

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS

TEMA DE TESIS

**DE LA DISCREPANCIA FISCAL
(ARTICULO 107 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA)**

ALUMNO: JAIME RAÚL NARVÁEZ CERVERA

NÚMERO DE CUENTA: 300103100

ASESOR: MIGUEL ANGEL RAFAEL VÁZQUEZ ROBLEZ



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

AGRADECIMIENTOS.

El presente trabajo, constituye una de tantas metas que a lo largo de esta vida me afrontare, por lo que desde lo más profundo de mi ser, quiero agradecer con todo cariño a mis padres, familiares, amigos y compañeros que a lo largo de mi vida me han enseñado a disfrutar cada instante y a valorarlo porque es un momento que no volverá jamás, porque aprender incluso de aquellos errores cometidos, es parte de la formación que nos hace ser quienes ahora somos, por lo que incluso aprender de esos errores nos hace grandes.

Este trabajo no solo es parte de quien lo hizo, sino que también es de aquellas personas que me apoyaron en su realización, que dedicaron momentos de su vida para que pudiera alcanzar una meta en mi vida, para aquellas personas que con su paciencia y comprensión estuvieron al pendiente de que éste momento llegara.

Por lo que a mis papas Jaime Raúl Narváez Montaña y María del Consuelo Cervera Praxediz, quienes tuvieron cariño y paciencia hicieron que este día fuera realidad, y en quienes veo no solo un ejemplo de vida al cual no solo quiero imitar, sino también superarlo, para que ellos a su vez estén orgullosos de la persona que en mi han formado.

A mis hermanos Melisa y Ricardo quienes además de ser mis compañeros, me han apoyado de manera incondicional en diversos momentos y en quienes puedo confiar sin importar las circunstancias.

A mi asesor de carrera y por supuesto maestro, el Lic. Miguel Ángel Vázquez Robles, quien no solo me ha enseñado parte de mi profesión, sino que también me ha demostrado diversos valores que puedo aportar a mi vida, y por ello puedo darme el atrevimiento de llamarlo amigo, porque un amigo también es aquella persona que te enseña otra forma de ver la vida y hace lo posible para que uno lo comprenda.

Al Lic. Manuel García Barragán, a la Lic. Adriana López González, a la Lic. Delia Luz Méndez Valles y a todos mis compañeros de trabajo que desde que finalizó mi carrera académica y que con ellos inicie mi carrera profesional, me han dado no solo su apoyo, sino también sus enseñanzas y han tenido en mi la suficiente paciencia para poder sacar no solo los asuntos laborales, sino también para realizar éste trabajo que con todo cariño se los dedico, ya que con su apoyo, entusiasmo y preocupación en la realización de éste trabajo, pueden ver lo que

con el tiempo he podido llegar a ser y que solo será una parte de tantas metas que me esperan en mi vida.

A mi amigo y compañero de la Facultad de Derecho, el Lic. Spayro Raúl Vargas Moreno, agradezco su empeño y dedicación, y por haber dedicado parte de su tiempo para la revisión y conclusión del presente trabajo, ya que la vida me ha dado la oportunidad de conocerlo y que ahora me acompaña en uno de tantos logros de mi carrera.

A todos mis amigos, en quienes he encontrado un gran apoyo, no solo para realizar esta carrera, sino para ver en mí a alguien en quien pueden confiar y que estoy seguro, que como yo, darían todo de sí para brindarme su apoyo y comprensión.

**DE LA DISCREPANCIA FISCAL
(ARTICULO 107 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA)**

INDICE

EXPOSICION DE MOTIVOS

HIPOTESIS

I. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES

1.1. Potestad Tributaria.	1
1.1.1. Artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.	4
1.1.1.1. Principios de las Contribuciones.	
1.1.1.1.1. Contenido en Ley (Principio de Legalidad)	5
1.1.1.1.1.1. Carácter General.	6
1.1.1.1.1.2. Aplicación Obligatoria.	8
1.1.1.1.2. Contribuir al Gasto Público.	8
1.1.1.1.3. La Federación, los Estados, los Municipios y el Distrito Federal.	10
1.1.1.1.4. Proporcionalidad.	12
1.1.1.1.5. Equidad.	14
1.2.1. Elementos de las Contribuciones.	16
1.2.1.1. Objeto.	16
1.2.1.2. Sujetos.	18
1.2.1.2.1. Sujeto Activo.	19
1.2.1.2.2. Sujeto Pasivo.	20
1.2.1.2.3. Terceros.	21
1.2.1.3. Hecho Imponible.	24
1.2.1.4. Hecho Generador.	25
1.2.1.5. Base.	26
1.2.1.6. Cuota, Tasa, Tarifa.	28
1.2.1.7. Época de Pago.	30
1.2.1.8. Lugar de Pago.	30
1.2.1.9. Obligaciones.	32
1.2.1.9.1. Relación Jurídico Tributaria.	33
1.3.1. Clasificación de los Impuestos.	34
1.3.1.1. Directos.	36
1.3.1.2. Indirectos.	37
1.3.1.3. Reales.	38
1.3.1.4. Personales.	38
1.3.1.5. Específicos.	39
1.3.1.6. Ad valorem.	40
1.3.1.7. Fines Fiscales.	40
1.3.1.8. Fines Extrafiscales.	41

II. IMPUESTO SOBRE LA RENTA

2.1. Antecedentes del Impuesto Sobre la Renta.	
2.1.1. Ley de 20 de julio de 1921, llamado "Impuesto del Centenario".	43
2.1.2. Ley de 21 de febrero de 1924, llamada "Ley para la Recaudación de los Impuestos Establecidos en la Ley de Ingresos Vigentes sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas".	44

2.1.3. Ley del Impuesto Sobre la Renta de 18 de marzo de 1925.	46
2.1.4. Ley del Impuesto sobre la Renta sobre el Superprovecho, de 27 de Diciembre de 1939.	49
2.1.5. Ley del Impuesto sobre la Renta, de 31 de diciembre de 1941.	49
2.1.6. Ley del Impuesto sobre utilidades Excedentes, de 29 de diciembre de 1948.	52
2.1.7. Ley del Impuesto sobre la Renta, de 31 de diciembre de 1953.	52
2.1.8. Ley del Impuesto sobre la Renta, de 31 de diciembre de 1964.	54
2.1.9. Ley del Impuesto sobre la Renta, de 28 de diciembre de 1980.	57
2.2. Actual Ley del Impuesto Sobre la Renta	
2.2.1. Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1º de enero de 2002.	62
2.2.2. Reforma del 30 de diciembre de 2002.	67
2.2.3. Reforma del 31 de diciembre de 2003.	69
2.2.4. Reforma del 1º de diciembre de 2004.	69
2.2.5. Reforma del 1º de octubre de 2007.	70
2.5.6. Reforma del 7 de diciembre de 2009.	71

III. DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

3.1. Régimen General Aplicable Para Personas Físicas.	73
3.2. Ingresos.	74
3.3. Erogaciones realizadas.	75
3.4. Exenciones.	77
3.5. Deducciones.	79
3.5.1. Permitidas.	80
3.5.2. Requisitos.	82
3.6. Perdidas Fiscales.	83

IV. FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES

4.1. Facultades de comprobación de las Autoridades Fiscales.	85
4.2. Visita Domiciliaria.	88
4.3. Revisión de Gabinete.	94
4.4. Revisión del Dictamen Fiscal rendido por Contador Público.	96

V. DISCREPANCIA FISCAL

5.1. Antecedentes.	100
5.1.1. Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1978.	100
5.1.2. Ley del Impuesto Sobre la Renta para 1980.	102
5.1.3. Ley del Impuesto Sobre la Renta para 2002.	104
5.1.3.1. Reforma al artículo 107 para el 30 de diciembre de 2002.	106
5.1.3.2. Reforma al artículo 107 para el 28 de junio de 2006.	106
5.1.3.3. Reforma al artículo 107 para el 01 de octubre de 2007.	109
5.1.3.4. Reforma al artículo 107 para el 4 de junio de 2009	111
5.2. Concepto de discrepancia fiscal.	112
5.3. Artículo 107 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta	113
5.4. Procedimiento que deben de seguir las autoridades fiscales para estimar la existencia de discrepancia fiscal.	116
5.5. Determinación del Impuesto Sobre la Renta, ante la existencia de una discrepancia fiscal.	122

CONCLUSIONES.

BIBLIOGRAFÍA.

**DE LA DISCREPANCIA FISCAL
(ARTÍCULO 107 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA)**

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

El presente estudio parte del hecho en que las contribuciones son aquellas prestaciones, en dinero o en especie, de carácter general y obligatorias, que fija el Estado a través del Congreso de la Unión en el ámbito federal, así como en su respectiva legislatura para cada Entidad Federativa y para el Distrito Federal, por parte de la Cámara de Diputados en el ejercicio de su Potestad Tributaria, prestaciones que deben ser cubiertas por todas las personas, tanto las personas físicas como las personas morales, para satisfacer el Gasto Público. Obligación que debe ser impuesta de manera proporcional y equitativa, en la forma que así lo dispongan las leyes, por lo que su recaudación se encuentra a cargo del Ejecutivo Federal, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y en específico en su órgano desconcentrado que es el Servicio de Administración Tributaria.

De esta obligación contributiva nace la relación jurídica tributaria entre el Estado, en su calidad de sujeto activo, y el particular, en su calidad de sujeto pasivo quien al colocarse en la situación de hecho prevista en la norma, hace que el Estado se encuentre en aptitud de ejercer sus respectivas facultades conforme a ley a fin de poder percibir el ingreso correspondiente; o en su caso, hacer exigible por la vía coactiva el cumplimiento de la obligación tributaria contraída por el sujeto pasivo.

El Impuesto Sobre la Renta es una de las contribuciones a que está obligado a cumplir directamente el sujeto pasivo. Se trata de una contribución de carácter personal, cuyo objeto recae en aquellos ingresos que incrementan el patrimonio del contribuyente, con independencia del lugar donde se ubique la fuente de ese ingreso.

La Ley que contiene el citado Impuesto Sobre la Renta, regula el incremento patrimonial reflejado por los sujetos pasivos de la relación tributaria, es decir, en las personas físicas y las personas morales y el Estado; por lo que el objeto de estudio tiene como propósito analizar una de las figuras jurídicas del Derecho Tributario, que únicamente aplica de manera específica a las personas físicas, el cual consiste en la "Discrepancia Fiscal".

La figura jurídica de la “Discrepancia Fiscal” se desprende básicamente de la diferencia que se observa entre los ingresos declarados y las erogaciones realizadas.

Para mayor claridad, la “Discrepancia Fiscal” resulta del menor número de ingresos declarados por el contribuyente, en un ejercicio fiscal, frente a aquellas erogaciones realizadas que los superan, circunstancia que motiva a las Autoridades Hacendarias para que, en el ejercicio de sus facultades fiscalizadoras, verifiquen, y en su caso, inicien el procedimiento correspondiente para determinar, con base en la declaración anual presentada por el contribuyente, si existe realmente ésta discrepancia entre los ingresos declarados y los egresos realizados, y en su caso que estos últimos puedan ser justificados por el contribuyente, quien únicamente puede presentar un escrito de inconformidad ante la Autoridad Hacendaria para aportar los elementos y argumentos necesarios a fin de desvirtuar, si fuera el caso, esa circunstancia. Sin embargo, si el contribuyente no desvirtúa la Discrepancia observada, entonces las Autoridades Hacendarias estimarían como ingresos, la diferencia que haya sido descubierta. Ingresos que se constituyen por Ley como una ficción, al ser una presunción *iuris tantum*, que admite prueba en contrario.

Para el presente estudio, es importante señalar que las “erogaciones” además de ser consideradas como todos aquellos gastos que representan la adquisición de bienes, para efectos fiscales también se incluyen a los depósitos en cuentas bancarias o en inversiones financieras, así como aquellos gastos que tengan como finalidad realizar cualquier inversión, o incluso aquellos gastos que se realicen a favor de las personas que dependan del contribuyente.

Es decir, una erogación no necesariamente representa una inversión por la adquisición de un bien o la obtención de algún servicio, también puede ser considerada como un gasto que forma parte de la vida rutinaria del contribuyente y que es necesario para su subsistencia en lo personal, en atención al mínimo vital, ó también para aquellas personas que de él dependan.

Sin embargo, para el caso que nos ocupa, no pueden ser consideradas como erogaciones, aquellas contraprestaciones por las que se hayan otorgado el uso o goce temporal de bienes, ni los traspasos entre cuentas del contribuyente o a cuentas de su cónyuge o de sus ascendientes o descendientes, en línea recta en primer grado.

Con lo expuesto, el presente estudio tiene como finalidad describir las características particulares de la figura jurídica de la “Discrepancia Fiscal” y comprobar que es un elemento que puede llegar a transgredir la seguridad jurídica de los contribuyentes, ante la incertidumbre sobre el origen del procedimiento. Estudio que reviste de importancia, en virtud del impacto que tiene en los sujetos pasivos, principalmente en las personas físicas que se tipifican en ese supuesto normativo, ya que la existencia de alguna “Discrepancia Fiscal” los sujeta a un procedimiento para determinar presuntivamente aquellos ingresos que no fueron declarados.

La importancia del estudio de esta figura jurídica radica precisamente en la trascendencia que puede llegar a tener en la esfera jurídica del contribuyente, de cualquier persona física, aún cuando no hayan declarado ingresos o incluso, no se encuentre sujeta al cumplimiento de lo dispuesto en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Con el presente estudio se pretende evidenciar como la figura de la Discrepancia Fiscal no brinda seguridad jurídica en tanto que se presta a que las mismas Autoridades, como se ha mencionado, puedan incurrir en el abuso de sus facultades de comprobación, así como para estimar la presunción de ingresos, como puede ser en el caso en que no se haya presentado la declaración fiscal del ejercicio correspondiente.

Por lo anterior, es que se actualiza la importancia de realizar un estudio sobre la figura jurídica de la “Discrepancia Fiscal”, y sus efectos, en virtud de las consecuencias jurídicas que produce el ejercicio de las facultades fiscalizadoras y discrecionales de la Autoridad Hacendaria, y que trascienden a la esfera jurídica del contribuyente por aquellos ingresos que pueden o no ser objeto del Impuesto Sobre la Renta, por concepto de la “Discrepancia Fiscal”; lo que puede dar lugar a diversas violaciones que transgredan los derechos de los contribuyentes, tanto por la omisión de una debida y justificada garantía de audiencia para poder hacer valer sus derechos, así como por no fundar ni motivar el inicio sus facultades de fiscalización.

Adicional al propósito medular del presente estudio, también se pretende dar a conocer el procedimiento que debe seguirse por parte de la Autoridad Hacendaria para la determinación de ingresos presuntos, a partir de la figura de la “Discrepancia Fiscal”.

**DE LA DISCREPANCIA FISCAL
(ARTÍCULO 107 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA)**

HIPÓTESIS

- Todas las personas físicas, sin importar el tipo de ingresos que perciban, pueden ser objeto de la figura jurídica de la Discrepancia Fiscal, ya que ésta únicamente es aplicable para éste tipo de personas cuando realicen mayores erogaciones que ingresos efectivamente declarados.

- El procedimiento de Discrepancia Fiscal, puede surgir del ejercicio de facultades de comprobación que lleven a cabo las Autoridades Fiscales.

- Las Autoridades Fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación pueden estimar como ingresos presuntos aquellas erogaciones que fueron mayores a los ingresos declarados.

- Ante el incumplimiento por parte de las personas físicas de su obligación para presentar la declaración fiscal del ejercicio correspondiente, las Autoridades Fiscales, a efecto de estimar el impuesto omitido, considerarán que se presentó dicha declaración en ceros y podrán hacer una comparación de las erogaciones realizadas y considerar que la suma de las mismas, constituyen ingresos no declarados.

- Las Autoridades Fiscales, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, pueden solicitar información a Terceros para determinar el origen de los ingresos omitidos, aun y cuando los contribuyentes que sea objeto de revisión no se encuentren inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes, para lo cual pueden considerar, a efecto de estimar el impuesto omitido, que de haber presentado su declaración, está la hizo en ceros, y así presumir como ingresos la totalidad de las erogaciones realizadas.

CAPÍTULO I.

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES

1.1. Potestad Tributaria.

En los Estados Unidos Mexicanos, la facultad de establecer tributos se encuentra distribuida entre la Federación, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios, lo que establece un vínculo directo entre ellos para coordinarse respecto de la aplicación de la obligación contributiva a que están sujetos todos los gobernados. Ésta facultad, desde el ámbito federal, está sujeta a lo estrictamente establecido por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como se observa de las fracciones VII y XXIX del artículo 73, que disponen, como facultad a cargo del Congreso de la Unión el imponer todas aquellas contribuciones que sean necesarias para cubrir el Gasto Público.

A nivel Federal, dentro del Congreso de la Unión, la Cámara de Diputados funge como Cámara de Origen, por lo que es el titular de la Potestad Tributaria, de conformidad con la fracción IV del artículo 74 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, incluso, tiene como facultad exclusiva el poder aprobar todas aquellas contribuciones que, a su juicio, deban decretarse con la finalidad de exigir a los gobernados parte de su riqueza para cubrir el Gasto Público.

Por cuanto hace a los Estados, en su artículo 115, fracción IV, inciso a), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se dispone que estos podrán establecer y percibir las contribuciones que consideren procedentes, pero únicamente por cuanto hace al ámbito de la propiedad inmobiliaria ubicada dentro de sus respectivas circunscripciones territoriales, y por todos los servicios públicos que presten en el ámbito de su competencia.

