régimen. Se calculará el impuesto aplicando la tasa de 2% a la diferencia que resulte de disminuir al total de los

ingresos obtenidos en el mes en efectivo, en bienes o en servicios, por su actividad empresarial, \$42,000.00 contribuyentes que enajenen bienes, o \$12,666.66 contribuyentes que presten servicios.

En el régimen de arrendamiento se podrá deducir, el impuesto local pagada por esta actividad.

El patrón podrá deducir el 100% del ISR retenido y enterado del personal contratado y que padezca discapacidad motriz y requiera usar permanentemente prótesis, muletas o sillas de ruedas; discapacidad mental; auditiva o de lenguaje , en ochenta por ciento o más de la capacidad normal, o tratándose de invidentes..

Se crea un estímulo consistente en poder deducir el costo de adquisición de los terrenos, siempre que estos sean destinados a la construcción de desarrollos inmobiliarios para su venta.

Se otorga un estímulo fiscal por plazo indefinido a las personas físicas o morales, consistente en aplicar una deducción del 100% de los gastos e inversiones en la producción cinematográfica nacional, sin que exceda del 3% del total del impuesto sobre la renta a su cargo.

Y las disposiciones en materia de impuesto sobre la renta que entrarán en vigor el 1 de enero de 2006 son:

En el régimen de salarios, se establece una nueva tarifa, la cual simplifica el cálculo del impuesto, pues sólo costa de dos tramos, a saber: de \$0.01 a \$208,333.33 que pagará el 25% y otro que va de \$208,333.34 en adelante, que pagarán el 29%. Además se incorpora el concepto de exclusión general, que es la suma de las prestaciones exentas por la ley, o la cantidad de \$6,333.33. desapareciendo el subsidio acreditable.

Los contribuyentes que perciban ingresos por salarios, gozarán de un subsidio para el empleo. Y el empleador podrá acreditar las cantidades que entregue a los contribuyentes contra el impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, inclusive cuando el impuesto deba enterarse a las Entidades Federativas.

Los empleadores que durante el mes de diciembre de 2005 hubieran pagado remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, gozarán de un subsidio mensual por aquellos trabajadores que hubieran trabajado con ellos al 31 de diciembre de 2005.

Como vemos el objetivo de las reformas aprobadas para el 2005 es el fomentar la inversión en nuestro país y hacerlo más competitivo, además de establecer medidas cuya finalidad es combatir la evasión fiscal.

El decreto de fecha 10 de enero de 2005, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de enero de 2005 y que entró en vigor al día siguiente de su publicación, exime del pago del impuesto sobre la renta a los trabajadores que inviertan sus liquidaciones en adquirir partes sociales de una sociedad cooperativa o empresas sociales.

El profesor Hugo Carrasco señala en su libro de Derecho Fiscal II que "México ha optado porque el ISR sea el impuesto más importante, tanto desde el aspecto recaudatorio como desde el punto de vista de herramienta económica; ya como medio de distribución de la riqueza, como un medio de control de la inflación".⁵⁸

Este impuesto federal es en la actualidad el de mayor importancia dentro del marco tributario del país. Por su impacto económico es determinante tanto para el Gobierno Federal como para los contribuyentes.

⁵⁸ Carrasco Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal II, 1ª ed. Editorial Iure Editores. México, 2001, pag. 99

CAPÍTULO IV

RÉGIMEN DE ACTIVIDADES PROFESIONALES

4.1.- Antecedentes históricos del régimen.

Antes de comenzar con los antecedentes de éste régimen, es necesario saber que se entiende por honorarios. Estos son "la retribución que percibe por su trabajo quien practica un arte liberal. Es voz que se emplea siempre en plural, proviniendo del latín honorarius, adjetivo que se aplica a un beneficio o retribución que se dan con honor".⁵⁹ Esta idea deriva de que en Roma se denominaron honores a los oficios o empleos públicos que, por concepción especial, tenían el derecho de percibir una parte de los impuestos.

Los antecedentes de los honorarios, los encontramos directamente en la antigua Roma, los romanos como sociedad se encontraban marcadamente divididos en clases sociales y aunque el romano despreciaba el trabajo, era asiduo a los lujos que de él se podían obtener. En la antigua Roma se consideraba que había dos tipos de trabajo, el trabajo manual y el trabajo intelectual, siendo este último la fuente del honorario romano.

En la medida que el pueblo romano despreciaba el trabajo manual, realizaba el trabajo intelectual, porque lo consideraba como un don divino otorgado por los dioses a unos cuantos privilegiados, poseedores de un honor, considerándose un atentado al mismo pagar por un trabajo intelectual. En virtud de que la actividad realizada no se hacía por un salario, sino que constituía una benevolencia, que debía ser reconocida con honor, apareciendo así el honorario.

Se consideraba al producto del trabajo intelectual algo valioso, producto de una obra ideal, que llenaba de orgullo y prestigio a su poseedor, creando así mismo

⁵⁹ Enciclopedia Jurídica Omeba. Tomo XIV. Editorial Driskill, Argentina. 1990, pág. 471

fama pública, gloria y respeto. Quienes ejercían profesiones en Roma, en principio únicamente lo hacían por la gratitud del beneficiario, sin que este tuviera la obligación de otorgar una contraprestación, esta situación con el tiempo se vio alterada pues se comenzaron a fijar honorarios por los servicios prestados.

Los honorarios se podían fijar de dos formas: Pecunia y Donativo; los primeros consistían no solo en dinero, sino también en bienes muebles e inmuebles, derechos y en si, todo lo referente al patrimonio. Los segundos consistían en cantidades que se otorgaban en forma esporádica, sin que mediase obligación exigible o represiva.

En la actualidad la palabra "honorarios" se encuentra completamente alejada de las circunstancias que le dieron origen en el Derecho Romano y su empleo obedece a razones que están muy alejadas del honor y gloria debidas al profesor o profesionista.

Ahora los honorarios son el estipendio que se concede por ciertos trabajos, generalmente los de los profesionales liberales, en que no hay relación de dependencia, ni jurídica ni técnica, como tampoco económica, entre las partes y donde fija libremente su retribución el que desempeña la actividad o presta los servicios, aplicándose sobre todo con referencia a las retribuciones que por su trabajo perciben los abogados, médicos, notarios, arquitectos, procuradores, etc.

4.1.1.- En México.

Los antecedentes del régimen de actividades profesionales, también conocido como régimen de honorarios, los encontramos desde la Ley del Centenario de 1921, como mencionamos en el capítulo anterior; esta ley fue de carácter transitorio, la cual gravó los ingresos o ganancias particulares. La ley contaba con cuatro capítulos, siendo en el capítulo segundo donde se establecieron las normas

aplicables a los sujetos que ejercían una profesión liberal, literaria, artística o innominada. La tasa del impuesto variaba del 1% al 4%.

La ley de 1924, llamada 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. Dicha ley sólo estaba dividida en dos capítulos; y el capítulo primero se refería a las personas físicas que obtuvieran ingresos mediante la percepción de sueldos, salarios, honorarios o emolumentos. El ingreso por el trabajo personal estaba gravado por tasas que fluctuaban del 1% al 2%.

La ley de 1925, estaba dividida en siete cédulas; y la cédula VI se refería a los sueldos y honorarios de profesionistas, en esta ley se permitió por primera vez la deducción de las cargas familiares para la determinación de la utilidad gravable, pero las personas que mantuviera el contribuyente no deberían de contar con recursos propios y deberían de estar ligados a él por parentesco en línea recta sin limitación de grado, hasta en tercer grado en colateral y afines hasta el segundo, o bien que se trate del cónyuge.

En la ley de 1941 el régimen de actividades profesionales se encontraba regulado en la cédula V, llamada Profesión, arte, oficio, deporte o espectáculo. En la ley de 1953 y en la de 1964, la cédula V se refería a Honorarios de profesionales, técnicos, artesanos y artistas. En la ley de 1964 los profesionistas podían deducir de su ingreso el 15% para amortización de activos intangibles, de gastos y cargos diferidos, el 5% para depreciación de construcciones, 10% para depreciación de inversiones en maquinaria y 20% para depreciación de automóviles y equipos de transporte; así como deducir los gastos normales y propios por el ejercicio de la profesión. Las personas que percibían ingresos por honorarios debían pagar bimestralmente el 5% de lo percibido en el bimestre anterior.