Asimismo, de conformidad con el artículo 122, fracción V, inciso b), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se establece para el Distrito Federal, a través de la Asamblea Legislativa, la facultad de examinar, discutir y aprobar anualmente todas las contribuciones necesarias para cubrir su presupuesto; contribuciones que incluyen las relativas a la propiedad inmobiliaria ubicada dentro de su territorio, y la de aquellos servicios públicos que preste en el ámbito de su competencia.

Como único caso de excepción a la Potestad Tributaria, la misma Constitución, dentro de su artículo 131, permite al Ejecutivo Federal, la facultad de aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el Congreso.

Como se observa, la Potestad Tributaria se establece como una facultad ilimitada por medio de la cual el Estado puede establecer todas aquellas contribuciones que considere necesarias para satisfacer las necesidades colectivas de la sociedad, siempre y cuando dicha facultad, al ser ejercida, no sobrepase ni contradiga lo dispuesto en la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y atienda a la capacidad contributiva de los gobernados, con la finalidad de no imponer contribuciones que sean confiscatorias, ya que de no hacerlo causarían un grave detrimento a la fuente que genere el tributo, es decir, a los propios gobernados.

En éste sentido el autor Héctor Villegas, en su libro de “Derecho Financiero y Tributario, refiere que “La potestad tributaria es la facultad que tiene el Estado para crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos. Ciñendo de manera obligatoria con dicha facultad a las personas obligadas al tributo, siendo posibilidad en el caso de México, que dicha potestad se pueda encontrar distribuida entre la federación y las entidades federativas, para que se ajuste a los lineamientos señalados por la propia Constitución, tanto por lo que refiere al

establecimiento de los tributos, así como para la actuación en la aplicación de la Ley”.¹

Asimismo, el Autor Narciso Sánchez Gómez, en su libro “Derecho Fiscal Mexicano”, señala que la Potestad Tributaria se representa a través de su abstracción, permanencia, irrenunciabilidad e indelegabilidad, características que hacen que dicha facultad siempre se materialice en aquel ente dotado de facultades, de las cuales no puede desprenderse, y mucho menos ceder a terceros, y que se tome en cuenta que existe aquella limitación por las respectivas esferas de competencias en los tres ámbitos de gobierno.²

Por su parte la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que la Potestad Tributaria se encuentra conferida en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos a favor del legislador para determinar cómo y en qué forma, anualmente, los mexicanos deben contribuir al Gasto Público. Así mismo, el legislador tiene en todo tiempo la facultad para seleccionar el objeto del tributo, siempre que se satisfagan las limitaciones que corresponden en materia de proporcionalidad, equidad, legalidad, así como el destino al Gasto Público.³

Con base en lo expuesto, la Potestad Tributaria debe ser entendida, de una manera básica y esencial, como la finalidad de establecer todas aquellas contribuciones que se destinen para cubrir el Gasto Público, siempre y cuando no se violenten los derechos de los gobernados, ya que éstos son quienes recienten dicha actuación en su patrimonio.

¹ VILLEGAS, Héctor B. CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO, Ed. Astrea, 8º Ed. Buenos Aires, Argentina, 2002, p. 252.

² SANCHEZ GÓMEZ, Narciso, DERECHO FISCAL MEXICANO, Ed. Porrúa, México, 2008, pp. 91-116.

³ IUS 2009, JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS JUNIO 1917-JUNIO 2008, Ed. Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 2009. (GASTOS Y EROGACIONES DE LAS PERSONAS. EL ESTADO TIENE FACULTAD DE GRAVARLOS EN EJERCICIO DE SU POTESTAD TRIBUTARIA, Jurisprudencia, Octava Época, Registro 205931, P./j.38 12/89).

1.1.1. Artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Previo al estudio del tema que nos ocupa, es necesario establecer que el propósito de toda Constitución es precisamente contener las obligaciones de carácter general y fundamental, que las autoridades tendrán a su cargo frente a los derechos de los particulares; obligaciones que el órgano competente deberá observar con base en diversas normas reglamentarias que puedan materializar y hacer posible su cumplimiento, lo cual va a limitar el ejercicio de sus facultades que se encuentren comprendidas en Ley. A esta limitante Constitucional, se le denomina “garantías individuales”, y son disposiciones que se contienen en lo que se conoce como “parte dogmática” de la Constitución,

Ahora bien, en la parte que nos interesa, en el artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a través de su fracción IV, se establecen las principales garantías individuales en materia tributaria, las que el Autor Enrique Calvo Nicolau refiere en su libro “Tratado del Impuesto Sobre la Renta”, como:

- Principio de legalidad;
- Destino de las contribuciones al gasto público de la Federación, de los Estados, de los Municipios y del Distrito Federal;
- Principio de proporcionalidad;
- Principio de equidad.⁴

Las citadas garantías o principios de las contribuciones, constituyen las obligaciones, facultades y derechos de todos los mexicanos, para contribuir al Gasto Público, tanto de la Federación como de los Estados, el Distrito Federal y los Municipios, dependiendo del lugar de residencia, del contribuyente, pero siempre de manera proporcional y equitativa, y en la forma que así lo dispongan las leyes de la materia; forma que va desde el ámbito material de validez que se

⁴ CALVO NICOLAU, Enrique, TRATADO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Tomo I, Ed. Themis, México, pp. 82-83.

designe para la aplicación específica de la norma, las conductas que serán objeto de su cumplimiento, y la temporalidad de su aplicación respecto de la conducta regulada.

1.1.1.1. Principios de las Contribuciones.

1.1.1.1.1. Contenido en Ley (Principio de Legalidad).

El Legislador debe en todo momento establecer en la Ley, siempre de carácter general, abstracta, impersonal y obligatoria, los elementos que permitan conocer los supuestos de las contribuciones, el objeto de la obligación tributaria, los sujetos que se encuentran obligados a su cumplimiento, así como la cantidad de la correspondiente prestación, con la finalidad de evitar cualquier arbitrariedad por parte de las Autoridades Hacendarias en el ejercicio de sus facultades, específicamente fiscalizadoras y recaudatorias, como el cobro de impuestos que no se hayan previsto en Ley o de contribuciones aplicadas a título particular.

El Principio que nos ocupa forma parte del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que todos los elementos del tributo deben estar previstos en Ley, para que el contribuyente tenga certeza y seguridad jurídica en cuanto a su contenido y alcance, de tal modo que no quede margen alguno a la posible arbitrariedad de las autoridades exactoras ni al cobro de impuestos imprevisibles para el contribuyente o a título particular de la Autoridad. Es decir, que ningún órgano competente del Estado realice actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior.⁵

Al respecto, el Autor Antonio Jiménez González, en su libro “Lecciones de Derecho Tributario”, señala que: “la ley debe definir al menos cada uno de los

⁵ IUS 2009, JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS JUNIO 1917-JUNIO 2008, Ed Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 2009. (IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, Jurisprudencia, Séptima Época, Registro 232797).

elementos estructurales de cada tributo, que son los que permitan conocer en cada caso particular el monto de la carga tributaria que cada sujeto deba soportar.”⁶

Asimismo, el Autor Enrique Calvo Nicolau, en su libro del “Tratado del Impuesto Sobre la Renta”, señala que “no solo significa que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel, sino también de los gobernados a través de sus representantes que los determinen en las cargas fiscales que deben soportar, para que no quede margen al cobro de contribuciones imprevisibles a título particular y a su vez el gobernado tenga plena certeza jurídica sobre la forma de contribuir al gasto público, principio que va relacionado con el artículo 14 de la Constitución, siendo que toda contribución que no tenga un claro apoyo legal, debe considerarse inconstitucional, sin poder pretender darle ninguna justificación”.⁷

Por lo tanto, toda contribución debe estar siempre prevista en Ley, a la luz del sistema impositivo mexicano, en donde se establezcan las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos con anterioridad a que se actualice la situación de hecho previsto en la norma.

1.1.1.1.1.1. Carácter General.

Como un elemento de legalidad de las contribuciones, está la exigencia de que los tributos sean de carácter general, lo que elimina la existencia de todo tipo de privilegios e inmunidades que en algunas épocas fueron norma.

El carácter general de toda contribución, así como de las reglas, obligaciones, derechos y beneficios que de la misma emanan, se refieren a la exigencia de imponerse a todos aquellos sujetos pasivos integrantes de la sociedad, que por su situación jurídica se orientan en un mismo sentido o actividad; es decir, la aplicación directa de ordenamientos legales que se

⁶ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, LECCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO, Ed. Thomson, México, 2004, pp. 161.

⁷ CALVO NICOLAU, Enrique, Op. Cit , pp. 113-114.

encuentren en el supuesto normativo que haya establecido el Legislador para efectos fiscales.

El Autor Antonio Jiménez González, en su obra citada, señala que “el principio de generalidad entraña para el legislador la exigencia de que los diversos hechos generadores de obligaciones tributarias han de ser construidos considerando situaciones reveladoras de la capacidad contributiva y comprensivas de la totalidad de los sujetos que las realizan, para luego prever que la obligación de contribuir para los gastos públicos surja respecto de todos los que la realizan. La generalidad, por tanto, ha de cumplirse desde el mismo momento en que el legislador construye los diversos hechos generadores”.⁸

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que toda Ley debe tener un carácter general y abstracto, es decir, que contenga una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobreviva a ésta sin discriminación de objeto o de persona, y se aplique a todos los casos idénticos que se prevean como hipótesis normativa, en tanto la norma no sea abrogada. La circunstancia de que una norma comprenda solo a un determinado número de individuos, no implica que se le considere como privativa, pues para ello se requeriría que la disposición se encontrara dirigida a una o varias personas mencionadas en lo individual.⁹

Por lo anterior, debe entenderse que se incumple con el carácter general de una disposición normativa del orden fiscal cuando, el legislador solo atribuye la condición de contribuyentes obligados a una parte de un sector de la población económicamente activa, aún y cuando la totalidad de ellos realice el acto que constituye el elemento objetivo o material del hecho imponible de la obligación tributaria.

⁸ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, Op Cit., pp. 203-204

⁹ IUS 2009, JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS JUNIO 1917-JUNIO 2008, Ed. Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 2009. (LEYES PRIVATIVAS, CONCEPTO CONSTITUCIONAL DE, Jurisprudencia, Séptima Época, Registro 388040).

1.1.1.1.2. Aplicación Obligatoria.

Otro elemento de legalidad de las contribuciones, es la aplicación obligatoria del tributo; al respecto el Maestro Ignacio Galindo Gárfias, en su libro “Teoría de las Obligaciones”, establece que por fuente de la obligación “se entiende a todo hecho jurídico en sentido genérico, ya de la naturaleza o del hombre que da origen o es la causa eficiente o generadora del vínculo jurídico por virtud del cual, el acreedor puede exigir del deudor una conducta determinada de pagar algo.”¹⁰

Así entonces, respecto de lo señalado por el Autor, en materia fiscal, el Derecho subjetivo tributario implica la obligación de cumplir con aquellas cargas y excepciones que así se determinen en las disposiciones fiscales; obligación que queda a cargo de todas aquellas personas físicas y morales que se ubiquen en el supuesto de la norma tributaria.

Por lo que, al actualizarse la situación de hecho prevista en la norma, ésta generará una prestación económica a favor del sujeto activo, quién además estará provisto de una acción coactiva para que, en su caso, obtendrá de manera forzada, del sujeto pasivo, la contraprestación debida con motivo de la actualización del supuesto normativo, a fin de hacer que el cumplimiento de la norma tributaria pueda ser efectiva de manera satisfactoria para el Estado.

1.1.1.1.2. Contribuir al Gasto Público.

Toda contribución que realiza el sujeto pasivo con base en la norma tributaria, que le aplica, constituye parte de los ingresos que se allega el Estado, ingresos que emplea para cubrir, entre otros aspectos, tanto las necesidades colectivas de los gobernados como aquellas de carácter particular para el propio Estado. Es decir, que los ingresos obtenidos por el Estado por concepto de

¹⁰ GALINDO GARFIAS, Ignacio, TEORÍA DE LAS OBLIGACIONES, Ed. Porrúa, 2ª ed., México, 2003, p. 1.

contribuciones tienen el destino que por Ley se les asigna, y cubren el gasto derivado del precio de la función pública del Estado; función que abarca solo un ejercicio fiscal determinado. A esto se le conoce como la obligación de contribuir al Gasto Público.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido al Gasto Público como, la circunstancia o el hecho de que un impuesto está destinado a un fin específico y determinado en Ley, que tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo para la satisfacción de las atribuciones del Estado, en materia de servicios públicos, y de necesidades sociales.¹¹

Por su parte, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala, en la fracción IV del artículo 74, que es facultad exclusiva de la Cámara de Diputados la de aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, incluyendo en éste las contribuciones que se aplicarán para el ejercicio fiscal siguiente, así como aquellas erogaciones plurianuales que correspondan a ese y subsecuentes ejercicios fiscales.

En el mismo sentido, el Autor Enrique Calvo Nicolau señala que “dentro de las limitantes al ámbito material de validez, se establece que toda carga tributaria percibida por los contribuyentes, tiene como destino el “gasto público”, el cual consiste en toda erogación en que incurre el Estado, para ejercer sus funciones y cumplir con su finalidad que consiste en establecer conductas obligatorias y sancionar su incumplimiento”.¹²

En otras palabras, las contribuciones son una forma de pago que realizan los sujetos pasivos para obtener en contraprestación, aquellos beneficios que de alguna o de otra manera benefician a los contribuyentes a través de los servicios

¹¹ IUS 2009, JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS JUNIO 1917-JUNIO 2008, Ed. Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 2009. (GASTO PÚBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL, Jurisprudencia, Séptima Época, Registro 388026)

¹² CALVO NICOLAU, Enrique, Op. Cit., pp. 112-113.

que presta el Estado, en atención a necesidades y demandas de la población en general.

En la voz del Autor Gregorio Rodríguez Mejía, se señala que para tener por debidamente integrado el Gasto Público, un órgano competente debe determinar las erogaciones, que sean indispensables para la satisfacción de las necesidades de los entes que constituyen la administración pública, en razón de los gastos realizados durante el ejercicio inmediato anterior, previamente comprendidos dentro del Presupuesto de Egresos, en términos de Ley, para el debido cumplimiento de sus obligaciones gubernamentales.¹³

De lo anterior, se debe considerar que el Gasto Público es el instrumento más eficaz para la programación y la administración de las actividades del Estado, y tiene una estrecha vinculación con la planeación económica pública, a fin de cumplir los objetivos generales y específicos para el desarrollo de la Federación, los Estados, los Municipios y el Distrito Federal; además de que implica la erogación que realiza el Estado a través de su administración pública, la cual va destinada a satisfacer las funciones de sus entidades, en los términos que así se prevea en el Presupuesto de Egresos.

1.1.1.1.2.1. La Federación, los Estados, los Municipios y el Distrito Federal.

En virtud de la división de poderes en nuestro País, como el Federal, Estatal y Municipal, así como el Distrito Federal, es necesario hacer referencia a la facultad tributaria con que cuenta cada uno de dichos poderes, de conformidad con el artículo 31, fracción IV de la Constitución.

En atención a nuestro sistema impositivo político-fiscal-mexicano, tanto la Federación como los Estados, los Municipios y el Distrito Federal tienen el

¹³ RODRÍGUEZ MEJÍA, Gregorio, TEORÍA GENERAL DE LAS CONTRIBUCIONES, Ed. Porrúa, México, 1994, pp. 43-47.

derecho de obtener contribuciones a cargo de los habitantes del territorio donde éstos residan, con independencia de la fuente económica que motive el nacimiento de ésta obligación, a efecto de cubrir el gasto público correspondiente, previamente presupuestado.

Sin embargo, para el caso de los Estados, los Municipios y el Distrito Federal, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece una limitante, que tiene como finalidad impedir que los órganos competentes de dichos niveles de gobierno legislen sobre contribuciones que sean de observancia específica para la Federación.

La imposición de contribuciones por cualquier nivel de gobierno es un atributo que lo caracteriza, pues desde el momento en que éste se instituye como una forma de organización social, se ve en la necesidad de allegarse de los medios pecuniarios para su subsistencia. Por lo que, la potestad tributaria federal, estatal o local es una atribución que le reconoce el Estado en la propia Constitución; potestad que es ejercida mediante normas jurídicas de carácter general, obligatorio e impersonal sobre todas las personas físicas y morales que se ubiquen dentro de los respectivos supuestos normativos, para que contribuyan con una parte de su riqueza al Gasto Público, según corresponda a de cada una de las respectivas esferas de gobierno.¹⁴

Por lo que la Federación, los Estados, los Municipios, así como el Distrito Federal, dependen su administración del Gasto Público, que se cubre con aquellas contribuciones que son inherentes al nivel de gobierno que corresponda. Contribuciones que recaen sobre actos o conductas que el Estado, a través de sus diferentes niveles de gobierno, grava en términos de las facultades que les otorga la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

¹⁴ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Op Cit, pp. 247-253

1.1.1.1.4. Proporcionalidad.

El total de las contribuciones que debe percibir el Estado provienen de las personas que se encuentran obligadas a su cumplimiento, sin embargo, debe destacarse que dichas contribuciones se obtienen del alcance y de las posibilidades particulares que cada contribuyente tenga para contribuir al Gasto Público; a ello se le conoce como el principio de proporcionalidad.