En la ley de 1980 el régimen aludido es regulado en el Título IV, Capítulo II llamado Ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente. Las personas sujetas a este régimen podían deducir de sus ingresos los gastos derivados de inversiones necesarias para su obtención como son: luz, teléfono, renta, empleados, etc.

Este régimen estaba regulado de los artículos 84 al 88-A de la LISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2001.

Las personas sujetas a este régimen eran:

- Personas físicas residentes en el país que presten servicios personales independientes.
- Personas físicas residentes en el extranjero con una o varias bases fijas en el país.
- Personas que enajenen obras de arte hechas por ellas, agentes de seguros, fianzas o valores, autores por la explotación de sus obras.

Sus obligaciones eran:

I.- Inscribirse al Registro Federal de contribuyentes.

II.- Efectuar pagos provisionales trimestrales.

III.- Presentar declaración anual.

IV.- Llevar contabilidad simplificada en los términos del artículo 32 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

V.- Expedir comprobantes con requisitos fiscales.

VI.- Conservar contabilidad en los términos del artículo 30 del Código Fiscal de la Federación.

Para el año 2002 se da una reforma fiscal y el régimen de honorarios se incorpora al régimen general de actividad empresarial convirtiéndose en el actual régimen de actividades empresariales y profesionales.

Siendo en la actualidad las personas sujetas a este régimen las siguientes:

- Personas físicas que perciban ingresos derivados de la realización de actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales.
- Personas físicas residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país que realicen dichas actividades.

Las personas sujetas a este régimen deben cumplir con obligaciones fiscales que a continuación solamente se mencionan, pero que se retomarán en el siguiente capítulo para explicar en que consiste cada una.

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

II.- Llevar contabilidad, en un libro de ingresos, egresos y registro de inversiones y deducciones.

III.- Expedir y conservar comprobantes.

IV.- Presentar pagos provisionales.

V.- Presentar declaración anual.

VI.- Presentar declaraciones informativas.

4.2.- Definición de persona física.

Antes de conocer que se entiende por persona física, es preciso saber que se entiende por la palabra persona.

Algunos autores sostienen que la palabra persona viene del latín, otros del griego, y otros más que deriva del etrusco, de phersu que significa máscara de teatro.

Antiguamente en las representaciones teatrales persona se llamaba a la máscara con la cual el actor se cubría el rostro, para interpretar su papel, además de que la máscara tenía la función de resonar la voz. Al pasar el tiempo con la palabra persona, se hacía alusión al personaje.

Sánchez Márquez señala que en se acepción primitiva, persona no era el individuo humano que representaba en la escena, no era el actor, sino la máscara, es decir, algo que el actor añadía a su rostro para caracterizar un papel determinado; el personaje del drama, en consecuencia, estaba integrado por dos elementos: el actor, el individuo humano, que era el sustrato real del personaje, y la máscara, forma ideal que se agregaba al rostro del actor para dar a éste el sentido que convenía a la obra”.⁶⁰

Sin embargo, la palabra persona ha sufrido cambios, y en la actualidad esta palabra simplemente designa al hombre, al individuo de la especie humana, hombre o mujer.

Los juristas sostienen de forma prácticamente unánime, que todos los seres humanos son personas jurídicas, denominadas personas singulares, personas naturales o más comúnmente personas físicas.

Como lo señala el jurista García Maynez, en su libro de Introducción al estudio del Derecho, donde dice que se “da el nombre de sujeto, o persona, a todo ente capaz de tener facultades y deberes. Las personas jurídicas divídense en dos grupos: físicas y morales. El primer término corresponde al sujeto jurídico individual, es decir, al hombre, en cuanto tiene obligaciones y derechos.”⁶¹

⁶⁰ Sánchez Márquez, Ricardo. Derecho Civil. Parte general, personas y familias. 1ª ed., Editorial Porrúa. México. 1998. pag. 165

⁶¹ García Maynez, Eduardo. Introducción al estudio del Derecho. 50 ed., Editorial Porrúa. México. 1999. pág. 271.

La anterior definición coincide con la concepción tradicional, la cual considera que el ser humano, por el simple hecho de serlo, posee personalidad jurídica.

Así mismo, Sánchez Márquez señala que la persona física o individual “es el hombre en cuanto sujeto de derechos y de deberes jurídicos u obligaciones. La persona es un sujeto de derechos y de obligaciones; es la que vive la vida jurídica.”⁶²

De las anteriores definiciones podemos concluir que persona es el individuo humano; mientras que persona física o persona jurídica individual es el sujeto, individualmente considerado, capaz de tener derechos y obligaciones.

Las personas físicas tienen los siguientes atributos:

- Capacidad.- “Es la aptitud del sujeto para ser titular de derechos y obligaciones, de ejercitar los primeros y contraer y cumplir las segundas en forma personal y comparecer en juicio por derecho propio⁶³. La capacidad puede ser de goce y de ejercicio:

La capacidad de goce es la aptitud para ser titular de derechos o para ser sujeto de obligaciones. Se adquiere desde la concepción y se pierde con la muerte.

Y la capacidad de ejercicio es la posibilidad jurídica del sujeto de hacer valer sus derechos y cumplir sus obligaciones personalmente. Se adquiere con la mayoría de edad.

⁶² Sánchez Márquez, Ricardo. Op. Cit. Pág. 171

⁶³ Domínguez Martínez, Jorge Alfredo. Derecho Civil. Parte General, Personas, Cosas, Negocio Jurídico e Invalidez. 6ª ed. Editorial Porrúa, México, 1998. pág. 166

- Estado civil.- Es definido como la situación jurídica de una persona en relación con su familia. Por la cual dicha persona tiene el carácter de ascendiente, descendiente, cónyuge, pariente colateral, etc.
- Nombre.- “Conjunto de vocablos, el primero opcional y los segundos por filiación, mediante los cuales una persona física es individualizada e identificada por el Estado y en sociedad”.⁶⁴

El nombre cumple una función muy importante, ya que da seguridad y certeza jurídica, a la hora de determinar el titular de un derecho o bien de una obligación.

- Domicilio.- “Es el lugar en que una persona reside con el propósito de establecerse en él; a falta de éste, el lugar donde tiene el principal asiento de sus negocios; y a falta de uno y otro, el lugar en que se encuentre”.⁶⁵

Existen tres tipos de domicilio; el voluntario, el legal y el convencional:

El domicilio voluntario es aquel que elige la persona libremente y puede cambiar a su arbitrio.

El domicilio legal es aquel que la ley fija para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.

El domicilio convencional es aquel que es fijado por la persona para el cumplimiento de determinadas obligaciones.

⁶⁴ Domínguez Martínez, Jorge Alfredo. Op. Cit. Pág. 254

⁶⁵ Sánchez Márquez, Ricardo. Op. Cit. Pág. 193

- **Patrimonio.-** “Es el conjunto de bienes, derechos y obligaciones correspondientes a una persona, con contenido económico y que constituyen una universalidad jurídica”.⁶⁶

El patrimonio esta integrado por dos elementos; el activo, el cual consiste en los bienes y derechos de una persona; y el pasivo, que consiste en las obligaciones a cargo del titular, pero ambos elementos deben ser objeto de valorización pecuniaria, es decir, apreciables en dinero.

Finalmente se dice que el patrimonio constituye una universalidad jurídica, debido a que si bien el patrimonio es un conjunto de bienes, derechos y obligaciones, todo esto constituye una unidad abstracta a pesar de que sus elementos cambien por otros, se pierdan, o incrementen, el patrimonio será el mismo.

- **Nacionalidad.-** Es definida como la situación jurídica que guarda una persona con relación al Estado.

4.3.- Definición de prestación de servicio profesional.

“El servicio profesional es la actividad de la persona que, ostentando un título académico o técnico que lo faculte para el ejercicio de una ciencia o un arte en forma libre, la ejecuta en beneficio de un patrono, bajo su dirección, subordinación y dependencia económica, sujeto a un contrato individual de trabajo.

En función de estos elementos, el intelectual, llamado profesionista liberal, el técnico, el alto empleado, inclusive el artista que por exigencias personales establezca una relación jurídica cuya finalidad sea el desempeño de un servicio subordinado, al quedar sujeto a las instrucciones u órdenes de un tercero y por tanto impedido del libre ejercicio de la profesión que ostente, tal relación jurídica

⁶⁶ Domínguez Martínez, Jorge Alfredo. Op. Cit. Pág. 215

debe estimarse laboral y los servicios profesionales que preste asimilados a los de cualquier trabajador".⁶⁷

Si los servicios profesionales se realizan con plena autonomía, la persona que los ejecute en beneficio de otra, regirá sus relaciones jurídicas conforme al ordenamiento civil; pero cuando dicha ejecución se haga en forma subordinada y bajo la dependencia económica de un patrono, la relación jurídica será de trabajo y para cualquier cuestión, aclaración o conflicto que se suscite será la ley de la materia la que lo regule.

4.4.- Sujetos que pueden tributar bajo el régimen de actividades profesionales.

Se consideran dentro del régimen de actividades profesionales las personas físicas que presten servicios personales independientes, es decir, todas aquellas personas que trabajen por su cuenta realizando una actividad profesional, técnica, artística o deportiva, sin depender de un patrón como son: abogados, médicos, técnicos, deportistas, artistas, contadores, quienes enajenen obras de arte realizadas por ellas mismas; autores que directamente obtengan ingresos por la explotación de sus obras; agentes de instituciones de crédito, seguros, fianzas o valores; quienes exploten una patente aduanal y en general quienes presten servicios por el ejercicio independiente de su profesión.

Las personas que realizan estas actividades, se rigen por lo estipulado en un contrato de prestación de servicios, el cual se regula conforme a las disposiciones del Código Civil, específicamente las referentes a los contratos.

⁶⁷ Instituto de Investigaciones Jurídicas. Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano. P-S, Editorial Porrúa, México, 2001. pág. 2910.

CAPÍTULO V

EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL RÉGIMEN DE ACTIVIDADES PROFESIONALES

5.1.- Sujetos del impuesto

Las personas obligadas al pago del impuesto sobre la renta son aquellas que perciben ingresos derivados de la prestación de servicios profesionales. Así también, las personas físicas que residan en el extranjero y cuenten con uno o varios establecimientos permanentes en el país respecto a los ingresos atribuibles a dichos establecimientos por la prestación de servicios profesionales.

La Ley del impuesto sobre la renta en su artículo 120 fracción II señala que se entiende por ingresos derivados de la prestación de un servicio profesional las remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente y cuyos ingresos no estén considerados en el capítulo I referente a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.

Las personas sujetas al pago del impuesto son entre otras: los médicos, los abogados, técnicos, deportistas, contadores, personas que vendan obras de artes hechas por ellos mismos, autores que directamente obtengan ingresos por la explotación de sus obras, agentes de instituciones de crédito, seguros, fianzas o valores y los que exploten una patente aduanal y en general quienes presten servicios por el ejercicio independiente de su profesión.

5.2.- Ingresos acumulables

Para determinar la base gravable sobre la que se calculará el impuesto además de tomar en cuenta los ingresos que se hayan percibido por la prestación del servicio, se acumularán los siguientes:

- Las condonaciones, quitas o remisiones de deudas relacionadas con el servicio profesional.
- Las cantidades provenientes de la enajenación de cuentas y documentos por cobrar y de títulos de crédito distintos de las acciones y estén relacionados con las actividades profesional.
- Las cantidades que se recuperen por seguros, fianzas o responsabilidades a cargo de terceros, tratándose de pérdidas de bienes del contribuyente que se utilicen para prestar el servicio profesional.
- Las cantidades que se perciban para efectuar gastos por cuenta de terceros, salvo que dichos gastos sean respaldados con documentación comprobatoria a nombre de aquel por cuenta de quien se efectúa el gasto.
- Los ingresos derivados de la enajenación de obras de arte hechas por el contribuyente.
- Los ingresos obtenidos por agentes de instituciones de crédito, de seguros, de fianzas o de valores, y por promotores de valores o de administradoras de fondos para el retiro.
- Los obtenidos mediante la explotación de una patente aduana.
- Los obtenidos por la explotación de obras escritas, fotografías o dibujos, en libros, periódicos, revistas o en las páginas electrónicas vía Internet, o bien la reproducción en serie de grabaciones de obras musicales y en general cualquier otro que derive de la explotación de derechos de autor.

- Los intereses cobrados relacionados con la prestación de servicios profesionales, sin ajuste alguno.
- Las devoluciones, los descuentos o bonificaciones que se reciban, siempre que se haya realizado la deducción correspondiente.
- La ganancia por la enajenación de activos afectos a la actividad.

5.3.- Momento de acumulación del ingreso

Los ingresos se acumulan cuando son efectivamente percibidos, es decir, cuando realmente se modifica el patrimonio del contribuyente por percibir dichos ingresos.

Los ingresos pueden ser percibidos en efectivo, en bienes o en servicios, ser anticipos, depósitos o cualquier otro concepto, incluso cuando se reciban títulos de crédito y estos sean emitidos por persona distinta de quien realiza el pago.

Cuando el pago se realice a través de cheque, el ingreso se considera percibido, en la fecha de cobro del cheque o bien, cuando se transmita a un tercero, excepto cuando la transmisión es en procuración.

En el caso de condonaciones, quitas o remisiones, de deudas relacionadas con el servicio profesional, se consideran efectivamente percibidos en la fecha que se convenga la condonación, la quita o la remisión, o bien se consuma la prescripción.

5.4.- Ingresos esporádicos

Aquellas personas que obtengan ingresos de forma esporádica por la prestación de servicios profesionales y que además no obtengan otros ingresos gravados conforme al capítulo relativo a actividades empresariales y profesionales, deben

realizar como pago provisional a cuenta del impuesto anual, para lo cual deberán aplicar al total de sus ingresos la tasa del 20%. Dicho pago debe realizarse dentro de los 15 días siguientes a la obtención del ingreso. Sin embargo, dichos contribuyentes podrán deducir los gastos relacionados con la actividad en la declaración anual.

5.5.- Deducciones

Los gastos que los contribuyentes pueden deducir, son aquellos que necesariamente deban realizarse para la obtención del ingreso, y siempre que se cuente con los comprobantes fiscales.

Entre las deducciones que se pueden realizar se encuentran:

- Las devoluciones, los descuentos o bonificaciones.
- La adquisición de mercancía, materias primas, productos semiterminados o terminados.
- Los gastos.
- Las inversiones.
- Los intereses pagados derivados de la actividad profesional, sin ajuste alguno.
- Las cuotas pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social.
- Los pagos realizados por el impuesto local.

Así mismo, los contribuyentes podrán optar por deducir una cantidad equivalente al 8% de la utilidad, sin que exceda de \$25,000.00.

REQUISITOS DE LAS DEDUCCIONES.

Las deducciones autorizadas deberán reunir los siguientes requisitos:

- 1.- Que hayan sido efectivamente erogadas en el ejercicio de que se trate.
- 2.- Ser estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos.
- 3.- Cuando se trate de deducción de inversiones ésta se realice en términos de la ley.
- 4.- Que se resten una sola vez.
- 5.- Que cuando el pago se realice a plazos se deduzca el monto de las parcialidades efectivamente erogadas.
- 6.- Contar con los documentos que amparen dichos gastos y que reúnan los requisitos fiscales.
- 7.- Efectuar mediante cheque nominativo, tarjeta de crédito, de débito o de servicios o a través de monedero electrónico de su cuenta bancaria o traspaso de cuenta en instituciones de crédito las cantidades que hayan excedido de \$2000.
- 8.- Que tratándose de pagos de primas por seguros y fianzas estos amparen conceptos deducibles.
- 9.- Que el IVA se traslade en forma expresa y por separado.