Para poder entender el principio de proporcionalidad que debe imperar en toda contribución es necesario tener presente la capacidad contributiva del sujeto pasivo que se encuentra obligado a cumplir con la norma tributaria; capacidad que puede variar entre sujeto y sujeto, en virtud del esfuerzo y las circunstancias que en cada persona influyan para obtener sus ingresos personales. De ahí que la contribución deba determinarse en la medida en que exista un patrimonio o un incremento a éste, con la salvedad de que el contribuyente pueda disfrutar, una vez pagado el tributo, del remanente económico, producto del esfuerzo realizado para la obtención de dicho ingreso.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido el principio de proporcionalidad como aquel que se encuentra dentro del tributo, como el acto legislativo y que, por virtud de su naturaleza y en servicio de los intereses sociales, afecta directa o indirectamente en la capacidad contributiva, personal o real del sujeto pasivo; con la advertencia de que el impuesto no sea indebido, ruinoso y que pueda ser objeto de arbitrariedades, ello con la finalidad de que el Estado no destruya la fuente sobre la que recae la imposición fiscal, ya que eso equivaldría a aniquilarse a sí mismo, junto con el sistema económico del País. Por ello, el Estado debe atender al hecho de que si es mayor el potencial económico del contribuyente, mayor tendrá que ser la contribución impuesta, aunque

invariablemente en proporción a la capacidad contributiva, personal o real del sujeto pasivo.¹⁵

De igual forma reconoce el Autor Enrique Calvo Nicolau que: “Este principio se encuentra vinculado con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme la cantidad de ingresos que sean percibidos, en atención a cada caso que hará que el impacto sea distinto, no solo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos”.¹⁶

Luego entonces, el principio de proporcionalidad de las contribuciones radica en que los sujetos pasivos deben contribuir al Gasto Público en función de su respectiva capacidad contributiva, para cooperar con una parte justa y adecuada de su riqueza, comprendida por los ingresos, utilidades o rendimientos de que se allegue el contribuyente. Por lo que conforme a este principio, los gravámenes deben establecerse de manera tal, que las personas que tengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a aquellas personas que obtengan menos ingresos.

En otras palabras, este principio Constitucional se traduce en que cada quien tribute de acuerdo con su riqueza, ingresos o posibilidades económicas, y que esa contribución que se le imponga, corresponda en proporción directa a las necesidades del Estado, para que se justifique la obligación de cubrir el Gasto Público, circunstancia que implica no molestar, ahuyentar y/o empobrecer al contribuyente; para quedar liberados de dicha obligación, aquellos que no tengan la capacidad contributiva porque carecen de bienes, ingresos o recursos.

¹⁵ IUS 2009, JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS JUNIO 1917-JUNIO 2008, Ed. Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 2009. (IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS, Jurisprudencia, Séptima Época, Registro 388038; IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. NATURALEZA, Jurisprudencia, Séptima Época, Registro 388036; CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS, Jurisprudencia, Novena Época, Registro 192849, P./J. 109/99; IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL, Jurisprudencia, Novena Época, Registro 192290 P./J. 24/2000).

¹⁶ CALVO NICOLAU, Enrique, Op. Cit., pp. 112-113.

Por lo que toda contribución excesiva, molesta e irrita al particular, lo desilusiona y lo orilla a evadir sus obligaciones tributarias, lo cual es grave y perjudicial tanto para la economía de los particulares como para la propia Autoridad Hacendaria. El abuso de la potestad tributaria de la Autoridad puede volverse confiscatorio de los ingresos o riquezas de los contribuyentes, circunstancia que no se debe actualizar, de ahí que se establezca como límite constitucional para la imposición de las contribuciones, el principio de proporcionalidad.

Por ello, las contribuciones deben ser moderadas, es decir, proporcionales, para que en forma gradual se determinen las obligaciones tributarias, y pague más aquella persona que más ingresos perciba respecto de quien menos ingresos perciba.

1.1.1.1.5. Equidad.

Por su parte, el principio de Equidad de las contribuciones descansa en la igualdad que debe regir entre aquellas personas que tengan similares circunstancias y se encuentren ante un mismo supuesto de Ley, a fin de poder recibir un trato idéntico en lo concerniente a la hipótesis de causación en que se han ubicado.

El Autor Narciso Sánchez Gómez, ha señalado que “La equidad tributaria significa que el impacto del gravamen sea el mismo para todas las personas físicas y morales que están colocadas en la misma circunstancia contributiva, esto es, que si realizan iguales actos, tienen similares bienes o riquezas, deben ser tratados en igualdad de condiciones, en cuanto al deber de aportar un porcentaje de su capital para cubrir el Gasto Público, y que esa equidad sea general,

uniforme, justa y apegada a la legalidad, tratando igual a los iguales, y desigual a los desiguales”.¹⁷

Luego entonces, todas aquellas personas que se encuentren en un mismo supuesto de hecho, resentirán de igual forma el impacto del gravamen que prevea la norma, estando por tal motivo obligados a contribuir de la misma manera con aquellos bienes o riquezas que hayan obtenido, durante determinado lapso de tiempo.

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido a la Equidad como, la igualdad que ante la misma ley tributaria debe imperar para todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a la hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas y plazos de pago; con la única variante que se observe en las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente; para respetar también el principio de proporcionalidad. Esto es que, la equidad tributaria se traduce en que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.¹⁸

De lo anterior se coligue que dentro de una misma situación de hecho que prevea la norma, para los contribuyentes que se ubiquen en la misma, únicamente puede variar lo concerniente a las tarifas tributarias aplicables, en relación directa con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos que se encuentren obligados a su cumplimiento; ello con la finalidad de no quebrantar el principio de equidad en cita.

¹⁷ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Op. Cit., pp. 149-152

¹⁸ IUS 2009, JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS JUNIO 1917-JUNIO 2008, Ed. Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 2009. (PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL, Jurisprudencia, Séptima Época, Registro 232309; IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. NATURALEZA, Jurisprudencia, Séptima Época, Registro 388036).

Por tal motivo, la equidad tributaria significa, la igualdad jurídica para todos aquellos gobernados que se ubiquen en una similar situación de hecho que prevea la Ley, sin que pueda existir elemento alguno que genere una diferencia en su trato, con la excepción que se pueda generar a partir de la aplicación del principio de proporcionalidad tributaria, el cual ya fue objeto previo de estudio.

1.2.1. Elementos de las Contribuciones.

Las normas tributarias se introducen en la realidad social para solventar aquella necesidad práctica para la que fueron creadas, lo que da como resultado que los sujetos a quienes va dirigida, realicen la conducta ordenada o mandada por Ley; como así lo establece el Autor Luis Recasens Siches, en su obra “Introducción al Estudio del Derecho”.¹⁹

A través de diversos ingredientes jurídicos, técnicos y materiales que deben estar contenidos en una norma, es que se le da vida y sustento a toda contribución, con la finalidad de conocer “el momento en que surge una obligación fiscal, quienes son los sujetos activos y pasivos de la misma, el objeto del gravamen, la base para determinar su monto, la cuota o tarifa aplicable a cada caso, la forma y periodo de pago, las exenciones a esa obligación, así como su requerimiento en la vía coactiva”²⁰, elementos que son primordiales en toda norma tributaria.

1.2.1.1. Objeto.

Como primer elemento de la contribución se tiene al objeto de la misma, el cual constituye un requisito jurídico obligatorio, de cuya realización depende la validez normativa de las consecuencias jurídicas aplicadas al sujeto pasivo; es decir, que en toda norma tributaria se establecerá una conducta que será gravada,

¹⁹ RECASENS SICHES, Luís, INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO, Ed. Porrúa, 13 ed., México, 2000, pp. 121-126

²⁰ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Op. Cit. , pp. 231-232

para que cuando el sujeto a quien va dirigida dicha norma actualice el supuesto de ley, que le pueda ser impuesta la obligación de contribuir al gasto público.

El objeto de toda contribución es aquel que se grava con la obligación de cubrir una prestación económica prevista en la norma a cumplir.

El Autor Gregorio Rodríguez Mejía, en su libro “Teoría General de las Contribuciones”, señala que “el objeto de toda contribución, es aquel en donde se contiene el hecho generador del crédito fiscal, y en cuya situación jurídica debe ubicarse el sujeto pasivo para que nazca su obligación de pagar el impuesto, situación que se encuentra prevista por la Ley para que la misma sea aplicada y nazca así la obligación de pagarlo”.²¹

Por su parte, el Autor Narciso Sánchez Gómez, en su libro “Derecho Fiscal Mexicano”, lo define como aquella “situación jurídica o de hecho que señala la ley como punto de partida para el nacimiento de la obligación de cubrir un impuesto, derechos, aportaciones de seguridad social o de mejoras, y que por lo mismo una persona física o moral se ve obligada a pagar cualquiera de los tributos referidos”.

22

El objeto del impuesto es pues, el primer elemento a definir por parte del legislador al momento de crear una nueva contribución, tal y como lo expresa, la Suprema Corte de Justicia de la Nación al señalar que, a través de la fracción IV del artículo 31 Constitucional, se otorga plena libertad al legislador para elegir el objeto del tributo, siempre y cuando se respeten los principios de proporcionalidad, equidad y destino para el Gasto Público, para lo cual puede involucrar cualquier actividad de los gobernados que refleje su capacidad contributiva, por lo que se

²¹ RODRÍGUEZ MEJÍA, Gregorio, Op. Cit., pp. 6

²² SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Op. Cit., pp. 233

deben establecer los límites para el cumplimiento de la obligación fiscal en atención al hecho jurídico que coincida con lo previsto en la norma tributaria.²³

En consideración de lo antes expuesto, tenemos que el objeto de toda contribución debe encontrarse establecida en la norma que lo regule, donde se establezca el elemento por el cual, el sujeto pasivo queda obligado; elemento que lo constituye precisamente la actividad o el acto sobre el que recae la obligación de efectuar el pago del tributo correspondiente.

1.2.1.2. Sujetos.

Toda norma jurídica debe ser observada no solo por aquella persona a quien obliga, sino también por aquel ente jurídico que además influye e interviene en su efectivo cumplimiento; es decir, que en la relación jurídico tributaria participan tanto sujetos pasivos como sujetos activos, los cuales interactúan entre sí de conformidad con la norma que las regula.

En esta relación tributaria el Estado, en su carácter de sujeto activo, es el creador de la norma tributaria y quien obliga al sujeto pasivo a su observancia y cumplimiento, con base en determinadas facultades que tiene otorgadas por Ley. Por otra parte, está el gobernado, como sujeto pasivo de la relación tributaria, que recae en las personas físicas y morales que como contribuyentes están obligados al cumplimiento y pago de las contribuciones, a fin de cubrir el Gasto Público.

Al respecto, el Autor Gregorio Rodríguez Mejía establece que “toda norma debe encontrarse dirigida a una tipo de conducta que se realice por alguna

²³ IUS 2009, JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS JUNIO 1917-JUNIO 2008, Ed. Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 2009. (CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTAÑAR SU SENTIDO, Jurisprudencia, Novena Época, Registro 185419; CONTRIBUCIONES, OBJETO DE LAS. EL LEGISLADOR TIENE LIBERTAD PARA FIJARLO, SIEMPRE QUE RESPETE LOS REQUISITOS QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN, Jurisprudencia, Octava Época, Registro 205868; CONTRIBUCIONES. LA POTESTAD PARA DETERMINAR SU OBJETO NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, SINO POR EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, Tesis Aislada, Novena Época, Registro 194970; CONTRIBUCIONES, ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DE LAS, Tesis Aislada, Octava Época, Registro 228224).

persona en específico, la cual se encuentra obligada a ejecutar por un determinado sujeto en atención al hecho generador de esa conducta”.²⁴

Asimismo, es importante destacar que la relación tributaria no solo nace entre personas físicas o morales, de derecho público o privado, sino que también se puede actualizar con respecto de ciertos bienes o acervos patrimoniales a los que se les asignará el carácter de sujeto pasivo de la relación tributaria, sin que intervenga directamente alguna persona física o moral; como así también lo refiere el Autor Rodrigo Jiménez Mejía.²⁵

Atendiendo a lo anterior, en la relación jurídico tributaria intervienen tanto sujetos pasivos como activos, los cuales desempeñan diversos papeles en el ejercicio de su relación contributiva; relación que puede generarse independientemente de la calidad o naturaleza del sujeto a quien se dirige la norma tributaria, ya que como se ha expuesto, esa relación puede darse incluso sobre cualquier bien o acervo patrimonial que se encuentre establecido en la situación de hecho prevista en Ley.

1.2.1.2.1. Sujeto Activo.

El sujeto activo de la relación tributaria recae en una entidad pública, quien está revestida de autoridad en materia fiscal de conformidad con la norma jurídica previamente establecida para ello, y en donde se le faculta para determinar, requerir y administrar las contribuciones que se hayan causado a favor del Estado. Se reconoce como sujeto activo a la Federación, a los Estados, a los Municipios y al Distrito Federal, quienes disponen en caso necesario de una facultad coactiva para hacer valer su imperio a favor de la satisfacción del interés social.

²⁴ RODRÍGUEZ MEJÍA, Gregorio, Op Cit., pp. 4-6.

²⁵ Idem., pp. 8-9.

El Autor Antonio Jiménez González señala que “la titularidad del derecho de crédito tributario, es decir, la titularidad de los poderes de exigir al sujeto obligado el pago de la prestación pecuniaria a título de tributo solo corresponde al Estado, quien por conducto de la administración pública ejerce tales poderes jurídicos. La posición activa dentro de la obligación tributaria se singulariza una vez que el hecho generador de esta última se ha dado en la realidad, lo que implica la puesta en ejercicio del procedimiento de aplicación de la Ley”.²⁶

Consecuentemente la calidad de sujeto activo en la relación jurídico tributaria le corresponde al Estado, a través de sus diferentes esferas de gobierno, a través de quienes se encargan de vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los sujetos pasivos y en su caso de hacer exigible el cumplimiento de las contraprestaciones previstas en las diversas normas tributarias, para poder alcanzar el fin por el cual se les concedieron esas facultades, que son las de obtener el ingreso correspondiente para poder satisfacer el Gasto Público.

1.2.1.2.2. Sujeto Pasivo.

El sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria es “aquella persona física o moral, mexicana o extranjera, que realiza el hecho imponible previsto en la norma tributaria; el cual debe aportar por concepto de impuestos, una cantidad en dinero o en especie a la Federación, Estados y Municipios que corresponda para costear las erogaciones públicas, pero siempre bajo los principios de proporcionalidad y equidad que se especifique en la Ley”;²⁷ como así lo define el autor Narciso Sánchez Gómez, en su obra “Derecho Fiscal Mexicano”.

Luego entonces, el sujeto pasivo lo es toda aquella persona o ente jurídico que legalmente tenga la obligación de pagar las contribuciones a las que esté sujeto y que se encuentren establecidas en la Ley, contribuciones que se deben

²⁶ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, Op. Cit., pp. 257-260

²⁷ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Op. Cit., pp. 379-380

regir por los principios de proporcionalidad y equidad, sin hacer distinción del sujeto obligado a su cumplimiento, ya que al caso en particular lo que interesa es gravar la situación jurídica de hecho, y no propiamente al sujeto pasivo, con la finalidad de satisfacer el Gasto Público.

Asimismo, es importante destacar que el sujeto pasivo de la norma tributaria es aquel ente capaz de realizar el hecho generador que se encuentra establecido en Ley (hecho imponible), obligándose por tal motivo no solo al pago de las contribuciones para la satisfacción del Gasto Público, sino también a todos aquellos elementos que se establecen en la norma jurídica y que tienen como finalidad el cumplir con el mandato Constitucional de origen.

En atención a lo anterior, se puede observar que existe una obligación principal para los sujetos pasivos que es el pago de las contribuciones, así como una obligación secundaria que recae en el cumplimiento de distintos elementos y/o requisitos de forma, que prevé la Ley tributaria, para hacer efectivo el cumplimiento de la primera. Es claro que todas las obligaciones tributarias nacen desde el momento en que el sujeto pasivo se ubica en la situación de hecho prevista en la norma (hecho imponible), pero es a partir de ese momento en que se ve inmerso en la relación jurídico tributaria, con lo que se adquiere la calidad de sujeto pasivo de la contribución.

1.2.1.2.3. Terceros.

En este caso, para el cumplimiento de la obligación fiscal en el pago de contribuciones, se desprende una clasificación específica de sujetos pasivos que tienen como propósito principal el determinar, recaudar y enterar el impuesto que fue generado por aquellos sujetos pasivos que se ubicaron en la situación de hecho prevista en la norma tributaria. A esta clase de coadyuvantes de la Autoridad Tributaria se les denomina Terceros Solidarios; estos tienen la

obligación de tributar a nombre de los sujetos pasivos primarios, sin que por ello pierdan su calidad de contribuyentes respecto de su obligación tributaria personal.

La relación con los terceros solidarios se genera entre el sujeto pasivo principal o directo de la obligación contributiva y los sujetos pasivos con calidad de tercero; quienes son personas que tienen un vínculo contractual, legal, familiar, patrimonial o de otra especie con el sujeto obligado y su obligación contributiva, terceros a quienes se les identifica como agentes de control, de verificación o simplemente, de responsables solidarios respecto de aquel sujeto obligado principal, y quienes por indicaciones previstas en la Ley, determinan y enteran oportunamente la prestación fiscal de otro.

Es decir, los terceros coadyuvan con el sujeto activo bajo la figura de la solidaridad, la cual, como lo indica la teoría de las obligaciones, se produce cuando una persona, ya sea por su voluntad o por disposición de la ley, se encuentra sujeta a cubrir la obligación que otra contrajo originalmente.