10.- Que tratándose de inversiones no se les de efectos fiscales a su revaluación.

11.- Que se reúnan los requisitos fiscales, en cada caso en particular, al realizar las operaciones, o a más tardar el último día del año.

DEDUCCIÓN DE INVERSIONES.

Las inversiones realizadas por el contribuyente se podrán deducir mediante cualquiera de las siguientes opciones:

Deducción lineal: se realiza mediante la aplicación de porcentajes máximos anuales, dependiendo del tipo de bienes y de los años en que se deprecian.

Deducción inmediata: se realiza mediante un porcentaje fijo aplicable en un solo ejercicio.

La deducción lineal de inversiones.

La deducción lineal consiste en aplicar el porcentaje máximo anual que para cada tipo de bien establece la Ley del impuesto sobre la renta y que más adelante mencionaremos.

Para la obtención de la deducción anual, los porcentajes se aplican al monto original de la inversión, esta cantidad se divide entre doce y el resultado se multiplica por el número de meses completos en que el bien haya sido utilizado durante el ejercicio.

Para determinar la deducción que se aplicará en el pago provisional, la mecánica será similar a la anual, es decir, los porcentajes se aplican al monto original de la inversión, esta cantidad se divide entre once y el resultado se multiplica por el

número de meses completos en que el bien haya sido utilizado durante el periodo por el que se calcule el pago provisional.

Una vez obtenida la cantidad a deducir en el ejercicio, esta se debe actualizar con el factor que se deberá determinar con los Índices Nacionales de Precios al Consumidor (INPC). Utilizando el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en que se adquirió el bien y hasta el último mes de la primera mitad del periodo en que el bien haya sido utilizado durante el ejercicio por el que se efectuará la deducción.

Cuando sea impar el número de meses comprendidos en el periodo en que el bien haya sido utilizado, se considerará como último mes de la primera mitad de dicho periodo, el mes inmediato anterior al que corresponda la mitad del periodo.

No obstante lo anterior, los contribuyentes que únicamente presten servicios profesionales y que en el año anterior sus ingresos no hayan rebasado \$840,000.00, podrán deducir sus inversiones en activos fijos, gastos y cargos diferidos, disminuyendo de sus ingresos el importe total de la erogación realizada en el ejercicio, en lugar de aplicar el procedimiento mencionado en los párrafos anteriores. Sin embargo, esto no es aplicable tratándose de automóviles, terrenos y construcciones.

Deducción inmediata de inversiones:

La deducción inmediata consiste en disminuir de los ingresos obtenidos en el ejercicio, el valor actualizado de la inversión realizada, mediante la aplicación del porcentaje que para cada tipo de bien se establezca en la Ley del impuesto sobre la renta y se aplica en el ejercicio siguiente a aquél en que se inicie su utilización.

Algunos de los porcentajes que se podrán aplicar son los siguientes:

57% para construcciones.

88% para computadoras personales de escritorio y portátiles, servidores, impresoras, lectores ópticos, graficadores, lectores de código de barras, digitalizadores, unidades de almacenamiento externo y concentradores de redes de cómputo.

La deducción inmediata sólo se aplica para bienes de activo fijo que se utilicen de manera permanente en territorio nacional y fuera de las áreas metropolitanas y de influencia en el Distrito Federal, Guadalajara y Monterrey, las cuales serán determinadas por el Servicio de Administración Tributaria.

Los bienes en los que no es aplicable la deducción inmediata es el mobiliario y equipo de oficina, automóviles, equipo de blindaje de automóviles, aviones, excepto aquellos que se dediquen a la aerofumigación agrícola, ni los bienes de activo fijo no identificables individualmente.

Las inversiones pueden ser en activos fijos, cargos y gastos diferidos, sin embargo, cabe señalar que las inversiones en activo fijo se deprecian, mientras que los costos y cargos diferidos se amortizan, pero en ambos casos es a través de porcentajes y mediante el procedimiento señalado anteriormente.

Depreciación de inversiones

Las inversiones en activo fijo se deprecian, es decir, se disminuye el valor de los bienes.

El activo fijo es el conjunto de bienes que el contribuyente utiliza para la prestación del servicio.

Para la depreciación se utilizan los siguientes porcentajes:

5% para construcciones.

10% para mobiliario y equipo de oficina.

25% para automóviles, autobuses, camiones de carga, tractocamiones y remolques.

30% para computadoras personales de escritorio y portátiles, servidores, impresoras, lectores ópticos, graficadores, lectores de códigos de barras, digitalizadores, unidades de almacenamiento externo y concentradores de redes de cómputo.

5.5.1.- Amortización de inversiones.

Además de realizar inversiones en activos fijos, los contribuyentes generalmente también realizan los llamados: gastos diferidos, cargos diferidos, y las erogaciones preoperativas; los cuales se amortizan, es decir, que también se recuperarán aquellos gastos que el contribuyente haya realizado por adelantado.

Los gastos diferidos son aquellos bienes o derechos que van a permitir al contribuyente por un periodo limitado reducir los costos de operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto.

Los cargos diferidos son de igual forma bienes o derechos que van a permitir al contribuyente reducir costos de operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto pero por un periodo ilimitado. Excepto aquellos derechos que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado.

Las erogaciones preoperativas, son aquellas que tienen como finalidad la prestación de un servicio, pero dichas erogaciones deberán realizarse antes de que el contribuyente preste sus servicios de manera constante.

Para amortización se manejan los porcentajes siguientes:

5% para cargos diferidos.

10% para las erogaciones realizadas en periodos preoperativos.

15% para regalías, para asistencia técnica, así como otros gastos diferidos.

Sin embargo, dado que la mayoría de los contribuyentes optaban por adquirir bienes para luego deducirlos y así no tener impuesto sobre la renta a cargo, las autoridades fiscales establecieron el impuesto al activo, es decir, un impuesto que grava los activos. Este impuesto se maneja como un impuesto complementario del impuesto sobre la renta, pero los únicos sujetos obligados al pago del impuesto al activo son: las personas físicas que realicen actividades empresariales y las personas morales, residentes en México, están obligadas al pago de este impuesto, por el activo que tenga, cualquiera que sea su ubicación, así como los residentes en el extranjero que cuenten con un establecimiento permanente en el país, y además, las personas que otorguen el uso o goce temporal de bienes y que dichos bienes se utilicen en la actividad de los contribuyentes mencionados anteriormente. Y también, están obligados al pago del impuesto al activo, los residentes en el extranjero por los inventarios que mantengan en territorio nacional para ser del impuesto al activo transformados o que ya hubieran sido transformados por algún contribuyente. Pero también las autoridades establecieron que no se pagará este impuesto por el periodo preoperativo, ni por los ejercicios de inicio de actividades, los dos siguientes y el de liquidación, salvo cuando este último dure más de dos años. Es decir, conforme al artículo 6 fracción VI párrafo III de la Ley del Impuesto al Activo, una vez iniciadas actividades no pagarán impuesto al activo por el término de 3 años.

Dado lo anterior, los contribuyentes que tributan en el régimen de actividades profesionales, objeto de este estudio, no son sujetos del impuesto al activo.

5.6.- Obligaciones.

1.- Inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes.

La primera obligación fiscal que deben cumplir las personas que prestan servicios profesionales por honorarios es la de inscribirse o darse de alta en el Registro Federal de Contribuyentes. El contribuyente deberá solicitar su inscripción dentro del mes siguiente al día en que inició actividades., para lo cual debe hacer lo siguiente:

Debe llenar dos ejemplares del **formato fiscal R-1** "Solicitud de Inscripción al Registro Federal de Contribuyentes" y el **anexo 4** "Registro Federal de Contribuyentes, Personas Físicas con Actividades Empresariales y Profesionales", siguiendo las instrucciones contenidas al reverso.

El trámite deberá realizarlo en la Administración Local de Asistencia al Contribuyente que le corresponda de acuerdo a su domicilio fiscal, con los siguientes documentos:

Acta de nacimiento, en copia certificada o bien en copia fotostática certificada por funcionario público competente o por fedatario público. Tratándose de mexicanos por naturalización deberán presentar su carta de naturalización expedida por la autoridad competente debidamente certificada, legalizada o apostillada, según corresponda.

Comprobante de domicilio en original y fotocopia, tales como:

Estado de cuenta: a nombre del contribuyente, proporcionado por las Instituciones que forman parte del sistema financiero, y no deberá tener una antigüedad mayor a 2 meses.

Recibos de pago del impuesto predial: el recibo no deberá tener una antigüedad mayor a 4 meses, en el caso de pago anticipado por todo el año, el recibo debe ser del ejercicio.

Ultimo pago de: los servicios de luz, teléfono o agua.

Ultima cédula de determinación de cuotas emitido por el Instituto Mexicano del Seguro Social, a nombre del contribuyente.

Ultimo recibo de pago de renta que reúna requisitos fiscales, acompañado del contrato de arrendamiento,

Apertura de cuenta bancaria: que no tenga una antigüedad mayor a 2 meses.

Identificación oficial: Original y fotocopia de cualquiera de los siguientes documentos:

- Credencial de elector,
- Pasaporte,
- Cédula profesional,

Clave Única de registro de Población (CURP): copia fotostática y el certificado expedido por el registro Nacional de Población. Si cuenta con ella.

En caso de representación legal, copia certificada y fotocopia del poder notarial.

En caso de ser extranjero

Además de llenar el formato R-1 y el anexo 4, deberá anexar lo siguiente:

El documento migratorio vigente, expedido por la autoridad competente. Así como copia fotostática debidamente certificada, legalizada o apostillada por autoridad

competente del documento que acredite su número de identificación fiscal del país en que resida, cuando tenga obligación de contar con éste en el país en que resida.

En el supuesto que resida en México, se deberá exhibir original y copia de la constancia expedida por el Registro Nacional de Población, en el caso de contar con ella.

También se podrá realizar el trámite de inscripción en el RFC vía Internet, ingresando al portal de Internet del SAT y cumpliendo con el procedimiento y los requisitos que se soliciten.

El trámite de solicitud de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes se realiza a través del Sistema Electrónico de Avisos al RFC por Internet del Servicio de Administración Tributaria. Sin embargo, sólo podrán realizar este trámite vía Internet aquellas personas que cuenten con la CURP.

Para lo cual el contribuyente deberá proporcionar los siguientes datos:

- Datos del contribuyente.- CURP, nombre y fecha de nacimiento.
- Domicilio fiscal del contribuyente que se inscribe o del representante legal de la persona residente en el extranjero.
- Actividad preponderante.- Fecha de inicio de operaciones, sector al que corresponde la actividad preponderante, el subsector y la actividad preponderante.
- Información opcional complementaria.- datos del representante legal, apertura de establecimiento e inscripción de socios o accionistas, asociante o asociado de Asociación en participación.
- Anexos.-El anexo 4 corresponde a personas físicas con actividades empresariales y profesionales.

Una vez enviado el trámite vía Internet, el contribuyente deberá acudir a los tres días hábiles siguientes a la Administración Local de Asistencia al Contribuyente correspondiente, atendiendo a su domicilio fiscal, con los siguientes documentos:

- Comprobante de domicilio.- Original y fotocopia
- Identificación oficial vigente con fotografía.- origina y fotocopia.
- En caso de representación legal.- copia certificada y fotocopia del poder notarial, e identificación oficial del representante legal.

Como podemos observar la diferencia de presentar la solicitud de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes vía Internet, con respecto a hacerlo directamente en la Administración Local de Asistencia al Contribuyente, es poca, ya que una parte del trámite se puede hacer desde la oficina, domicilio, etc, del contribuyente y no tendrá la necesidad de comprar los formatos correspondientes, basta con capturar los datos solicitados, pero por otro lado, después de enviar sus datos vía Internet deberá de todas formas presentarse a los tres días hábiles siguientes en la Administración Local de Asistencia al Contribuyente que le corresponda, para presentar su comprobante de domicilio, e identificación oficial.

2.- Llevar contabilidad.

La contabilidad podrá llevarse de manera simplificada, es decir, para cumplir con esta obligación sólo debe llevarse un libro de ingresos, egresos y de registro de inversiones y deducciones, inclusive cuando se obtengan ingresos por otros conceptos como pueden ser sueldos y salarios, arrendamiento de inmuebles, entre otros.

La facilidad de llevar contabilidad simplificada no será aplicable cuando además se obtengan ingresos por actividades empresariales.

3.- Expedir y solicitar comprobantes de sus operaciones.

Con esta documentación se comprueban los ingresos y los egresos, y deberá reunir los requisitos que establece el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

Los comprobantes que se expidan deberán reunir los siguientes requisitos:

- a) Contener impreso el nombre, domicilio fiscal y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien los expide.
- b) Tener impreso el número de folio.
- c) Lugar y fecha de expedición.
- d) Clave del registro Federal de Contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.
- e) Descripción del servicio que amparen.
- f) Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o en letra, así como el monto de los impuestos que deban trasladarse en su caso.

En el comprobante se debe indicar si el servicio se cobró en un solo pago o a plazos.

- g) Si se cobra en un solo pago, se deberá indicar en el comprobante el importe total del servicio. Cuando se cobre en plazos deberá contener el importe total del servicio, el número de pagos y el monto de cada uno de ellos, y el monto del primer pago realizado. Por los cobros siguientes, se debe dar comprobante que debe contener: además del nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien los expide, impreso el número de folio, lugar y fecha de expedición; el importe del pago, la forma en que se realizó y el número y fecha del comprobante inicial.
- h) Deben contener la leyenda preimpresa **“Efectos fiscales al pago”**.

- i) La Cédula de Identificación Fiscal, que en el caso de las personas físicas deberá contener la CURP.
- j) La leyenda: "La reproducción no autorizada de este comprobante constituye un delito en los términos de las disposiciones fiscales".
- k) Vigencia del comprobante.
- l) El Registro Federal de Contribuyentes, nombre, domicilio, y en su caso el número telefónico del impresor, así como la fecha en que se incluyó la autorización correspondiente en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.
- m) La fecha de impresión.
- n) La leyenda: "Número de aprobación del Sistema de Control de Impresores Autorizados", seguida del número generado por el sistema.

Para comprobar los egresos o gastos que se hagan, el contribuyente debe solicitar facturas con IVA desglosado y demás requisitos fiscales señalados anteriormente.

4.- Presentar pagos provisionales.

Estos pagos se hacen cada mes y se presentan a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago y son a cuenta del impuesto anual.

5.- Presentar declaración anual.

La declaración anual es el cálculo del impuesto que se hace por los ingresos, menos las deducciones de todo el año y las pérdidas fiscales de años anteriores,

actualizadas. A este impuesto se le restan los pagos provisionales mensuales efectuados durante el año.

Se deberá presentar declaración anual en el plazo de enero a marzo del siguiente año para las personas morales, y en el mes de abril del año siguiente que se va a declarar para las personas físicas, por los ingresos que se obtengan en el año de calendario, a excepción de los exentos y de aquellos por los que se haya pagado impuesto definitivo.

Al impuesto anual se le podrán disminuir los pagos provisionales y las retenciones efectuadas en el ejercicio.

Adicionalmente, en esta declaración las personas físicas pueden deducir algunos gastos personales que más adelante se mencionaran.

6.- Presentar declaraciones informativas.

Deberán presentar, en su caso, a más tardar el 15 de febrero de cada año, ante la Administración Local de Asistencia al Contribuyente que corresponda al domicilio fiscal, entre otras, las siguientes declaraciones informativas:

- De pagos y retenciones por sueldos y salarios, forma fiscal 37.
- De crédito al salario pagado en efectivo, forma fiscal 26.
- De contribuyentes que otorguen donativos, forma fiscal 50.

- De retenciones y pagos efectuados a residentes en el extranjero, forma fiscal 29.
- De clientes y proveedores, forma fiscal 42. Pero sólo de aquéllos clientes y proveedores con los que haya realizado operaciones por montos superiores a \$50,000.00.