El autor Antonio Jiménez González refiere al respecto que “la Ley en virtud de la reserva que a su favor establece el Constituyente respecto de los elementos estructurales de la relación jurídico-tributaria, en ocasiones imputa a sujetos distintos del contribuyente la condición de sujetos pasivos y por ende de obligados a soportar cargas de índole tributaria de contenido patrimonial, las que se generan a cargo de ciertos sujetos que intervienen en los actos materias de autenticación o extrapatrimonial, como la de presentar declaraciones informativas, avisos, el permitir actos de inspección, entre otros, configurándose de esa manera la figura de la pluralidad pasiva contributiva”.²⁸

En relación con los Terceros solidarios, el Autor Narciso Sánchez Gómez hace una clasificación²⁹ de sujetos pasivos, en donde se observa lo siguiente:

²⁸ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, Op. Cit., pp. 280.

²⁹ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Op. Cit., pp. 381-388.

I. Sujeto pasivo principal con responsabilidad directa. Es aquella persona cuya situación coincide con el hecho generador del tributo, dando así nacimiento a la obligación contributiva de aportar una parte de su riqueza, ingresos o ganancias a favor del Estado para sufragar el Gasto Público.

II. Sujeto pasivo con responsabilidad solidaria. Es aquella persona que tiene un vínculo jurídico con el sujeto pasivo principal, y adquiere por tal motivo, la obligación de cubrir el tributo en nombre de aquel, vínculo que surge por disposición jurídica para cumplir con la obligación tributaria que así lo disponga; tercero que queda obligado a responder en el caso en que el primero no hubiere cumplido con la obligación tributaria o hubiera omitido el pago correspondiente, dando lugar a la responsabilidad de ambos sujetos pasivos.

III. Sujeto pasivo con responsabilidad sustituta. Es aquella persona que se encuentra obligada respecto de otro, al pago directo de la obligación tributaria, sin que el contribuyente original tenga conocimiento de ello; aquí la norma jurídica los hace responsables a ambos del pago de la contribución bajo determinadas circunstancias, las cuales derivan de la obligación tributaria inherente al contribuyente principal.

IV. Sujeto pasivo con responsabilidad objetiva. Es aquel cuya obligación deriva de la tenencia de bienes muebles, inmuebles y/o negociaciones que sirvieron para el desarrollo de la actividad, operación o tenencia de la riqueza, y por los cuales se genera una ganancia que motiva la causación del impuesto, es decir, que se adquiere aquella obligación contributiva en virtud de un bien, objeto del impuesto y no de un sujeto obligado.

Cabe adicionar que en relación a lo expuesto por los autores citados, ésta situación de los Terceros Solidarios se ve reflejada en el Código Fiscal de la Federación, en donde se establecen diversos tipos de sujetos solidarios que sirven

de apoyo para la determinación y pago de las contribuciones con respecto del sujeto pasivo principal los cuales por diversas circunstancias, de hecho y/o de derecho, quedan obligados ante la Autoridad Fiscal al pago de la contribución a cargo de otro, ya que la Ley así lo exige.

Bajo este contexto, la Autoridad, de ser el caso, puede efectuar el cobro de aquella de contribución omitida, tanto en contra del contribuyente directo como del Tercero solidario, en acatamiento a las disposiciones previstas en las leyes de la materia.

1.2.1.3. Hecho Imponible.

Como se ha mencionado, toda contribución se encuentra prevista en Ley, de donde se desprende la conducta que es regulada; lo que puede entenderse como aquel instrumento legal, en donde se establece la adecuación del acto jurídico que es susceptible de generar derechos y obligaciones, y se prevé la finalidad de gravar la actuación realizada por el sujeto pasivo.

El autor Fernando Sainz de Bujanda, en su obra “Sistema de Derecho Financiero”, señala que “cuando el legislador desea someter a tributación cualquier manifestación de riqueza o materia en especial, necesita definir un hecho imponible, es decir, elaborar una noción jurídica a través de un procedimiento de selección de elementos constitutivos que se recogen en la definición legal del hecho imponible y que son fruto de valoraciones jurídico-políticas”.³⁰

Por su parte, el autor Mario Pugliese, en su libro “Instituciones de Derecho Financiero” señala que “para el nacimiento de la obligación tributaria se requiere: la existencia de una Ley u orden que prevea que al presentarse un hecho

³⁰ SAINZ DE BUJANDA, Fernando, SISTEMA DE DERECHO FINANCIERO, Tomo I, Universidad de Complutense de Madrid, pp. 225.

determinado nacerá una obligación a cargo del sujeto pasivo”. “Por lo tanto el momento característico del nacimiento de la obligación tributaria es aquel en el que se manifiesta el hecho jurídico que de acuerdo con la Ley condiciona la obligación del pago del contribuyente”.³¹

En consecuencia, el hecho imponible de la obligación tributaria refiere una realidad construida por el legislador que se encuentra materializada en la norma tributaria, fiscal; y de cuya ejecución de éste elemento de la contribución, constituye el elemento objetivo del presupuesto de hecho definido por la Ley para que al momento de tomar cuerpo en la vida real, nazca la obligación de pagar el tributo, siempre y cuando el sujeto se sitúe en el supuesto jurídico.

1.2.1.4. Hecho Generador.

El nacimiento de toda contribución está condicionado a que, la actividad que se regula se encuentre prevista en la norma tributaria, y que dicha actividad la realice cualquier persona (sujeto pasivo).

El surgimiento de la obligación para el pago del tributo consiste en que el sujeto pasivo lleve a cabo aquella situación de hecho prevista en la norma, como así lo refiere el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, en donde se señala que “toda contribución se causara conforme se realicen las situaciones jurídicas de hecho previstas en las Leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran”.

Una vez producida la conducta, como hecho generador de la obligación tributaria, y que coincida con el hecho imponible que se encuentra previsto en Ley, se estará ante el nacimiento de una obligación tributaria, es decir, ante el vínculo entre el sujeto activo de la relación tributaria y el sujeto pasivo o deudor de la obligación fiscal.

³¹ PUGLIESE, Mario, INSTITUCIONES DE DERECHO FINANCIERO, Ed. Porrúa, México, 1976, pp. 245-253

El Autor Antonio Jiménez González señala que “el hecho generador de toda obligación tributaria, estará conformado a partir de un hecho jurídico, previamente establecido en la norma jurídica, el cual es visible a partir de que un sujeto determinado se encuadre en la situación jurídica para el surgimiento del vínculo jurídico en virtud del cual la autoridad hacendaría asume la condición de sujeto activo o acreedor respecto a la suma determinada por concepto del impuesto en cuestión, a cargo del sujeto que realizó el hecho jurídico previsto en la norma”.³²

Por lo tanto, todo sujeto pasivo al realizar la situación de hecho prevista en la norma hace que se genere una obligación a su cargo: la de pagar el impuesto correspondiente con la finalidad de contribuir con el Gasto Público.

1.2.1.5. Base.

La base de toda contribución, es aquella cantidad que se determina, tomando en cuenta todos los ingresos acumulados, que fueron percibidos durante un ejercicio fiscal o periodo determinado, a los cuales se les restan aquellas erogaciones realizadas durante el mismo plazo; de esta cantidad se obtiene un resultado sobre el que se calculará el gravamen, por el cual el sujeto responsable se encuentra obligado a cubrir ante la Autoridad Hacendaria.

En nuestro País, todo contribuyente está obligado a determinar la base de las contribuciones a que está sujeto, salvo disposición expresa en contrario; ello en atención a un modelo autodeterminativo en donde las contribuciones se determinan conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación.

Para formar la base del impuesto que se debe pagar se establece una operación matemática, que es de alguna manera, el punto de partida para llevar a cabo el cumplimiento de la obligación tributaria. Así, la base se obtiene de la

³² JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, Op. Cit., pp. 256

diferencia que exista entre el conjunto de aquellos ingresos obtenidos y los gastos que se hayan realizado.

El Autor Sergio Francisco de la Garza establece la siguiente clasificación de la “base del impuesto”, en atención a los hechos, elementos y al sujeto que así la determina:³³

a) Con base cierta; es la base que puede ser determinada tanto por el sujeto obligado como por el propio Estado, siempre y cuando se tengan todos los elementos necesarios para llevar a cabo dicha determinación.

b) Con base presunta; es la base que se genera cuando no se tienen todos los elementos determinativos de la contribución, lo que da lugar a aplicar de manera deductiva o estimativa aquellos factores que resulten necesarios para su cálculo y determinación. En este caso es la Autoridad Hacendaria quien determina la base del impuesto, y para ello se puede allegar de diversos elementos de conformidad con las presunciones que marca el Código Fiscal de la Federación, a fin de obtenerla.

En atención a éste punto, los autores Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yañez, refieren que “para comprobar los ingresos, así como el valor de los actos o actividades, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario, que la información o documentos de terceros relacionados con el contribuyente corresponden a operaciones realizadas por este cuando se refieran al contribuyente designado por su nombre, denominación o razón social y se obtengan los bienes o servicios en el lugar de su domicilio y se refieran a cobros o pagos efectuados por el contribuyente o por su cuenta, por persona interpósita o ficticia”.³⁴

³³ DE LA GARZA, Sergio Francisco, DERECHO FINANCIERO MEXICANO, Ed. Porrúa, 26 ed., México, 2005, pp.193-210.

³⁴ QUINTANA VALTIERRA Jesús y ROJAS YAÑEZ Jorge, Op. Cit., pp. 243-256

c) Con base estimada; la cual se produce cuando la Autoridad Hacendaria, ante la imposibilidad de determinar con base cierta, y no habiendo base presunta establecida por Ley, se allega de elementos e información con los que pueda determinar que el hecho generador se puede reflejar una cantidad económica determinada.

De lo expuesto se desprende que la determinación de la base de las contribuciones siempre debe de ser tal que, sin importar el modo ni los elementos que se tengan a la mano para su cálculo, ésta dé como resultado un monto líquido; cantidad sobre la cual se determinará efectivamente el impuesto que se deba cubrir en términos de la norma tributaria correspondiente.

1.2.1.6. Cuota, Tasa o Tarifa.

Para que exista mayor precisión respecto de la cantidad que cada contribuyente está obligado a pagar por las contribuciones causadas, en atención al principio de proporcionalidad, debe considerarse una “unidad fiscal”, en razón de una cuota, tasa o tarifa, que se aplicará sobre la base de los ingresos obtenidos, que será impuesta a la base de la contribución para tener por cierto el monto real que deba ser enterado a la Autoridad Hacendaria, y con ello cumplir la obligación tributaria prevista en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La Tarifa es una noción numérica compleja, que enlista o cataloga por bloques, diversos factores aritméticos que el contribuyente aplicará sobre la base real obtenida de sus ingresos para determinar el impuesto a pagar; porque los factores que integran la tarifa pueden variar en función de los componentes del gravamen y del contribuyente, así como del conjunto de deducciones, incrementos y demás elementos que se constituyan para determinar la base del impuesto, a fin de poder realizar el cálculo definitivo.

La cuota por otra parte, se define como la cantidad fija en dinero, la cual puede aplicarse directamente a la base tributaria o incluirse como unidad numérica tributaria, dentro de la tarifa, esto es, como factor indirecto para el cálculo del impuesto a pagar. En este caso, la cuota al ser un elemento más de la tarifa, no representa en sí misma la proporcionalidad del impuesto, de ahí que deba establecerse junto con otras cantidades de manera progresiva para determinar la existencia de ese principio en la determinación de la contribución.

Al respecto, el Autor Gregorio Rodríguez Mejía, refiere, en su obra citada, que la cuota es la cantidad que debe pagarse por el contribuyente como unidad tributaria, la cual puede ser fija o progresiva, en donde la primera se establece como una unidad fija, que no es directamente proporcional al importe del ingreso sobre el cual se aplica pero que se obtiene de éste; mientras que la cuota progresiva es un catálogo de cantidades que se establece en forma piramidal, en tanto que aumenta en relación directa con el incremento del ingreso percibido que se toma como base para el pago del impuesto.³⁵

Por su parte, la Tasa se establece a través de una cantidad, representada en un porcentaje que en algunos casos se aplica sobre la base final determinada con los ingresos obtenidos y que afecta de modo particular al sujeto pasivo que se encuentra en la obligación de pagar el tributo, con lo que se refleja la proporcionalidad del contribuyente, de conformidad con el ingreso que perciba o en su caso del valor del bien o servicio.

Por lo antes expuesto, es de señalar que el elemento taxativo de toda contribución constituye un elemento complejo, el cual se encuentra referido a través de cuotas, tarifas o tasas, que deben ser aplicadas por el contribuyente a la base o límite establecido para determinar el monto sobre el cual se calculará la contribución correspondiente de manera proporcional, y así poder cubrir el pago respectivo.

³⁵ RODRÍGUEZ MEJÍA, Gregorio, Op. Cit., pp. 14-21

1.2.1.7. Época de Pago.

La época de pago de toda contribución se debe establecer en la propia norma tributaria que regula la contribución en cuestión. Dicho elemento se entiende como el plazo o temporalidad de cuya realización es cierta dentro del cual se debe llevar a cabo el entero del impuesto determinado; en otras palabras, es el momento de cuyo vencimiento se actualiza la facultad del Estado, para hacer efectivo el pago del impuesto que corre a cargo del contribuyente, a través de los medios coercitivos legales que tenga a su alcance.

Al respecto, el Autor Gregorio Rodríguez Mejía, en su libro ya citado, expone que por cuanto hace a la época de pago, la Ley puede establecer diversos momentos según el tipo de contribución de que se trate, lo cual hará variar la época en que se presentará la declaración correspondiente.³⁶

En atención a lo antes expuesto, es de observarse que para tener por debidamente cumplida la obligación tributaria contenida en Ley, la misma debe ser realizada en la fecha o dentro del plazo señalado en la norma tributaria; época de pago que como elemento del impuesto debe encontrarse establecido en Ley, ya que para que una obligación nazca y sea exigible, a éste debe condicionársele su realización a un tiempo real y definido pues, como se ha expresado, toda obligación se tendrá cumplida hasta el momento en que se haya realizado el pago correspondiente dentro del momento o plazo que corresponda.

1.2.1.8. Lugar de Pago.

Toda norma jurídica, en específico las de carácter tributario, cuentan con un elemento de territorialidad, que precisa un espacio geográfico determinado donde ésta deberá ser aplicada para producir sus efectos legales.

³⁶ RODRÍGUEZ MEJÍA, Gregorio, TEORÍA GENERAL DE LAS CONTRIBUCIONES. Ed. Porrúa, 1ª edición, México 1994, pp. 66

El elemento de territorialidad, incide directamente en aquellos actos y hechos jurídicos que ocurran dentro de la circunscripción donde la norma es aplicada. Elemento de territorialidad que no sólo aplica al derecho, local sino que también sobre el derecho internacional, a través de lo dispuesto en los tratados y convenciones donde México sea parte.

Al respecto el Autor Rolando Tamayo y Salmoran, señala que toda contribución debe ser determinada en un lugar y espacio específico, en donde la norma tributaria se circunscriba y tenga validez sobre un espacio geográfico delimitado; donde la conducta humana es regulada por las normas jurídicas que la reglamentan, y en donde los órganos facultados por el Estado así como los sujetos obligados a su cumplimiento, aplican las reglas correspondientes para la causación, determinación y pago del tributo.³⁷

Así entonces, la obligación tributaria debe ser cumplida por los contribuyentes dentro del área de competencia territorial donde la norma tributaria es aplicada, en relación directa con el lugar donde se ubica el establecimiento de su actividad preponderante que se realiza para la obtención del ingreso correspondiente; circunstancia que es apoyada por los Autores Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yañez, quienes señalan que todo sujeto pasivo tiene la obligación de darse de alta en el Registro Federal de Contribuyentes que le corresponda, de conformidad con el lugar en que tenga establecido su domicilio, a fin de llevar a cabo el cumplimiento derivado de sus obligaciones ante la Autoridad territorialmente competente.

Lo anterior no deja lugar a dudas sobre el lugar en donde se deben pagar las contribuciones, si se toma en cuenta que el domicilio señalado ante la Autoridad Hacendaria es el elemento territorial que rige la actuación del sujeto pasivo en

³⁷ TAMAYO Y SALMORAN, Rolando, y otros, TEORIA DEL DERECHO Y CONCEPTOS DOGMATICOS, Ed. Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, pp. 86.

relación directa al cumplimiento de la obligación que le atañe, prevista en la norma tributaria.

1.2.1.9. Obligaciones.

En las Institutas de Justiniano se define a la figura de la obligación de la siguiente manera: *Obligatio est juris vinculum quo necessitate adstringimur alicujus solvendae rei secundum nostrae civitatis jura* (La obligación es un vínculo jurídico que nos constriñe en la necesidad de pagar alguna cosa conforme a la legislación de nuestra ciudad).³⁸

Con base en la definición transcrita, se entiende que toda obligación tributaria se conceptualiza como, el vínculo jurídico entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, en virtud del cual, el primero impone una prestación pecuniaria al segundo, de repercusión coactiva para el caso en que se incumpla, a favor del Estado con el propósito de cubrir el Gasto Público; prestación que será recaudada y administrada por la Federación, los Estados, los Municipios o el Distrito Federal, según corresponda en el ámbito de sus competencias.

Lo descrito se complementa con lo expuesto por el Autor Narciso Sánchez Gómez, quien señala que “la obligación tributaria es una manifestación de la potestad soberana del Estado, que al someter a los sujetos pasivos para que coincidan con el hecho generador de una contribución, genera el deber de contribuir con una parte de su riqueza, ingresos o ganancias para cubrir el Gasto Público, en una forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes respectivas”.³⁹

³⁸ PETIT Eugéne, TRATADO ELEMENTAL DE DERECHO ROMANO, Ed. Editora Nacional, 1949, p. 313

³⁹ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Op. Cit., pp. 349

La obligación fiscal tiene como parte de su finalidad, el entregar en forma de pago el importe de la contribución generada y determinada, sin embargo, también implica el cumplimiento de otro tipo de obligaciones jurídico-fiscales.