5.6.1.- Llevar contabilidad.

La contabilidad podrá llevarse de manera simplificada, dicha contabilidad comprende solo un libro foliado de ingresos, egresos y de registro de inversiones y deducciones. Dicho libro deberá reunir los siguientes requisitos:

I.- Deberá identificar cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con los documentos comprobatorios.

II.- Debe identificar las inversiones realizadas relacionándolas con la documentación comprobatoria, para que se pueda precisar la fecha de adquisición del bien, su descripción, el monto original de la inversión y el importe de la deducción anual.

Por lo que los contribuyentes sujetos a este régimen cumplirán con esta obligación con sólo llevar un libro de ingresos, egresos y de registro de inversiones y deducciones, inclusive cuando se obtengan ingresos por otros conceptos como pueden ser sueldos y salarios, arrendamiento de inmuebles, entre otros.

La facilidad de llevar contabilidad simplificada no será aplicable cuando además, se obtengan ingresos por actividades empresariales.

La contabilidad debe ser conservada en el domicilio fiscal, durante un plazo de cinco años, contados a partir de la fecha en que se presentaron o debieron presentar las declaraciones relacionadas con los documentos.

Sin embargo, dicho plazo se ampliará a diez años cuando el contribuyente no solicite su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve, no presente declaración del ejercicio o no proporcione la información correspondiente al impuesto al valor agregado o bien del impuesto especial sobre producción y servicios en la declaración del impuesto

sobre la renta, es decir, cuando el contribuyente no cumpla con las disposiciones fiscales deberá conservar la contabilidad por diez años.

Además, de que el plazo de extinción de las facultades de la autoridad fiscal para determinar contribuciones omitidas e imponer sanciones también es de cinco años contados a partir del día siguiente al de la presentación de la declaración del ejercicio o debieron haberse presentado.

La contabilidad podrá ser llevada en lugar distinto al domicilio fiscal, previa autorización de la autoridad.

5.6.2.- Presentación de declaraciones.

Los contribuyentes que tributan en el régimen de actividades profesionales están obligados a presentar declaraciones fiscales, las cuales son: provisionales, anuales y complementarias. Dado que sólo las dos primeras declaraciones son objeto de estudio, únicamente diremos respecto a las declaraciones complementarias, que son aquellas que tienen como objetivo modificar los datos asentados en una declaración ya presentada por el contribuyente. Y que únicamente podrán ser presentadas hasta en tres ocasiones por cada declaración. Respecto a la forma para la presentación de la declaración complementaria, el contribuyente podrá utilizar la misma forma empleada para la presentación de la declaración original debiendo señalar que es una declaración complementaria, así como la fecha y el lugar donde fue presentada la original.

5.6.2.1.- Pagos provisionales.

Los contribuyentes que tributen en el régimen de actividades profesionales tienen la obligación de presentar pagos provisionales a cuenta del impuesto anual, estos pagos provisionales son de manera mensual y se realizan a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago.

5.6.2.1.1.- Procedimiento de cálculo

Procedimiento para el ejercicio fiscal 2005:

El primer paso es determinar la base gravable, lo cual se realiza de la siguiente manera:

Al total de los ingresos cobrados en el periodo que abarca desde el inicio del año hasta el último día del mes al que corresponda el pago se le restan: las deducciones pagadas en el periodo que abarca desde el inicio del año hasta el último día del mes al que corresponda el pago, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, las pérdidas fiscales ocurridas en ejercicios anteriores que no se hubieran disminuido.

Al resultado obtenido, es decir, base gravable, se le aplica la tarifa del impuesto sobre la renta y la tabla del subsidio, contenidas en los artículos 113 y 114 de la Ley del impuesto sobre la renta.

Al impuesto que resulte se le restan o se acreditan: los pagos provisionales realizados en el año. Y las retenciones que le hayan hecho al contribuyente por este impuesto cuando el servicio lo haya prestado a personas morales.

Como señalamos en el párrafo anterior, cuando los contribuyentes presten sus servicios profesionales a personas morales, estas últimas tienen la obligación de retener la cantidad que resulte de aplicar la tasa del 10% al pago realizado, sin deducción alguna. Estas retenciones se deben enterar a las autoridades fiscales y otorgar constancia de retención a los contribuyentes.

Procedimiento para el ejercicio fiscal 2006

Para determinar la base gravable, a la totalidad de los ingresos cobrados en el periodo que abarca desde el inicio del año hasta el último día del mes al que corresponda el pago se deben restar: las deducciones pagadas en el mismo periodo que abarca desde el inicio del año hasta el último día del mes al que corresponda el pago; la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, así como la exclusión general de \$6,333.33 por cada uno de los meses a los que corresponda dicho periodo y, en su caso, las pérdidas fiscales ocurridas en ejercicios anteriores que no se hubieran disminuido.

Sin embargo, la exclusión general en ningún caso excederá de la cantidad que resulte de disminuir a los ingresos obtenidos las deducciones.

Los contribuyentes que además de los ingresos percibidos por honorarios obtenga ingresos por salarios, no aplicarán la exclusión general de \$6,333.33 por cada uno de los meses a los que corresponda el periodo del pago.

Una vez que se obtiene la base gravable se le aplicará la tarifa que publique la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para cada uno de los periodos de pago, tomando como base la establecida en el artículo 113 de la Ley del impuesto sobre la renta.

Al impuesto que se obtenga se le restarán los pagos provisionales del mismo ejercicio que se hayan hecho con anterioridad. Y las retenciones que le hayan hecho al contribuyente por este impuesto cuando el servicio lo haya prestado a personas morales.

5.6.2.1.2.- Formato de presentación.

La presentación de pagos provisionales deberá efectuarse a través de ventanilla bancaria con la tarjeta tributaria, la cual se otorga a aquellos contribuyentes personas físicas cuyos ingresos en el año no rebasen los \$300,000.00, y la hoja de ayuda numero 1: "Actividad empresarial y profesional", cuando los ingresos

obtenidos en el año inmediato anterior hayan sido hasta de \$3000,000.00 sin incluir en su caso ingresos por sueldos y salarios. Cuando los ingresos hayan excedido de dicho monto los pagos provisionales se presentarán vía Internet.

No obstante lo anterior, los contribuyentes que deban hacer sus pagos mediante ventanilla bancaria podrán efectuarlos vía Internet.

Cuando no resulte cantidad a pagar, se deberá presentar una declaración informativa, con la hoja de ayuda A: "Declaraciones con información estadística (ceros) actividad empresarial y profesional "en donde se indique el motivo por el cual no existe impuesto a cargo, y si las siguiente del año presentan la misma situación no es necesario presentarlas hasta en tanto no se tenga impuesto a cargo y no varié el motivo señalado en la declaración presentada con anterioridad.

5.6.2.1.3.- Fechas de presentación.

Los pagos provisionales del impuesto sobre la renta se efectúan de manera mensual a más tardar el 17 del mes siguiente al que corresponda.

De conformidad con el decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del 31 de mayo de 2002, los contribuyentes tienen un plazo adicional para efectuar su pago provisional, considerando su sexto dígito numérico, de acuerdo a lo siguiente:

Sexto dígito numérico de la clave del RFC	Fecha límite de pago
1 y 2	Día 17 más un día hábil
3 y 4	Día 17 más dos días hábiles
5 y 6	Día 17 más tres días hábiles
7 y 8	Día 17 más cuatro días hábiles
9 y 0	Día 17 más cinco días hábiles

5.6.2.1.4.- A través de Internet.

Los pagos provisionales se realizarán vía Internet, cuando en el año anterior se hubieran obtenido ingresos superiores a los \$300,000.00, a través de la página de algún banco autorizado. Para lo cual se deberá contratar una cuenta para realizar transferencias electrónicas.

Cuando no resulte cantidad a pagar, se deberá presentar la declaración informativa, señalando el motivo, a través del portal del Internet del SAT o bien en los Módulos de Asistencia al Contribuyente presentando su tarjeta tributaria.

Los contribuyentes que deban pagar en la ventanilla bancaria podrán optar por hacerlo vía Internet.