Así tenemos que, existen diversos tipos de obligaciones de carácter fiscal, que de igual forma se contienen dentro de las normas tributarias, pero con un carácter más administrativo, como el de llevar una contabilidad con apego a la ley, la inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, entre otras. Este tipo de obligaciones se encuentran encaminadas a la obtención de un fin último que es precisamente llevar a buen término el pago de la contribución correspondiente, el cual no sería posible si no existen y se cumplen aquellas obligaciones fiscales que bajo éste contexto, pueden ser consideradas como secundarias. Criterio que comparten diversos Autores, como Gregorio Rodríguez Mejía.

Con base en lo anterior, se observa que las diversas obligaciones tributarias, se extinguen a través del pago del impuesto, así como a través de la realización de aquellas conductas secundarias señaladas en la norma tributaria como obligatorias, ello a fin de establecer un debido control y administración de los ingresos destinados al Gasto Público, así como, del cumplimiento de las obligaciones a cargo de los propios contribuyentes.

1.2.1.9.1. Relación Jurídico Tributaria.

La relación Jurídico Tributaria es “un vínculo jurídico entre dos sujetos que son plenamente identificados en todas las normas tributarias, en observancia de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, que establece la relación de un acreedor o sujeto activo con la facultad de establecer, determinar y exigir el pago de la prestación respectiva, ello en ejercicio de la autoridad que le confiere un precepto jurídico, y que está representado por la entidad política en quien radica la soberanía del Estado; y de un deudor o sujeto pasivo del tributo, sobre quien

recae la obligación de contribuir al gasto público”, según lo afirma el Autor Narciso Sánchez Gómez.⁴⁰

Como se observa del criterio sustentado por el autor, éste vínculo que conforma la denominada relación jurídico-tributaria, la cual surge cuando el legislador establece en la Ley, cada una de las obligaciones que deben ser cumplidas por el sujeto pasivo de la contribución y las cuales serán observadas por las Autoridades competentes, a cargo del sujeto activo, con la finalidad de vigilar su debido cumplimiento

Por lo que éste vínculo surge cuando una norma jurídica, de carácter general, obligatorio e impersonal, tipifica el hecho generador del tributo, para que se pueda conocer, interpretar y cumplir esa prestación, fijando desde ese momento la obligación contributiva, y de ahí que pueda surgir la relación jurídico-tributaria.

Por lo que dicha Relación Jurídico Tributaria se constituye como, el conjunto de obligaciones y derechos que nacen entre el sujeto pasivo y el sujeto activo, a partir del momento en que el primero actualiza la situación de hecho prevista en la norma y se encuentra en la obligación de cumplir con la contribución; y por otro lado, ésta Relación se extingue por el cumplimiento de las obligaciones tributarias, no obstante que se vuelve a actualizar en el momento en que el mismo contribuyente se vuelve a colocar en el supuesto de hecho previsto en la norma.

1.3.1. Clasificación de las Contribuciones.

En términos del Código Fiscal de la Federación, en general las contribuciones se clasifican en impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras, las cuales se aplican a través de las normas tributarias en atención al objeto que gravan, a los sujetos pasivos que obliga, y a los fines que se persigan en dicha Ley.

⁴⁰ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Op. Cit., pp. 227

Así tenemos que:

- Los **impuestos** son aquellas contribuciones que se encuentran establecidas en Ley, a cargo de las personas físicas y morales que se ubican en la situación jurídica o de hecho prevista en la norma.

- Los **derechos** son las contribuciones que por mandato legal deben pagar las personas físicas y morales por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como, por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público.

- Las **aportaciones de seguridad social** constituyen una contribución, a cargo de los sujetos obligados por los servicios que presta el Estado en materia de seguridad social, a favor de los trabajadores, sus familiares o sus derechohabientes, quienes resultan ser los beneficiarios directos de dichas aportaciones.

- Las **contribuciones de mejoras** son los tributos a cargo de las personas físicas y morales que de manera directa se benefician por las obras y servicios públicos que presta el Estado.

Además de lo antes expuesto, no deben pasar desapercibidos los **Accesorios** de las Contribuciones, los cuales pueden ser considerados como una subcategoría del tributo ya que forman parte de la naturaleza jurídica de éstas. Los accesorios la integran, la **actualización** del tributo, que es la cantidad adicional que es generada de la contribución por no ser pagada en tiempo; las **multas** generadas con motivo del incumplimiento de las obligaciones fiscales; los **recargos** que constituyen los intereses aplicables por concepto de mora en el pago de las contribuciones; y los **gastos de ejecución**, que son el costo generado

por el sujeto activo, a cargo del sujeto pasivo, por concepto de llevar a cabo el cobro de aquellas contribuciones que no fueron pagadas en tiempo y forma.

Estos accesorios al igual que las contribuciones, en virtud de que les rige el principio de que “todo lo accesorio sigue la suerte de lo principal”, también deben observar los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad.

Aunado a la clasificación descrita por el Código Fiscal de la Federación, existe otra que ha sido aportada por la doctrina como un medio para arribar a la mejor comprensión de la naturaleza de las contribuciones; como a continuación se describe:

1.3.1.1. Directas.

Las contribuciones directas son aquellas en donde el legislador grava la riqueza obtenida directamente por el contribuyente. Este tipo de contribuciones recaen sobre las personas respecto de la riqueza obtenida y la posesión o el disfrute de la misma, y gravan situaciones que inciden directamente en el patrimonio del sujeto pasivo, quien deberá estar inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes conforme a la obligación a que está sujeto.

Por su parte, el Autor Narciso Sánchez Gómez, señala en su obra “Los Impuestos Públicos y la Deuda Pública” que las contribuciones directas se clasifican a su vez, tanto en personales como reales, dicha clasificación encuentra su fundamento, en el incremento patrimonial que genera la actividad productiva de todos aquellos sujetos que se encuentran en la situación de hecho prevista en la norma, mientras que por las contribuciones directas reales, su fundamento se encuentra en el valor patrimonial que es objeto de causación, sin embargo, no puede pasar desapercibido que existe la obligación de estar inscrito en la lista o padrón que señale la Autoridad Hacendaria, ello con la finalidad de tener certeza

sobre las personas que se encuentran obligadas al cumplimiento de la contribución.⁴¹

De lo expuesto se colige que las contribuciones directas, son aquellas que se aplican sobre el patrimonio o ingreso obtenido por el contribuyente, sin opción de ser trasladado a otro contribuyente.

1.3.1.2. Indirectas.

Las contribuciones indirectas, de entrada, no afectan el patrimonio de los sujetos pasivos que la realizan, ya que este tipo de contribuciones se originan por la venta de bienes o por la prestación de servicios, por lo que el pago del impuesto es cubierto por un Tercero, en virtud de ser a éste a quien se le traslada la obligación tributaria por haber adquirido el bien o servicio ofrecido.

En éste tipo de contribuciones el legislador grava al contribuyente directo, sin embargo, hace trasladar el pago del impuesto a terceras personas, llamadas contribuyentes finales, quienes son las que resienten el gravamen en su propio patrimonio. En este caso, el sujeto pasivo gravado de la contribución y quien la paga, son distintos, de ahí que, la característica de éste tipo de contribuciones se deba al hecho en que intervienen dos sujetos, aquel obligado directamente y un tercero, sobre quien recae la obligación de pago.

Por este tipo de contribuciones no se puede obligar a someterse a un Registro de Contribuyentes, ya que los sujetos que realizan el pago lo hacen en forma ocasional y no a nombre propio, de ahí que no se pueda tener un control directo sobre la persona que efectivamente resiente el pago de la contribución.

Podemos señalar que las contribuciones indirectas son poco perceptibles, ya que muchas veces su monto se incluye en el precio de los bienes y servicios que

⁴¹ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Op. Cit. Pp. 20-23

grava, con lo que su entero se incluye en forma valuada el pago del mismo, y por tal motivo, estas contribuciones son pagadas generalmente en el momento en que se salda el precio de tales bienes o servicios.

Cabe señalar que este tipo de contribuciones suelen ser más productivas, respecto de la recaudación fiscal que generan, por recaer sobre la gran mayoría de los habitantes, sin que exista la necesidad de establecer una lista o padrón para su control directo, por recaer sobre una población indeterminada.

1.3.1.3. Reales.

Las contribuciones reales son aquellas que recaen sobre bienes determinados que constituyen el objeto del gravamen, sin considerar la situación personal del sujeto pasivo, por lo que el valor de ésta se resume al valor del bien respectivo, y no a las condiciones personales del sujeto pasivo que se encuentra obligado a su cumplimiento.

Este tipo de contribuciones se enfocan en el valor patrimonial de los bienes del sujeto y son el objeto de causación, sin importar el sujeto; ésta situación no refleja la verdadera capacidad contributiva de los sujetos que deben pagar del tributo correspondiente, ya que éste tipo de tributos recaen sobre una cosa determinada. En este caso los sujetos pasivos sí están obligados a inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes.

1.3.1.4. Personales.

Las contribuciones personales son aquellas en las que si se toma en cuenta al sujeto; es decir, a las circunstancias personales de los individuos que tienen el carácter de sujetos pasivos de la contribución, para que aporten una porción de su riqueza para cubrir el Gasto Público, en la medida que así lo marque la Ley, sin

provocar la ruina o empobrecimiento del contribuyente, pues debe atender a los principios Constitucionales de proporcionalidad y equidad.

El Autor Narciso Sánchez Gómez señala que, los impuestos personales, intervienen en la capacidad económica del contribuyente, lo que hace posible alcanzar una mayor justicia fiscal, porque el tributo se adapta a las condiciones particulares de cada causante.⁴²

De ahí que en la norma tributaria se prevea el hecho imponible que recaerá sobre el sujeto pasivo que estará obligado, en proporción directa al incremento de su patrimonio que su actividad productiva le haya generado. Al ser el propio sujeto pasivo quien resiente la carga impositiva, produce que el mismo impuesto se vuelve proporcional, lo que permite una mayor justicia contributiva en virtud de las circunstancias particulares de cada sujeto.

1.3.1.5. Específicas.

Este tipo de contribuciones se configura cuando se establece el impuesto en función de una unidad del peso, características de los materiales o calidad del bien, y se establece para ello un monto exacto que debe pagarse en atención a una medida específica.

Éste tipo de contribuciones se caracterizan por separar un determinado elemento del total que puede llegar a integrarse en un conjunto y por ello grava en forma unitaria rendimientos o elementos.

Por lo que al hablar de contribuciones específicas, se atiende a un elemento particular del objeto o bien que será gravado por el legislador, dejando de lado todas aquellas circunstancias o particularidades que pueden implicar una modificación en dicho elemento, como lo son los que se desprenden de la Ley de

⁴² SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Ibidem, pp. 23-24

los Impuestos Generales de Importación y Exportación en donde se pueden gravar de manera unitaria aquellos elementos con independencia de que si en su conjunto puedan constituir una sola unidad.

1.3.1.6. Ad valorem.

Una contribución *ad valorem*, tiene como significado la expresión “según su valor”, la cual es usada de varias maneras, como por ejemplo, en las cotizaciones, tasas de seguro o tasas de flete a través de las cuales se calcula el valor de las mercancías o servicios prestados, entre otros

El Autor Gregorio Sánchez León, en su obra “Derecho Fiscal Mexicano” señala que “las contribuciones *ad valorem* responden de conformidad con el valor del bien gravado así como de diversas circunstancias que influyen en el mismo, como el costo de mercado, ingresos que derivan del mismo, e incluso, el valor del negocio que se realiza”.⁴³

Así entonces, la existencia de éste tipo de contribuciones se debe al conjunto de elementos y cualidades que hacen que un bien o servicio tenga un valor determinado sobre el cual calcular el impuesto, el que generalmente se aplica al momento de una transacción, pero que puede actualizarse su pago en virtud de un evento especial.

1.3.1.7. Fines Fiscales.

Las contribuciones con fines fiscales son aquellas que están destinadas a contribuir con el Estado para cubrir el Gasto Público, es decir, que su determinación y cumplimiento se debe a los fines que en si persigue.

⁴³ SÁNCHEZ LEÓN Gregorio, DERECHO FISCAL MEXICANO, Tomo I, Cárdenas Celasco Ed. 13.- ed., México, 2003, pp. 447-448

Al respecto, el Autor Antonio Jiménez González, en su obra “Lecciones de Derecho Tributario”, manifiesta que los fines fiscales “constituyen los propósitos que por vocación esencial deben cumplir los tributos en general. De ahí que debe guardar una obligada relación con la magnitud del gasto público a cubrir”.⁴⁴

Con el “fin fiscal” de las contribuciones se busca que el sujeto pasivo proporcione al Estado los ingresos que se requieren para la satisfacción de los rubros que integran su Presupuesto, lo que constituye prácticamente el destino fundamental de las contribuciones, que es el cubrir el Gasto Público que marca la Ley; por lo tanto, todos los tributos que se enumeran en la Ley de Ingresos de la Federación llevan en sí mismos ese fin, que es precisamente el índole fiscal.

1.3.1.8. Fines Extrafiscales.

Los Fines Extrafiscales en las contribuciones, contrario de los fines fiscales, se establecen con el ánimo o deseo de obtener no solo la satisfacción del Gasto Público, sino además para responder con su obtención a problemas de carácter social, económico, sanitario, entre otros.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha expuesto que, todas aquellas contribuciones que tienen un fin determinado pueden prever una serie de mecanismos que respondan a los fines extrafiscales que se les asignen generalmente, a fin de proteger o ayudar a clases marginales, en cuyo caso, su propósito auxiliador se vuelve evidente, sin que exista la necesidad de exponerlo o expresarlo, por resultar un hecho notorio que persigue la contribución respectiva.⁴⁵

⁴⁴ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, Op. Cit., pp. 99

⁴⁵ IUS 2009, JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS JUNIO 1917-JUNIO 2008, Ed. Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 2009. (CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES, Jurisprudencia, Octava Época, Registro 205798, P./J. 18/91; FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES, Jurisprudencia, Novena Época, Registro 178454, 1a./J. 46/2005).

Por tal motivo, los Fines Extrafiscales se establecen en las contribuciones para que con su obtención sirvan para salvaguardar algún sector que pueda llegar a ser más vulnerable; por lo que su creación protege a un bien jurídico determinado, sin embargo, también se pueden establecer éste tipo de contribuciones, con el propósito de ayudar e impulsar el desarrollo de aquellos sectores que así lo necesitan.

CAPÍTULO II.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

2.1. Antecedentes del Impuesto Sobre la Renta.

2.1.1. Ley de 20 de julio de 1921, llamado “Impuesto del Centenario”

El 20 de julio de 1921 se publicó en el Diario Oficial de la Federación un decreto de Ley que estableció un impuesto federal, extraordinario y pagadero por una sola vez, sobre los ingresos o las ganancias particulares. Ésta Ley se dividió en cuatro capítulos denominados “Cedulas”, que eran:

- 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 de dinero o valores a rédito, participación o dividendos.

Éste impuesto se determinó sobre los ingresos o ganancias brutas incrementadas sobre el haber patrimonial de los sujetos, sin gravar a los contribuyentes de acuerdo con su capacidad contributiva. Esta Ley señalaba como sujetos del impuesto tanto a los mexicanos como a los extranjeros, cualquiera que fuese su domicilio, siempre que la fuente de sus ingresos se localizara en territorio nacional. Se destacaron aquellas exenciones para las personas cuyos ingresos no excedieran de \$100.00 mensuales.

Cada cedula tenía su propia tarifa, dividida en tres o cuatro categorías, lo cual denotaba el comienzo de las tasas progresivas en México. Las tasas de impuesto variaban del 1% al 4% para profesionistas, comerciantes e industriales, y del 1% al 3% para personas que percibieran sueldos.

Como se refiere en la obra “Tratado del Impuesto Sobre la Renta”, el Autor Enrique Calvo Nicolau, el impuesto debió pagarse en la primera quincena de septiembre de 1921 mediante la cancelación de estampillas que llevaban impresa la leyenda “Centenario”.

Para la verificación del cumplimiento de las obligaciones establecidas en la Ley se crearon los Consulados y las Juntas Calificadoras Regionales que, entre otros, tenían la facultad de estimar los ingresos o ganancias que debían pagar los contribuyentes, quienes a su vez, podían inconformarse, y en su caso aportar las pruebas conducentes, y con ello se dio inicio a un medio de defensa en materia fiscal, conocido como Recurso de Reconsideración Administrativa, que hoy en día se regula en el Código Fiscal de la Federación bajo la denominación de Recurso de Revocación.

El objeto de éste impuesto transitorio tuvo como finalidad, la adquisición de barcos para la marina mercante nacional y la realización de obras para el mejoramiento de los puertos.⁴⁶

2.1.2. Ley de 21 de febrero de 1924, llamada “Ley para la Recaudación de los Impuestos Establecidos en la Ley de Ingresos Vigentes sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas”.⁴⁷

Con ésta Ley, se dio inicio al “sistema cedular”, de manera permanente, y se estructuró en dos grandes capítulos: una Cedula para las personas físicas que obtuvieran ingresos por su trabajo mediante la percepción de sueldos, salarios, honorarios o emolumentos, y otra para las sociedades y empresas.