5.6.2.2.- Declaración anual

La declaración anual es un resumen de todas las operaciones del año, que deberán presentar de enero a marzo del siguiente año las personas morales; mientras que las personas físicas en el mes de abril del siguiente año, además en ella podrán deducir los gastos personales que el contribuyente haya realizado durante el año, y que son los siguientes:

5.6.2.2.1.- Deducciones personales.

Las deducciones personales que se pueden efectuar son las siguientes:

- Gastos destinados a la transportación escolar de los descendientes en línea recta, cuando la escuela obligue a todos los alumnos a pagar por el servicio de transporte.
- Honorarios médicos y dentales, así como gastos de hospitalarios, incluidos los gastos por la compra o alquiler de aparatos para el restablecimiento o

rehabilitación del paciente, prótesis, medicinas siempre que se incluyan en las facturas expedidas por el hospital, así, como los honorarios de enfermeras, análisis y estudios clínicos.

- Gastos funerarios en la parte que no exceda del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año.

Cualquiera de los dos anteriores cuando sea para sí, para su cónyuge o para la persona con quien viva en concubinato, para 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.

- Donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en las disposiciones fiscales.
- Las primas por seguros de gastos médicos, sean complementarios o independientes de los servicios de salud proporcionados por instituciones públicas de seguridad social, y el beneficiario sea el contribuyente, el cónyuge o la persona con quien viva en concubinato, ascendientes o descendientes en línea recta.
- Los intereses reales efectivamente pagados en el ejercicio por concepto de créditos hipotecarios destinados a casa habitación, contratados con integrantes del sistema financiero, siempre que el monto del crédito otorgado no exceda de un millón quinientas mil unidades de inversión.
- Las aportaciones complementarias de retiro realizadas directamente en la subcuenta de aportaciones complementarias de retiro o a las cuentas de planes personales de retiro, así como las aportaciones voluntarias realizadas a la subcuenta de aportaciones voluntarias. El monto de esta deducción será como máximo del 10% de los ingresos acumulables en el ejercicio, sin que dichas aportaciones excedan del equivalente a cinco salarios mínimos generales del área geográfica del contribuyente elevados al año.

- Los pagos por concepto del impuesto local sobre ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, y siempre que la tasa de dicho impuesto no exceda del 5%.

También podrán restarse o disminuirse en la declaración anual los siguientes estímulos:

- Los depósitos en las cuentas personales especiales para el ahorro.
- Contratos de seguros que tengan como base planes de pensiones relacionados con la edad, jubilación o retiro.
- Acciones de las sociedades de inversión

El monto máximo a deducirse por concepto de estímulos fiscales no podrá exceder de \$152,000.00.

5.6.2.2.2.- Retenciones de ISR.

En el caso de que el contribuyente haya obtenido ingresos de personas morales o de Instituciones de gobierno en donde le hayan retenido impuesto, deberá solicitar las constancias de percepciones y retenciones.

5.6.2.2.3.- Procedimiento de cálculo.

Procedimiento párale ejercicio fiscal 2005:

El impuesto anual se calculará sobre la base gravable, la cual se determinará disminuyendo a los ingresos efectivamente cobrados en el año: las deducciones autorizadas anuales, la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa pagada en el ejercicio, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar y además, las deducciones personales que se hayan efectuado durante el mismo ejercicio.

A la base gravable se le aplica la tarifa del impuesto sobre la renta y la tabla del subsidio contenidas en el artículo 177 y 178 de la Ley del impuesto sobre la renta.

Al impuesto que resulte se le debe restar los pagos provisionales que se hayan realizado en el año, así como las retenciones que le hayan hecho al contribuyente.

Realizadas las anteriores operaciones se obtendrá el impuesto a pagar por concepto del impuesto sobre la renta.

Procedimiento para el ejercicio fiscal 2006:

El impuesto anual se calculará sobre la base gravable, la cual se determinará disminuyendo a los ingresos efectivamente cobrados en el año: las deducciones autorizadas anuales, la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa pagada en el ejercicio, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar y además, las deducciones personales que se hayan efectuado durante el mismo ejercicio.

A esta cantidad se le disminuirá \$76,000.00 o en su caso, la suma de los ingresos de prestaciones de previsión social exentos. Al resultado obtenido se le aplicará la siguiente:

TARIFA			
Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento sobre el excedente del límite inferior
0.01	2,500,000.00	0.00	25.00
2,500,000.01	En adelante	625,000.00	28.00

Al impuesto anual así calculado se podrán acreditar lo siguiente:

- Los pagos provisionales realizados en el ejercicio fiscal.
- Las retenciones del impuesto sobre la renta realizadas por personas morales.

Una vez realizadas las anteriores operaciones se obtendrá el impuesto a pagar por concepto de impuesto sobre la renta.

5.6.2.2.4.- Formato de presentación.

Las personas físicas cuyos ingresos en el año anterior hayan sido de hasta \$300,000.00 deberán presentar su declaración anual en la forma fiscal 13 "Declaración del ejercicio. Personas físicas". Y su anexo 1 "Retenciones, pagos efectuados por terceros y deducciones personales, y el anexo 2 "Salarios, arrendamiento, enajenación y adquisición de bienes, intereses, premios, dividendos, otros ingresos y servicios profesionales".

Cuando los ingresos obtenidos en el año anterior hayan sido de hasta \$3000,000.00, la declaración anual se presentará en la ventanilla bancaria o en las Administraciones Locales de Asistencia al Contribuyente:

I.- Cuando exista cantidad a pagar, se deberá presentar en los bancos autorizados.

II.- Cuando no resulte cantidad a pagar, es decir en ceros, o con saldo a favor, se deberá presentar en las Administraciones Locales de Asistencia al Contribuyente o también en los bancos autorizados.

5.6.2.2.5.- Fecha de presentación.

Los contribuyentes que tributan en el régimen de actividades profesionales están obligados a presentar declaración anual en el mes de abril ante las oficinas autorizadas.

5.6.2.2.6.- A través de Internet.

La declaración anual se deberá presentar por Internet cuando los ingresos totales del año anterior hayan sido superiores a los \$3000,000.00

Para ello, se deberá utilizar el Programa para presentación de Declaraciones Anuales de las Personas Físicas 2004, llamado DeclaraSAT, el cual se podrá encontrar en la página del SAT.

Dicho programa cuenta con dos opciones:

- Captura de datos con cálculo automático de impuestos.- en esta opción el contribuyente deberá capturar la información de acuerdo con sus obligaciones fiscales y el programa calculará los impuestos y generará un archivo para el envío de la declaración por Internet.
- Captura de datos sin cálculo de impuestos.- en esta opción el contribuyente que previamente realizó el cálculo de los impuestos, capturará la información y la enviará por Internet.

En el caso de que resulte impuesto a pagar, el pago se deberá realizar mediante transmisión electrónica de fondos a través de la página del banco autorizado. Dicho servicio bancario deberá ser contratado previamente.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- Los impuestos aparecieron con el hombre, sin embargo, su origen se dio de manera anárquica. En el pueblo egipcio se dio la forma más antigua de tributar, que fue el trabajo personal, además contaron con una gran organización fiscal. Pero la cultura romana fue la que sentó las bases para el Derecho Tributario y donde surgieron los primeros controles, los órganos recaudadores, los primeros cuerpos jurídicos, y el primer censo de la historia. En la Edad Media, la situación no fue mejor, pues los siervos debían cumplir para con el señor feudal obligaciones tanto personales como económicas.

SEGUNDA.- En México en la época prehispánica existió una tributación rigurosa. Es el pueblo azteca quien comienza a manejar los impuestos ordinarios y extraordinarios. Sin, embargo, las excesivas cargas tributarias cobradas por los aztecas a los pueblos sometidos fue un factor determinante para la conquista española. Estableciendo posteriormente los conquistadores gravámenes a los pueblos conquistados. Con el movimiento de independencia, se dio una mayor libertad. Pero es hasta la constitución de 1857 en el artículo 31 donde se establece la obligación de los mexicanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Es en el año de 1921 cuando se implanta un impuesto federal extraordinario sobre los ingresos o ganancias sobre los particulares provenientes del ejercicio del comercio, la industria, alguna profesión liberal o artística, así como sobre sueldos, salarios, participaciones y valores.