⁴⁶ CALVO NICOLAU, Enrique, TRATADO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Tomo I, Ed. Themis, México, pp. 191-192

⁴⁷ DIARIO DE LOS DEBATES DE LA CAMARA DE DIPUTADOS DEL CONGRESO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS “XXX” LEGISLATURA, Año II, Periodo Ordinario, Diario Número 26, México, 25 de octubre de 1923.

Es de hacer mención que no se estableció ninguna Cedula que gravara los productos o rendimientos del capital a pesar de que un sistema cedular permite graduar la intensidad con que se desea aplicar el impuesto a los diferentes tipos de ingreso.

El ingreso derivado del trabajo personal se gravó con tarifas progresivas cuyas tasas fluctuaban del 1% al 2%, lo que significó un retroceso en la progresividad de las tasas en comparación con la Ley del Centenario, que iban del 1% al 4%.

Los empleados que trabajaban para dos o más patrones tenían que acumular los distintos sueldos percibidos a fin de aplicar las tasas progresivas. El impuesto correspondiente les era retenido por los patrones, quienes eran responsables solidarios por el pago del impuesto, de donde surgió una forma de auxilio para las Autoridades Fiscales en el ejercicio de sus facultades de vigilancia y control.

El impuesto también se pagaba por medio de estampillas como en la Ley del Centenario y debían formularse declaraciones en las formas aprobadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, las cuales eran revisadas por las Juntas Calificadoras y el dictamen que emitían como resultado, podía objetarse por los contribuyentes. Para lo cual, se estableció un término de cinco años para que el Estado cobrara los impuestos y las multas generadas, mismo término que una vez transcurrido, producía la caducidad de las facultades de la Autoridad.

Del impuesto recaudado, se entregaba 10% a la Entidad Federativa y 10% al Municipio en los que se hubiere originado el ingreso gravable, y el restante le correspondía a la Federación.

El Reglamento que se promulgo el mismo día que la Ley, establecía en sus diversos Capítulos las clases de contribuyentes, e indicaba la forma de elaborar las declaraciones y la manera de pagar el impuesto, así como las deducciones

que podían realizarse, sin embargo, éstas disposiciones representaban una violación constitucional de legalidad como un defecto de fondo de la misma Ley, por determinar que las deducciones permitidas, se contemplaran en el Reglamento, lo que provocó su irregularidad respecto de la norma superior que determinaba su creación.⁴⁸

2.1.3. Ley del Impuesto Sobre la Renta de 18 de marzo de 1925.⁴⁹

Ésta Ley rigió durante 16 años, y sufrió varias modificaciones, adecuándose al crecimiento económico de México. Definió al ingreso como aquel cúmulo de bienes que percibe el contribuyente, y por primera vez se le dio consideración al ingreso en crédito; sin embargo, se estableció que solamente se podía tomar en cuenta cuando no existía obligación de restituir su importe, requisito que mas tarde desapareció, ya que ello únicamente sirvió para evadir el cumplimiento de la Ley.

Se continuó con el destino del 10% para los Estados, así como otro 10% para los Municipios dependiendo del lugar en donde se recaudara el impuesto, a quienes se les impuso la condición de no gravar la misma fuente de ingreso que prevé la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Por lo que existía la pretensión de evitar la concurrencia impositiva que pudiera existir por parte de los tres niveles de gobierno sobre una misma fuente impositiva.

Se modificó la forma de pago mediante timbres, en efectivo o en cualquier otra forma que determinara el Reglamento, lo que hizo que su cumplimiento fuera más flexible a favor de los contribuyentes.

A los diversos capítulos que agrupaban a los causantes para efectos del gravamen se les llamaba “Cedulas”, comprendidas en siete rubros:

⁴⁸ CALVO NICOLAU, Enrique, Op. cit, Tomo I, Ed. Themis, México, pp. 192-194

⁴⁹ DIARIO DE LOS DEBATES DE LA CAMARA DE DIPUTADOS DEL CONGRESO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS “XXXI” LEGISLATURA, Año I, Periodo Ordinario, Diario Número 46, México, 5 de diciembre de 1924.

- Comercio;
- Industria;
- Agricultura;
- Imposición de Capitales;
- Explotación del Subsuelo o Concesiones otorgadas por el Estado;
- Sueldos y;
- Honorarios de Profesionistas.

La Cedula referente a Sueldos, comprendía una base anual, y contenía dos tarifas: la “A”, que se aplicaba respecto de aquellos ingresos obtenidos en cualquier parte del país, excepto para los contribuyentes que residieran en el Distrito Federal, en las ciudades fronterizas con los Estados Unidos de América y otras en las que el costo de la vida era superior a las demás regiones que había en el país; mientras que la tarifa “B”, era aplicable para el resto de los contribuyentes no comprendidos en la tarifa “A”. En la tarifa “A” los sueldos hasta por \$2,000.00 anuales estaban exentos; el excedente se gravaba con tasas que fluctuaban entre el 1% y el 4%. Las cuotas de la tarifa “B” eran más bajas, y se aplicaba a los contribuyentes que tuvieran hasta \$12,000.00 de ingresos al año; y aquellos que sobrepasaran esa cantidad, se debían sujetar a la tarifa “A”.

Se permitió la deducción de “cargas fiscales” como el sustento familiar en atención al numero de personas que dependían del contribuyente. En la tarifa “A” las deducciones comprendían desde los \$250.00 cuando se sostenía una persona, hasta los \$450.00 cuando fueren cuatro o más los dependientes del contribuyente. En la tarifa “B” estas deducciones iban de los \$360.00 hasta los \$760.00. Posteriormente se suprimieron estas deducciones y el gravamen incidió sobre el ingreso bruto.

Se introdujo en esta Ley el concepto de *interés presunto*, el cual consistía en un interés mínimo gravable del 6% anual para determinadas operaciones en que no se pactara interés, o cuando el interés pactado era inferior al realmente declarado.

Para los profesionistas, artesanos y artistas, se establecieron las mismas tarifas que para las personas que percibían un salario, excepto para los deportistas, que pagaban el impuesto de acuerdo con una tarifa progresiva mayor que iba del 1% al 10%.

Respecto del gravamen sobre sueldos y honorarios se dispuso que para que fueran deducibles las “cargas familiares”, se estableció como requisito, que los dependientes de los contribuyentes no contaran con recursos propios; además de tener que estar ligados por parentesco en línea recta sin limitación de grado, hasta el tercer grado en línea colateral y hasta el segundo, si se trataba de parentesco por afinidad, o bien que se tratara del cónyuge. Si las personas que sostenía el contribuyente eran varones, se requería que fueran menores de dieciocho años, mayores de sesenta o que se encontraran impedidos para trabajar. Una vez que se satisficieran éstos requisitos, las Juntas Calificadoras extendían una constancia anual para que sirviera de base al retenedor cuando aplicaran las deducciones aprobadas por la Ley.

Al igual que en la Ley anterior, se estableció un termino de 5 años para la caducidad de las facultades de las autoridades fiscales para liquidar los impuestos generados y no pagados por los contribuyentes, a su vez, inició el apoyo de parte de los contadores públicos para las Autoridades Fiscales a través de la “certificación de inventarios o balances”, con la que calificaban las declaraciones presentadas por los contribuyentes, lo que obligó a estos contadores a registrarse como profesionales facultados para emitir dichas certificaciones, con la finalidad de obtener una más rápida calificación en las declaraciones de los contribuyentes.⁵⁰

⁵⁰ CALVO NICOLAU, Enrique, *Ibidem.* pp. 194-197

2.1.4. Ley del Impuesto sobre la Renta sobre el Superprovecho, de 27 de diciembre de 1939.⁵¹

La Ley del Impuesto sobre la Renta sobre el Superprovecho señalaba en su iniciativa que abriría un nuevo cauce de justicia en el régimen tributario de la Nación, al limitar, en beneficio del Gasto Público, las ganancias excesivas que obtuvieran las personas físicas o morales con actividades comerciales, industriales o agrícolas.

El Autor Enrique Calvo Nicolau, sustenta en su obra “Tratado del Impuesto Sobre la Renta”⁵² que el propósito de ésta Ley, era lograr una participación adicional con las utilidades que obtuvieran en exceso los contribuyentes, cuyos ingresos anuales fueran superiores a los \$100,000.00, así como en su caso excedieran del 15% del capital contable o del 20% de los ingresos en caso de que aquel no existiera. Y se aplicó a dichas utilidades excedentes una cuota progresiva que iba del 15% hasta el 33% del capital invertido.

2.1.5. Ley del Impuesto sobre la Renta, de 31 de diciembre de 1941.⁵³

Éste impuesto tuvo como finalidad suprimir a la Ley del Impuesto del Superprovecho, ya que éste limitaba las utilidades legítimas en un momento en que el País requería de un gran impulso para la iniciativa privada. Con este impuesto se aumentaron las tasas de las diferentes tarifas cedulares.

Esta Ley volvió a dividir en Cédulas a los diversos contribuyentes, de conformidad con las actividades por virtud de las cuales percibían ingresos, como son:

⁵¹ DIARIO DE LOS DEBATES DE LA CAMARA DE DIPUTADOS DEL CONGRESO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS “XXXVII” LEGISLATURA, Año III, Periodo Ordinario, Diario Número 28, México, 21 de diciembre de 1939.

⁵² CALVO NICOLAU, Enrique, *Ibidem.*, pp. 197-198

⁵³ DIARIO DE LOS DEBATES DE LA CAMARA DE DIPUTADOS DEL CONGRESO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS “XXXVIII” LEGISLATURA, Año II, Periodo Ordinario, Diario Número 25, México, 26 de diciembre de 1941.

Cedula I.- Por el comercio, industria y agricultura;

Cedula II.- Por los intereses, premios, regalías, explotación de juegos de azar, arrendamiento de negociaciones comerciales, industriales, agrícolas y otras actividades similares, las cuales estaban gravadas presuntivamente bajo un interés mínimo del 6%;

Cedula III.- Por las participaciones provenientes de la explotación del subsuelo o concesiones otorgadas por el Gobierno Federal, o por los Estados o Municipios con una progresión de 16.3% sobre ingresos hasta de \$2,400.00 anuales, hasta un máximo del 33% aplicable a ingresos gravables superiores a los \$500,000.00;

Cedula IV.- Por los sueldos;

Cedula V.- Por los que ejercían una profesión, arte, oficio, deporte o espectáculo.

En la **Cedula IV**, que gravaba los sueldos, se suprimieron las deducciones por “cargas familiares”, lo que significó un retroceso, porque las personas físicas quedaron sujetas a un gravamen sobre su ingreso bruto, y con ello se ignoraba que esos gastos suprimidos disminuyen la capacidad contributiva.

En la **Cedula V**, se introdujo el sistema de categorías, lo que originó controversias que provocaron un cambio posterior, ya que se adolecía del efecto de gravar ingresos, lo que desvirtuó el principal objetivo de todo Impuesto Sobre la Renta, con el cual se gravan las utilidades.

Esta Ley, se reformó en 1943, aumentando la progresión en la tasa de la Cedula I, que iba del 3.8% al 30%, lo que significó un aumento del 10% sobre el gravamen máximo que se establecía anteriormente. Esta Reforma también gravó por primera vez las ganancias que obtuvieran los accionistas de las sociedades mexicanas y extranjeras que operaban en territorio nacional. Para estos ingresos

se estableció como gravamen la tasa proporcional del 8%, con la obligación para las empresas de retener y enterar dicho impuesto, ya fuera que se pagaran los dividendos o no.

Posteriormente, al reformarse la Ley en 1945, se cambió el nombre de impuestos sobre dividendos por el impuesto sobre ganancias distribuibles, ya que las propias autoridades fiscales comprendieron que no se podía recibir el nombre de impuesto sobre dividendos aquella situación que gravaba las ganancias susceptibles de repartirse entre los accionistas, aunque no las distribuyeran.

En 1948, hubo otra reforma que obligó a los contribuyentes de la Cedula I, a efectuar pagos provisionales del impuesto como actualmente ocurre, los cuales se calculaban con base en la utilidad declarada en el ejercicio anterior, y en el caso en el que se hubiera incurrido en pérdida, el anticipo del ejercicio se haría como una utilidad estimada del periodo con base en un 4% de los ingresos del periodo.

En 1949 se reformó la Ley, para establecer un sistema optativo para los contribuyentes de la Cedula V que obtuvieran ingresos menores a \$60,000.00 anuales, para tributar con base en sus ingresos o con base en sus utilidades. Lo que pudo dar inicio al actual régimen de pequeños contribuyentes (REPECOS). En esta reforma se incluyó a los contribuyentes accidentales, que quedaron sujetos a una tarifa especial y de carácter progresivo, que iba desde el 8% para ingresos de \$500.00 hasta el 15% para ingresos superiores a \$1,500.00.

Se estableció que para el caso de obtener pérdidas fiscales que afectaran el capital social, estas podrían deducirse de las utilidades susceptibles de repartirse a los socios o accionistas, lo que pudo servir de base para que más tarde se reconociera a los contribuyentes la posibilidad de deducir dichas pérdidas de aquellas operaciones sufridas en años anteriores.⁵⁴

⁵⁴ CALVO NICOLAU, Enrique, Op. cit. pp. 198-203

Asimismo, en ésta reforma se estableció, la obligación de expedir facturas, siempre y cuando el importe de la venta fuera mayor a \$50.00 y la misma factura fuera solicitada por el comprador.

2.1.6. Ley del Impuesto sobre Utilidades Excedentes, de 29 de diciembre de 1948.⁵⁵

En la Exposición de Motivos de ésta Ley, se advierte que la devaluación monetaria provocaría, con el transcurso del tiempo, una redistribución del ingreso real que dañaría a la mayoría de la población de escasos recursos. Por lo que a fin de evitarlo, el Gobierno debía aminorar el gasto público destinado al programa de desarrollo económico, y con ello frenar la inflación, o en su caso, aumentar los impuestos a aquellos con mayores recursos. A lo que se optó por la segunda de las salidas, y con ello se creó nuevamente el impuesto que tiene como base las utilidades obtenidas, en relación con la inversión realizada en la empresa.

2.1.7. Ley del Impuesto sobre la Renta, de 31 de diciembre de 1953.⁵⁶

Ésta Ley se agrupa a los contribuyentes en 7 Cédulas:

- Cédula I del Comercio;
- Cédula II de la Industria;
- Cédula III de la Agricultura, Ganadería y Pesca;
- Cédula IV de la Remuneración al Trabajo Personal;
- Cédula V de los Honorarios de Profesionistas, Técnicos, Artesanos y Artistas;
- Cédula VI de la Imposición de Capitales; y
- Cédula VII de las Regalías y enajenación de concesiones.

Por primera vez se consignó en esta Ley las deducciones que podían hacer los contribuyentes para determinar su utilidad gravable, lo cual constituyó un

⁵⁵ DIARIO DE LOS DEBATES DE LA CAMARA DE DIPUTADOS DEL CONGRESO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS "XL" LEGISLATURA, Año III, Periodo Ordinario, Diario Número 41, México, 28 de diciembre de 1948.

⁵⁶ DIARIO DE LOS DEBATES DE LA CAMARA DE DIPUTADOS DEL CONGRESO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS "XLI" LEGISLATURA, Año II, Periodo Ordinario, Diario Número 40, México, 29 de diciembre de 1953.

importante avance al adecuarse a la obligación constitucional, consolidando el hecho de que las contribuciones deben establecerse en Ley y no en un reglamento.

En la Cedula IV, aplicable a la remuneración al trabajo personal, el mínimo gravable se aumento a \$300.00, así como la tasa del gravamen para ingresos mayores a \$14,000.00. Respecto de las utilidades susceptibles de repartirse, para determinar la base gravable se estableció una nueva deducción del 20% de la utilidad para incrementar una reserva adicional de reinversión, además de que se permitía una deducción del 20% de la utilidad por concepto de incremento a la reserva de inversión en un porcentaje mayor, previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, siempre que se reinvirtiera la utilidad en la adquisición de activos fijos productivos.

Para determinar la utilidad fiscal, se partía de la utilidad bruta manifestada por los contribuyentes para establecer, con bastante precisión, las deducciones que se podían hacer para determinar la utilidad gravable. Sin embargo, las autoridades carecían de los elementos de juicio necesarios para resolver si la utilidad bruta que se declaraba era correcta o no, lo que dejó una salida para la evasión fiscal. Respecto del costo de ventas, se le concedía por primera vez la importancia que tiene para la correcta determinación de cualquier utilidad.

Para 1961, año en que se reformó ésta Ley, se gravó a las personas físicas que percibían ingresos gravados en dos o mas cédulas, siempre que estos contribuyentes, en un año natural, excedieran en sus ingresos, la cantidad neta de \$180,000.00, siempre que se hubieren efectuado las deducciones autorizadas en Ley.

Los impuestos cedulares causados se deducían del impuesto generado en la Tasa Complementaria sobre Ingresos Acumulados y no del ingreso objeto del impuesto adicional, el cual se causaba mediante la aplicación de una tarifa

progresiva que iba del 3% sobre los ingresos netos anuales acumulados hasta \$275,000.00 y llegaba hasta el 15% sobre los ingresos netos anuales de \$1,450,000.00 o más. Dicha tasa no se causaba cuando el total del impuesto pagado en otras cedulas excediera de un 30% pagado en su conjunto por la totalidad de los ingresos percibidos.

También se incluyó en ésta Reforma, como objeto del impuesto, la utilidad de venta de inmuebles, con independencia de la enajenación efectuada a través de una persona física o de una persona moral. Este impuesto se determinó con el cálculo de una tarifa especial que iba del 5% al 20%, según el monto de la utilidad gravable obtenida y del tiempo transcurrido entre la adquisición y la enajenación del bien. Se estableció una tarifa para el arrendamiento y el subarrendamiento de inmuebles urbanos, aplicada sobre el 70% del monto de la renta, lo que implicaba que había una deducción fija del 30%. Dicha tarifa establecía un 5% de impuesto para rentas superiores a \$1,000.00 mensuales. Mientras que para el subarrendamiento no procedía la deducción del 30% fijo, sino solamente el importe de las rentas que se pagaran por el subarrendatario al arrendador.

Finalmente, dentro de la reforma a esta Ley, se estableció la posibilidad de devolver o compensar los saldos a favor del contribuyente de aquellas cantidades que fueron pagadas en exceso, con la finalidad de pagar un 9% anual de intereses.⁵⁷

2.1.8. Ley del Impuesto sobre la Renta, de 31 de diciembre de 1964.⁵⁸

Ésta Ley, dejó a un lado la estructura cedular, para establecer en dos títulos a aquellos sujetos obligados al pago del impuesto, uno para el Impuesto al Ingreso Global de las Empresas y otro para el Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas. Por primera vez se hizo el intento de implantar un impuesto global aún

⁵⁷ CALVO NICOLAU, Enrique, Op. cit., pp. 203-205

⁵⁸ DIARIO DE LOS DEBATES DE LA CAMARA DE DIPUTADOS DEL CONGRESO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS "XLVI" LEGISLATURA, Año I, Periodo Ordinario, Diario Número 47, México, 23 de diciembre de 1964.

cuando no se logró del todo, porque dejaban de acumularse o adicionarse a los demás ingresos del contribuyente como persona física, los intereses que se obtuvieran y que eran provenientes de ciertos valores de rendimiento fijo, así como los ingresos percibidos por concepto de dividendos y los derivados de las actividades empresariales.

Se implementó dentro de la Ley, las deducciones que podían efectuar los contribuyentes, para determinar la utilidad fiscal sujeta al pago del impuesto. Dentro de los que se incluyeron como sujetos, no solo a las personas físicas y a las personas morales que obtuvieran ingresos provenientes por la realización de actividades comerciales, industriales, ganaderas o de pesca, sino también a las asociaciones y sociedades de carácter civil, las cuales tenían que determinar el impuesto en la misma forma que lo hacían los demás contribuyentes.

Por primera vez, se permitió a los contribuyentes que dedujeran de la utilidad gravable del ejercicio, las pérdidas fiscales incurridas en los cinco ejercicios anteriores. Lo que reconoció por vez primera el incremento del haber patrimonial, con motivo de haber obtenido utilidades en un determinado ejercicio, las cuales se veían afectadas por las pérdidas sufridas en ejercicios anteriores, por lo que sólo se aceptó dar efecto fiscal a tales pérdidas a través de su deducción, lo que hizo que se tuviera por cumplido el mandato Constitucional de establecer la proporcionalidad para el pago de los impuestos.

Asimismo, se estableció la posibilidad de deducir las cantidades que los contribuyentes destinaran a la reserva para fondos de pensiones o jubilaciones, independientemente de la época en que realmente se pagaran las prestaciones a los beneficiarios. Ampliándose dicha opción para las primas de antigüedad que los patronos tenían la obligación de pagar en los términos de la legislación laboral.

Para las personas físicas también se estableció como presunción que las erogaciones superiores a los ingresos declarados en un año se considerarían

como ingresos gravables. Sin embargo para determinar la consecuencia de la presunción se permitía que el contribuyente afectado pudiera demostrar, con las pruebas apropiadas, que la diferencia no provino de ingresos que hubiere omitido al formular su declaración de Impuesto Sobre la Renta.

La manera de gravar a las personas físicas por los diferentes tipos de ingreso que obtuvieran durante un año de calendario, se mantuvo igual que en la Ley de 1953, aunque con algunas modificaciones, como una exención a favor de las personas que obtuvieran ingresos por la enajenación de inmuebles que en los dos últimos años hubiere sido su casa habitación, si el ingreso obtenido lo invertían en la adquisición o construcción de otro inmueble en el que establecieran su domicilio. Mientras que para las personas que percibían ingresos por arrendamiento, y en general por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles, se estableció la posibilidad que en vez de deducir los gastos comprobados, se dedujera una cantidad no sujeta a comprobación, equivalente al 30% de los ingresos obtenidos.

En ésta Ley se permitió a las personas físicas que enajenaban acciones o inmuebles, que se ajustaran el costo de adquisición con tasas aprobadas por el Congreso de la Unión, que fueran equivalentes a los porcentajes de inflación reconocidos por el Banco de México.

Asimismo, se estableció por primera vez como objeto del impuesto, los ingresos que se obtuvieran por la adquisición de bienes, como es el caso de la donación, los tesoros, la adquisición por prescripción, los ingresos producidos por la accesión en terrenos propiedad del contribuyente, así como cuando se adquirieran bienes en un precio inferior al valor de su avalúo.

Para las deducciones de cargas familiares, se limitó a aquellas cantidades equivalentes al salario mínimo general de la zona económica del contribuyente, lo

que tuvo un efecto práctico, ya que en forma anual, la deducción se ajustaba automáticamente en la misma medida que se incrementaba el salario mínimo.

En adición a lo expuesto, señala el Autor Enrique Calvo Nicolau, en su libro “Tratado del Impuesto Sobre la Renta”, que se estableció en ésta Ley, como parte de las deducciones permitidas a los contribuyentes, aquellos gastos que se realizaban con motivo del pago de honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios, funerarios y por donativos que se efectuaran, ya sea para el mismo contribuyente, para su cónyuge ó para la persona con quien viviera en concubinato, y para sus ascendientes o descendientes en línea recta. Estas deducciones se permitían si los beneficiarios de los gastos no tenían ingresos propios gravados por la ley, en una cantidad igual o superior al salario mínimo.⁵⁹

2.1.9. Ley del Impuesto sobre la Renta, de 30 de diciembre de 1980.⁶⁰

Con la entrada en vigor de ésta Ley, se auxilió al comportamiento de la inversión, el consumo y el comercio exterior, con las disponibilidades del ahorro interno y de los recursos obtenidos de los mercados internacionales de capitales, y se buscó implementar la coherencia entre el monto de los gastos federales y el de los ingresos directos, para contribuir a la búsqueda de los equilibrios distributivos y a la asignación de recursos.

La Ley procuró fortalecer y proteger el ingreso familiar de las clases populares, por lo que autorizó una deducción general equivalente a un salario mínimo, así como una reducción a la tarifa del Impuesto Sobre la Renta para personas físicas, e incrementó las exenciones, mientras que hubo una disminución en los pagos por jubilación, retiro, indemnización y primas de antigüedad lo que implicó una desgravación general que benefició a los contribuyentes de menores y medianos ingresos.

⁵⁹ CALVO NICOLAU, Enrique, Op. cit., Tomo I, Ed. Themis, México, pp. 205-210

⁶⁰ DIARIO DE LOS DEBATES DE LA CAMARA DE DIPUTADOS DEL CONGRESO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS “LI” LEGISLATURA, Año II, Periodo Ordinario, Diario Número 46, México, 26 de diciembre de 1980.

Se impulsaron los programas de vivienda de interés social, a través de la combinación de asignaciones de crédito e incentivos a la inversión para crear un régimen tributario favorable a todas las operaciones relacionadas con la construcción, compra, venta y arrendamiento de habitaciones populares.

Ésta Ley de 1980, definió el concepto de establecimiento permanente, el cual se configuraba sin importar la procedencia, ni la ubicación de la fuente de su riqueza, ya que comprendía el principal lugar de negocios en el que se desarrollaran parcial o totalmente las actividades empresariales.

En ella, también se definieron a las actividades empresariales, las cuales se consideraron que estuvieran constituidas por actuaciones de carácter comercial, industrial, agrícola, ganadera y de pesca.

Para los efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, se precisa que la renta gravable en los términos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es la utilidad fiscal, misma que de acuerdo con la Ley, se determina con la reducción de las deducciones autorizadas a la totalidad de los ingresos acumulables en un ejercicio, por lo que se consideró al ejercicio fiscal regular el comprendido por los doce meses del año, mientras que el irregular comprendió un período distinto, que no abarcaba ese periodo de tiempo.

Se incluyeron como requisitos de las deducciones, aquellas por virtud de las cuales deben ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad empresarial; así como comprobarse con documentación que reúnan los requisitos fiscales correspondientes; registrarse debidamente en la contabilidad, haberse dado cumplimiento a las obligaciones en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros.

Por cuanto hace a las inversiones, la Ley de 1980 autorizó un porcentaje máximo para el monto original de la inversión, en atención a las reglas que debían observarse para la deducción de dichas inversiones, a lo que se puede aplicar un porcentaje menor, o en su caso uno mayor, previa autorización de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, misma deducción que era permitida, desde el momento en que se utilizara el bien con que se incurrió en la inversión, ya que de lo contrario se perdía el derecho a la deducción correspondiente por no haberla hecho valer en tiempo. De lo cual se estableció el concepto de pérdidas, las cuales eran aquellas inversiones que aún se encontraban pendientes de deducir.

Se obligó a los contribuyentes de este impuesto a llevar libros de su contabilidad y registros de sus actividades que implicaran la obtención de aquellos ingresos objeto del impuesto, con la finalidad de dar a conocer la situación concreta de los contribuyentes, y facilitar el ejercicio de las facultades de vigilancia y comprobación de las Autoridades Fiscales.

Por su parte, a las Autoridades Fiscales se les facultó para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, cuando estos hubieren omitido presentar la declaración del ejercicio, se opusieran u obstaculizaran el inicio o el desarrollo de sus facultades de comprobación; por lo que las mismas Autoridades podían determinar los ingresos brutos de los contribuyentes con los datos de su contabilidad y demás documentación, o en su defecto considerar la última declaración presentada, y aplicar una tasa del 15% ó la que correspondiera, de conformidad con las actividades realizadas, aplicables a las diversas actividades empresariales, los cuales iban desde el 3% hasta el 30%, según el caso.

Como se menciona, ésta Ley de 1980, diversificó en doce capítulos los diferentes tipos de ingresos percibidos por los contribuyentes, de conformidad con las actividades realizadas por las personas físicas, de los cuales, los diez primeros se refieren a cada uno de los diversos ingresos por los que se debe pagar el

impuesto sobre la renta, y los dos últimos capítulos que hablan de los requisitos que deben reunir las deducciones que se hagan de los ingresos, y de la declaración anual de los mismos, respectivamente.

Se estableció un procedimiento para que las autoridades fiscales comprueben la discrepancia que se produjera entre los ingresos declarados por el contribuyente y las erogaciones realizadas por éste y en caso de no probarse satisfactoriamente el origen de la discrepancia, considerar a ésta como ingresos afectos al impuesto.

Por la obtención de ingresos por salarios, se estableció la obligación de efectuar las retenciones y enteros del impuesto correspondiente a cargo de los patrones como pagos provisionales, y se obligó a éstos contribuyentes a realizar la declaración anual, salvo en los casos que expresamente se señalan. Mientras que para los ingresos por honorarios, se relevó del cumplimiento de ciertas obligaciones tributarias, para aquellas personas que obtuvieran ingresos de manera esporádica, con la finalidad de aminorarle la carga administrativa.

Por cuanto hace a los ingresos por arrendamiento, se permitió la opción de deducir de sus ingresos los conceptos señalados en el Capítulo, o bien, realizar una deducción general del 50% no sujeta a comprobación y a su vez, se liberó de la obligación de presentar las declaraciones provisionales para aquellos arrendadores que en el ejercicio anterior no hubieran obtenido una cantidad superior al doble del salario mínimo general de su zona económica elevado al año.

Se estableció el tratamiento fiscal de las personas físicas que realizan actividades empresariales, dentro de las que destacan las comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, así como el surgimiento de aquellos contribuyentes menores que en un año de calendario percibían ingresos menores a \$1.500,000.00, quienes tuvieron la obligación de cumplir íntegramente con las obligaciones contenidas en Ley, salvo que las autoridades fiscales les estimaran

sus ingresos, en cuyo caso se les simplificó el cumplimiento de sus obligaciones, para pagar bimestralmente una cuota fija como impuesto definitivo, lo cual no es otra cosa que la división del impuesto anual a cargo del contribuyente entre seis.

Con motivo de la celebración de loterías, rifas, sorteos, juegos con apuestas y concursos de toda clase y demás premios percibidos por los contribuyentes, se establecieron dos tasas para el pago del impuesto; una del 8% para los premios con valor de \$500.01 a \$5,000.00 y otra del 15% para los premios mayores de \$5,000.00. En ambos casos el impuesto era retenido por la persona que otorgaba el premio y tenía el carácter de pago definitivo, por lo que estos ingresos no eran acumulables a otros ingresos percibidos en el año. De ahí se estableció como exención del pago del impuesto aquellos premios de hasta \$500.00 y los obtenidos en concursos científicos, artísticos y literarios.

Sin embargo, sólo ciertas deducciones eran aplicables, de conformidad con el tipo de ingreso que se percibía; esta Ley de 1980, adicionó como requisito para la deducción del ingreso, el que ésta se haga en una sola ocasión, aún cuando estén relacionados con la obtención de diversos ingresos, y que se comprueben con documentos que reúnan los requisitos fiscales, las cuales debían estar registradas en del contabilidad del contribuyente cuando éste se encontrara en la obligación de hacerlo.

En ésta Ley, se estableció para las personas físicas, la obligación de presentar la declaración anual en el mes de abril de cada año, en donde se podrían aplicar aquellas deducciones personales a la base del impuesto, para considerar la diferencia como el pago del impuesto definitivo.⁶¹

⁶¹ DIARIO DE LOS DEBATES DE LA CAMARA DE DIPUTADOS DEL CONGRESO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS "LI" LEGISLATURA, Año II, Tomo II, Periodo Ordinario, Diario Número 28, México, 26 de noviembre de 1980.

2.2. Actual Ley del Impuesto Sobre la Renta.

2.2.1. Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1º de enero de 2002.

Ésta Ley del 2002, misma que ahora se encuentra vigente, establece en su parte general el sujeto y objeto del impuesto, regula la posibilidad de que los residentes en México acrediten contra el impuesto sobre la renta a su cargo el impuesto pagado en el extranjero, y se establece que el tipo de cambio lo debe establecer el Banco de México, el cual se debe utilizar para considerar la pérdida cambiaria.

Se permite efectuar la disminución de las pérdidas dentro de los pagos provisionales, mismos que pueden ser acreditados en la declaración anual, con lo que la disminución de las pérdidas guarda una debida proporción con sus pagos provisionales.

Se establece la forma de acumulación de los ingresos, así como el procedimiento para determinar la ganancia por enajenación de terrenos, construcciones, partes sociales y acciones. Y se considera como ingreso los derivados de deudas no cubiertas por el contribuyente, cuando sean consideradas como créditos incobrables por el acreedor que se consuma el plazo de prescripción o cuando se cumplan los plazos para considerar que existe notoria imposibilidad de cobro, bajo el entendido de que el deudor no tenga bienes embargables, que haya fallecido o desaparecido sin dejar bienes o éste sea declarado en quiebra o en concurso.

Por cuanto hace a las deducciones se establece dentro de sus requisitos que las devoluciones y los descuentos, se puedan deducir en el ejercicio al que correspondan, siempre que se realicen antes de que se presente la declaración

anual de dicho ejercicio. Se suprimen aquellos requisitos que se establecían anteriormente a través de reglas de carácter general, ya que no proporcionaban certidumbre jurídica a los contribuyentes.

Se establece como requisito que los pagos mayores a \$2,000.00 se efectúen con cheque nominativo, tarjetas de crédito, débito, de servicios o a través de monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria para comprobar las erogaciones efectuadas por los contribuyentes y poder optimizar la labor de las Autoridades Fiscales y simplificar la carga administrativa de los contribuyentes, además de que con ello se pretende reducir el flujo de efectivo circulante.

Se limitan las prestaciones de previsión social, y se excluyen las aportaciones de seguridad social, mismas que no pueden exceder del 10% del total de las remuneraciones gravadas de esos trabajadores, sin que exceda de un salario mínimo general del área geográfica por trabajador.

Las erogaciones por consumo de restaurantes no se consideran como deducibles, debido a que propiciaba una gran evasión en dicho sector de la economía, sin embargo, se limitó únicamente a un 50%, con la condición de que sea mediante tarjeta de crédito, de débito, de servicios o a través de monederos electrónicos bancarias, y se excluyó totalmente las deducciones por los consumos en bares.

Se da inició para que los fondos de previsión social, entre los cuales se encuentran los fondos de pensiones y jubilaciones y de primas de antigüedad establecidos por las empresas, puedan ser depositados en las Administradoras de Fondos para el Retiro, para que las AFORES las puedan manejar.

Se establece que las instituciones y sociedades que conforman el sistema financiero, son las encargadas de efectuar las retenciones y entero de los

impuestos para proporcionar a las autoridades fiscales la información necesaria para comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, por el pago de los intereses que efectúen, mientras que la enajenación de acciones en la bolsa de valores, establece una retención con una tasa aplicable del 5% sobre el ingreso obtenido, sin deducción alguna, o bien efectuarse con la tasa del 20% sobre la ganancia obtenida, lo que puede acreditarse en ambos casos contra el impuesto del ejercicio a partir de las retenciones que se efectúen.

Así mismo, para dicho régimen relativo a los ingresos percibidos por dividendos, se consideró que para el caso de que las erogaciones sean superiores al crédito fiscal, el excedente se podrá considerar como crédito fiscal aplicable en los ejercicios posteriores, sin que en ningún caso se exceda del porcentaje máximo acreditable para cada ejercicio.