TERCERA.- La palabra impuesto proviene de la raíz latina, impositus, que significa: tributo o carga. El impuesto es la prestación en dinero o especie que establece el Estado conforme a la Ley, con carácter obligatorio a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial directo o inmediato.

CUARTA.- El fundamento legal de los impuestos está en el inciso IV del artículo 31 de la Constitución Política, que obliga a contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Dicha obligación también está establecida en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 1 al señalar la obligación de contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales. Y en el artículo 2 define a los impuestos, pero esta definición es de carácter residual, en tanto que serán impuestos los que no sean derechos, aportaciones de seguridad social, ni contribución de mejoras.

QUINTA.- Los elementos de los impuestos son: sujeto activo, sujeto pasivo, objeto del impuesto, cuota, tarifa, base, unidad fiscal, catastro, la fecha o periodo de pago, forma de pago, exenciones.

SEXTA.- El impuesto sobre la renta es un impuesto directo, personal, con fines fiscales, ordinario, periódico y sus características son: estar establecido en una ley, debe ser obligatorio, ser proporcional y equitativo, a favor de la administración activa o centralizada del Estado y ser destinado a satisfacer los gastos previstos en el presupuesto de egresos.

SEPTIMA.- Los honorarios son el pago que se da generalmente a los profesionales liberales por su trabajo, no existiendo entre las partes relación de dependencia, ni jurídica, ni técnica, ni tampoco económica y fija libremente la retribución el que desempeña la actividad o presta el servicio.

OCTAVA.- Dentro del régimen de actividades profesionales se encuentran las personas físicas que presten servicios personales independientes, es decir, sin que dependan de un patrón como los siguientes: abogados, médicos, técnicos, deportistas, artistas, contadores, quienes enajenen obras de arte realizadas por ellas mismas, autores que directamente obtengan ingresos por la explotación de sus obras, agentes de instituciones de crédito, seguros, fianzas o valores,

quienes exploten una patente aduanal y en general quienes presten servicios por el ejercicio independiente de su profesión.

NOVENA.- Los sujetos obligados al pago del impuesto sobre la renta son aquellos que perciben ingresos derivados de la prestación de servicios profesionales. El impuesto grava los ingresos que el contribuyente haya percibido por la prestación del servicio y las deducciones que puede realizar son las devoluciones, los descuentos o bonificaciones, la adquisición de mercancía, materias primas, productos semiterminados o terminados, los gastos, las inversiones, los intereses pagados derivados de la actividad profesional, sin ajuste alguno, las cuotas pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social.

DÉCIMA.- Las inversiones que el contribuyente realice se podrán deducir por deducción lineal, la cual se realiza mediante la aplicación de porcentajes máximos anuales, dependiendo del tipo de bienes y de los años en que se deprecian. O por deducción inmediata, la cual se realiza mediante un porcentaje fijo aplicable en un solo ejercicio. Dicha deducción no es aplicable para el mobiliario y equipo de oficina, automóviles, equipo de blindaje de automóviles, aviones, ni los bienes de activo fijo no identificables individualmente.

DÉCIMA PRIMERA.- Las principales obligaciones a las que están sujetos los contribuyentes son: inscribirse en el Registro federal de Contribuyentes, llevar contabilidad, expedir y solicitar comprobantes de sus operaciones, presentar pagos provisionales, declaración anual y declaraciones informativas.

DÉCIMA SEGUNDA.- Los pagos provisionales son de manera mensual y se realizan a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago. Los pagos se realizan mediante ventanilla bancaria o bien por vía Internet. La declaración anual se presenta en el mes de abril del siguiente año, en la cual se podrán deducir las deducciones personales que haya realizado el contribuyente en el ejercicio fiscal. Dicha declaración se presenta en ventanilla bancaria si los

ingresos en el año anterior no fueron superiores a los \$300,000.00 con la forma fiscal 13 "Declaración del ejercicio. Personas físicas". Y su anexo 1 "Retenciones, pagos efectuados por terceros y deducciones personales, y el anexo 2 "Salarios, arrendamiento, enajenación y adquisición de bienes, intereses, premios, dividendos, otros ingresos y servicios profesionales". Y a través de Internet si los ingresos fueron superiores a la cantidad mencionada, utilizando el Programa para presentación de Declaraciones Anuales de las Personas Físicas 2004, llamado DeclaraSAT, el cual se podrá encontrar en la página del SAT.

DÉCIMA TERCERA.- Como observamos a lo largo del trabajo, los contribuyentes por sí mismos pueden realizar todos los pasos necesarios para cumplir con sus obligaciones fiscales, determinar sus impuestos y presentar correctamente sus declaraciones fiscales, sin necesidad de acudir a un contador público.

BIBLIOGRAFÍA

- Arrija Vizcaino, Adolfo. Derecho Fiscal. 15ed. Editorial Themis, México, 2000.
- Betancurt Partida, Carlos Enrique. El ABC de los impuestos en México. 1ª edición, Editorial Thomson, México. 2002.
- Calvo Nicolau, Enrique. Tratado de ISR. 1ª edición, Editorial Themis, México, 1996.
- Carrasco Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal II. Editorial Iure Editores, México, 2001.
- Cueva, Arturo de la . Derecho Fiscal. Editorial Porrúa, México, 1999.
- Delgadillo Gutiérrez. Principios de Derecho tributario. 3ed. Editorial Limusa, México, 1995.
- Del Valle Espinosa, Alfredo. Técnicas de Investigación Jurídica. Antología. Editorial UNAM, México, 1996.
- Domínguez Martínez, Jorge Alfredo. Derecho Civil. Parte General, Personas, Cosas, Negocio Jurídico e Invalidez. 6ª ed. Editorial Porrúa, México, 1998.
- Domínguez Orozco, Jaime. Pagos provisionales del ISR con casos prácticos. 2ed. Editorial Fiscales ISEF, México, 1998.
- Flores Zavala, Enrique. Elementos de Finanzas Públicas. 32ed. Editorial Porrúa, México, 1998,
- García Maynez, Eduardo. Introducción al estudio del Derecho. 50 ed., Editorial Porrúa. México. 1999
- Garza De La, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 18 ed. Editorial Porrúa. México, 1999
- Mabarak Cerecedo, Doricela. Derecho Financiero Público. Editorial Mc Graw-Hill, México, 1995
- Margain Marnautou, Emiliano. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Editorial Porrúa. México, 1989,
- Martínez López, Luis. Derecho Fiscal Mexicano. 4ed. Editorial Ecasa. México, 1986

- Becerril, Alonso. Política e impuestos (Pensamientos). Editorial Porrúa, México, 2003.
- Urribe Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Editorial Harla, México, 1986.
- Sánchez Gómez, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. Editorial Porrúa, México, 1999.
- Sánchez Márquez, Ricardo. Derecho Civil. Parte general, personas y familias. 1ª ed., Editorial Porrúa, México, 1998.
- Sánchez Piña, José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal. 6ª ed., Editorial Pac., México, 1995.
- Servicio de Administración Pública. Servicios profesionales (honorarios) pagos provisionales 2003, personas físicas. México, 2003.
- Servicio de Administración Pública. Personas Físicas. Actividades Profesionales. México, 2004.
- Smith, Adam. La Riqueza de las naciones. Trad. Gabriel Franco. Editorial Fondo Cultural Económico, México, 1937.

LEGISLACION

- CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Editorial Porrúa, México, 2004.
- CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Editorial Ediciones fiscales ISEF, México, 2004.
- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Editorial Ediciones fiscales ISEF, México, 2004.
- REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Editorial Ediciones fiscales ISEF, México, 2004.
- LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO. Editorial Ediciones fiscales ISEF, México, 2004.

DICCIONARIOS

- ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA. Editorial Driskill, Argentina, 1990.
- NUEVO DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Editorial Porrúa, México, 2001.