Se facilita la carga administrativa de las personas físicas, para presentar a más tardar el 15 de febrero de cada año algunas declaraciones informativas, a efecto de que la Autoridad Fiscal pueda estar en posibilidad de elaborar propuestas de declaraciones que faciliten el cumplimiento de las obligaciones fiscales de las propias personas físicas. Dentro de las que se debe destacar la diversa por la que se pagan dividendos o utilidades distribuidas, lo cual debe ser dentro de los 10 días siguientes a aquel en que se realice el pago correspondiente, y para ello se debe proporcionar la información sobre el nombre, domicilio y registro federal de contribuyentes, de cada una de las personas a quienes se les efectuó dicho pago.

Se estableció la obligación para las personas físicas de informar a las Autoridades Fiscales, sobre los préstamos, donativos y premios, que en lo individual o en su conjunto excedieran de \$1'000,000.00.

Ésta Ley, también precisó que aquellos contribuyentes que estén obligados a presentar declaración del ejercicio, para efectos de determinar si en un año de calendario realizaron erogaciones superiores a sus ingresos, y no la hubieren presentado, su declaración se consideraría como si hubiera sido presentada sin ingresos.

Por cuanto hace en específico para las personas físicas, se continúa con la clasificación en atención al tipo de ingresos obtenidos.

Se incorpora el régimen intermedio de las personas físicas con actividades empresariales, para cuyos ingresos obtenidos sean inferiores a \$4'000,000.00, para facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a través del régimen simplificado; régimen que también le resulta aplicable a las personas físicas con actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, cuyos ingresos en el ejercicio anterior no hubieran excedido de 10 millones de pesos.

Asimismo, se propone reducir el límite de ingresos para tributar en el régimen de pequeños contribuyentes, con la finalidad de contemplar únicamente a los contribuyentes con una baja capacidad administrativa que se encuentra limitado a contribuyentes que realicen operaciones con el público en general, excluyéndose de éste régimen a aquellos contribuyentes que enajenen mercancías de procedencia extranjera. Se establece una tasa del 1% sobre los ingresos brutos percibidos, para permitir que las Entidades Federativas graven éste impuesto, sin exceder del 2%. Y quienes tienen la obligación de expedir notas de ventas por todas sus operaciones, a fin de crear mejores mecanismos de control que permitan fiscalizar dicho sector, con la excepción de aquellas operaciones menores a \$50.00.

Por cuanto hace a los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles, se modifica la deducción ciega al 35% sobre los ingresos obtenidos, mientras que aumentó la exención por el pago del

impuesto, a cargo de aquellas personas que únicamente obtuvieron ingresos inferiores a diez salarios mínimos generales en un mes, en adición a la obligación de conservar la contabilidad y los comprobantes de los asientos respectivos, así como aquellos necesarios para acreditar que se ha cumplido con las obligaciones fiscales.

En relación a los ingresos provenientes de intereses, se establece la obligación de retener el impuesto correspondiente a cargo de aquellas personas que los paguen, bajo una tasa del 20%, tratándose de intereses pagados por personas morales que no formen parte del sistema financiero y que deriven de títulos valor que no sean de los colocados entre el gran público inversionista a través de bolsa de valores autorizada; retenciones que se acreditan en contra del impuesto a su cargo que resulte del ejercicio, o en su defecto, al disminuir la pérdida que resulte por cinco ejercicios hasta agotarla, de donde se podrá considerar como pago definitivo a aquellos ingresos que no excedan de \$100,000.00, y con lo que se exime de la obligación de presentar la declaración anual correspondiente.

Asimismo, también existe la obligación de entregar la constancia de retención por parte de aquellas personas que otorguen premios, bajo el cálculo de una tasa única del 1%, misma que será considerada como pago definitivo del impuesto, y quienes realicen la retención correspondiente, tienen la obligación de proporcionar la información sobre el monto de los premios pagados en el año anterior, a efecto de contar con una fiscalización eficaz respecto de los ingresos gravables.

También en ésta Ley, se vuelve a establecer de forma específica, algunos casos de ingresos no comprendidos en los demás Capítulos, con la finalidad de dar cumplimiento al objeto de la Ley, así como para otorgar seguridad jurídica al contribuyente del impuesto al tener presente los ingresos gravables, como las deudas condonadas, la ganancia cambiaria, la explotación de concesiones, los

intereses moratorios, así como los ingresos determinados presuntamente por las Autoridades Fiscales.

Dentro de las obligaciones a que se sujetan las personas físicas, y por cuanto hace al cálculo, determinación y entero del impuesto correspondiente dentro de la declaración anual, se establece aquella en virtud de la cual se deben manifestar y en su caso acumular todos y cada uno de los distintos ingresos que se hayan obtenido durante el año de calendario, aún cuando no se esté en la obligación de realizar el pago del impuesto correspondiente, misma declaración que debe ser presentada en el mes de abril de cada año.

Como una parte de las deducciones familiares, se permiten aquellas erogaciones hechas a sociedades o asociaciones de carácter civil, mientras que todavía persisten las deducciones por concepto de honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios, siempre que se cuente con un seguro de gastos médicos, para fomentar una cultura de previsión en materia de salud para aquellas personas que no cuentan con el beneficio de la seguridad social.

Se incorpora la deducción de las aportaciones voluntarias que se realicen a la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, sin que este importe exceda del 10% sobre el total de ingresos acumulables en el ejercicio en que se realicen las aportaciones, y sin que exceda de 5 salarios mínimos elevados al año, lo que fomentó el ahorro a largo plazo y poder contar con los ahorros suficientes para mantener un nivel de vida digna.⁶²

2.2.2. Reforma del 30 de diciembre de 2002

Como parte de las reformas que se establecieron para ésta Ley del Impuesto Sobre la Renta, de enero del 2002, se establece un concepto que define lo que debe entenderse como previsión social, a efecto de evitar posibles perjuicios a los

⁶² CAMARA DE DIPUTADOS, GACETA PARLAMENTARIA, Número 910-I, México, 29 de diciembre de 2001.

trabajadores de menores ingresos, concepto que se define como toda prestación que se otorga a los trabajadores y sus familiares o beneficiarios que tenga por objeto elevar su nivel de vida económico, social, cultural e integral.

Se establecen los supuestos de ingresos exentos para las personas físicas, como la derivada por jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, seguros de retiro, así como las pensiones vitalicias u otras formas de retiro, las cuales deben ser considerar en su totalidad.

Se elimina la exención por cuanto hace a los ingresos percibidos por los trabajadores de la Federación y de las Entidades Federativas por concepto de gratificaciones de fin de año, así como cualquier otra que se otorgue con una periodicidad distinta a la mensual, por tratarse de un privilegio del que no gozan todos los demás trabajadores. Mientras que por otro lado, se creó el impuesto sustitutivo del crédito al salario.

Por cuanto hace al régimen intermedio y de pequeños contribuyentes por la obtención de ingresos por actividades empresariales y los que obtengan ingresos por la enajenación de terrenos o construcciones, se deben de realizar pagos mensuales sobre una tasa del 5% aplicable a su utilidad fiscal determinada de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta, ante las Entidades Federativas donde obtengan sus ingresos y siempre que dichas entidades celebren un convenio de coordinación para administrar dicho impuesto, y cuyo pago podrá ser acreditable contra los pagos provisionales del impuesto sobre la renta.

Se permite la deducción de créditos hipotecarios contratados con los integrantes del sistema financiero. Así como las aportaciones voluntarias realizadas directamente a las cuentas de planes personales de retiro, homologándolas con las diversas aportaciones de carácter complementarias.⁶³

⁶³ CAMARA DE DIPUTADOS, GACETA PARLAMENTARIA, Número 1145-II, México, 5 de diciembre de 2002

2.2.3. Reforma del 31 de diciembre de 2003

Dentro de las reformas que destacan para ésta Ley en 2003, encontramos que se estableció una tasa del 30%, así como la posibilidad de deducir los gastos que se substituyan a la obligación de proporcionar servicios médicos a sus trabajadores, con independencia de que estos gocen de los servicios públicos de salud.

Se propone la aplicación de una sola tarifa, estructurada en dos tramos, con la posibilidad de liberar de diversas cargas fiscales a los contribuyentes de menor capacidad contributiva, no obstante que se elimina el subsidio y el crédito al salario, por no atender a la capacidad contributiva del sujeto pasivo del gravamen, sino a un elemento ajeno a ésta, para establecer en su lugar un subsidio para el empleo, que se calculaba mensualmente, mediante la aplicación de una tabla inversa al monto de los ingresos por salario del trabajador, el cual se acredita contra el impuesto sobre la renta del propio trabajador, en los casos en que el crédito sea mayor al impuesto de dicho trabajador; por su parte, los retenedores están obligados a entregar en efectivo la diferencia del impuesto y el crédito al salario, con la opción para dicho retenedor de acreditar las cantidades entregadas en efectivo contra el impuesto sobre la renta, propio o retenido a terceros lo que hizo ampliar la base del impuesto, bajo el respeto de las prestaciones de previsión social de los trabajadores.⁶⁴

2.2.4. Reforma del 1º de diciembre de 2004

A fin de mejorar la competitividad de las empresas, en 2004, se propone una reducción de la tasa del impuesto sobre la renta al 28%, y se incluyeron diversas

⁶⁴ CAMARA DE DIPUTADOS, GACETA PARLAMENTARIA, Número 2339-A, México, 12 de septiembre de 2007

modificaciones en materia de personas morales, con la finalidad de combatir esquemas de evasión y elusión fiscal que limitan la eficiencia del sistema impositivo.

Para las personas físicas, se establece un sistema más sencillo para calcular el impuesto sobre la renta, bajo el cálculo de una sola tarifa estructurada en dos tramos, lo que da lugar a un cálculo simplificado, para mantener libres las cargas fiscales a los contribuyentes de menor capacidad contributiva.

Se permite la opción de comprar acciones para entregarlas a los trabajadores como pago de sus salarios, siempre y cuando sea a un precio inferior al de mercado, y cuya diferencia se considera como ingreso asimilable salario del trabajador, en el momento en que este ejerciera la opción de enajenar las acciones; opción que se regula como un ingreso asimilable a los salarios por la diferencia existente entre el valor de mercado que tengan las acciones al momento de ejercerla y el precio establecido al otorgarse dicha opción

Para el régimen de pequeños contribuyentes, se establece una tasa única de 2% sobre los ingresos brutos, lo que permitió una exención mensual de \$42,222.22 en el caso de contribuyentes que enajenen bienes y de \$12,666.66, tratándose de contribuyentes que presten servicios. Así mismo, se fija como limite para optar por dicho régimen la cantidad de \$2'500,000.00.⁶⁵

2.2.5. Reforma del 1º de octubre de 2007

Se reestructura la tarifa de las personas físicas, para aplicarse una sola tarifa del impuesto, y se mantuvo la tasa marginal máxima del 28% a fin de generar incentivos al cumplimiento espontáneo de las obligaciones fiscales, y se permitió el cálculo del impuesto de manera simple y certera, con la finalidad de evitar maniobras de evasión fiscal.

⁶⁵ CAMARA DE DIPUTADOS, GACETA PARLAMENTARIA, Número 1380-III, México, 22 de diciembre de 2003

También se reestructuró el cálculo del impuesto para asalariados y asimilados a éstos, con el objeto de simplificar la aplicación del beneficio fiscal otorgado, basado en la integración de una sola tarifa del impuesto y del subsidio fiscal, y con ello sustituir el crédito al salario por el subsidio al empleo, con el propósito de mantener el promedio de un mismo nivel de carga fiscal, así como reconocer la naturaleza de dicho instrumento consistente en apoyar con mayores ingresos a los trabajadores de menores recursos, sin afectar el costo laboral para las empresas que efectúen el cálculo.⁶⁶

2.2.6. Reforma del 7º de diciembre de 2009.

Con ésta reforma, se realizó un ajuste temporal a la tarifa de las personas físicas, así como la tasa aplicable para las personas morales, lo que generó que se regresara a la tasa del 30% misma que se señaló que no impactaría sobre la carga fiscal de las personas físicas con ingresos de hasta \$6,663.00 pesos mensuales, y se propuso que dichas tasas se reducirían progresivamente para los siguientes ejercicios fiscales, hasta llegar a la tasa del 28% para 2013.

Se planteó el modo de adquirir una casa habitación en sustitución de una anterior que ya se tenía, para evitar el ánimo de obtener algún lucro derivado de realizar continuas enajenaciones como parte de un negocio inmobiliario, lo que limitó dicho beneficio fiscal únicamente para quienes efectivamente enajenan su casa habitación, exención que sería aplicable siempre que durante los cinco años inmediatos anteriores a la fecha de enajenación de que se trate, el contribuyente no hubiera obtenido la exención referida, y que el monto de la operación no hubiera excedido el límite de un millón quinientas mil Unidades de Inversión. Lo que hizo que se estableciera como obligación para el fedatario público, la de informar al Servicio de Administración Tributaria sobre las enajenaciones efectuadas por casa habitación que ante el se protocolicen.

⁶⁶ CAMARA DE DIPUTADOS, GACETA PARLAMENTARIA, Número 2339-A, México, 12 de septiembre de 2007

Y finalmente, se incluyeron como ingresos exentos para las personas físicas, los retiros realizados por concepto de desempleo, provenientes de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez depositados en la cuenta individual, abierta en términos de la Ley del Seguro Social.⁶⁷

⁶⁷ CAMARA DE DIPUTADOS, GACETA PARLAMENTARIA, Número 2870-B-I, México, 20 de octubre de 2009.

**CAPÍTULO
III.
DE LAS PERSONAS FÍSICAS.**

3.1. Régimen General Aplicable Para Personas Físicas.

Todas las personas físicas están obligadas al pago del Impuesto Sobre la Renta, por la obtención de ingresos en efectivo, en bienes, por la adquisición de algún derecho o por percibir alguna retribución por razón de cualquier trabajo, ya sea en crédito, en servicios o de cualquier otro tipo que implique un incremento en su patrimonio.

Los ingresos por su parte, son el resultado del producto del capital, del trabajo o de la combinación del capital y del trabajo que incrementan el patrimonio; lo que para efectos impositivos, puede distinguirse entre aquellos ingresos brutos que en su totalidad hayan sido percibidos sin deducción alguna, mientras que por otro lado, se habla de los ingresos netos que resultan de deducir de los ingresos brutos, los gastos necesarios que se realizaron para la obtención de dichos ingresos, y que deben aplicarse de conformidad con las circunstancias particulares que a cada individuo le corresponden, a efecto de poder contribuir de manera proporcionada y equitativa con el Gasto Público.

Por lo que se observa que la naturaleza del impuesto personal sobre la renta, se establece de manera directa, general, progresiva y subjetiva al gravar la renta total de las personas físicas cuyos ingresos se hayan percibido en el territorio nacional.

Así tenemos que las personas físicas se encuentran reguladas en el Título IV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, mismo que se divide en doce Capítulos, y que contemplan los diversos tipos de ingresos, según la situación jurídica y el

modo de obtenerlos, en consideración de los rendimientos netos, que de ellos se realicen, así como su real incremento patrimonial que se produzca.

Circunstancia por la cual, es que a partir del momento en que se perciben ingresos, existe la obligación de cumplir con ciertos requisitos que se establecen en Ley, dentro de los que destacan la correspondiente inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, que trae como consecuencia, el establecimiento de un domicilio fiscal, mismo que representa un vínculo de conexión y comunicación entre los contribuyentes y las Autoridades Fiscales; en donde se debe establecer la contabilidad y en su caso realizar la declaración de aquellos ingresos percibidos y de las erogaciones realizadas.

3.2. Ingresos.

Se considera como ingreso el importe obtenido como producto de una actividad realizada, por la venta de bienes, la prestación de servicios, el uso o goce temporal de bienes y en su caso los intereses, regalías o dividendos que se produzcan, con motivo de la acumulación o en su caso por el cambio de valor de su patrimonio en un periodo determinado.

Circunstancia que se establece en la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 1º, en donde se señala que la fuente del ingreso, es toda aquella riqueza que se perciba, sin importar el lugar de origen de donde ésta provenga. Lo que permite gravar aquellas situaciones de hecho en las cuales se establecen actos jurídicos y que interactúan con la conducta del contribuyente.

Por su parte, el Autor Enrique Calvo Nicolau, define el ingreso como toda cantidad que modifica de manera positiva el haber patrimonial de una persona”.⁶⁸

⁶⁸ CALVO NICOLAU, Enrique, TRATADO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Tomo I, Ed. Themis, México, pp. 399

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece para las personas físicas, distintos tipos de ingresos, de conformidad con la actividad que desarrollen las cuales son:

- Por la prestación de un servicio personal subordinado;
- Por la prestación de un servicio personal independiente en el que se desarrollen actividades empresariales y profesionales;
- Por el arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles;
- Por la enajenación de bienes;
- Por la percepción de intereses;
- Por la obtención de premios;
- Por la obtención de dividendos y en general por las ganancias distribuidas por Personas Morales;
- Todos aquellos Ingresos, que representan un incremento patrimonial y que no se mencionan en los puntos anteriores.

Por lo que todo ingreso, debe ser considerado esencialmente como aquel incremento que se ve reflejado en el patrimonio de las personas, y como consecuencia de esa adición se debe contribuir el Gasto Público, de manera proporcional y equitativa.

3.3. Erogaciones realizadas.

Se debe entender por erogación, aquella acción por la cual existe una disminución en el patrimonio de las personas, y el cual se ve reflejado en el pago que se realice de servicios, en el consumo y adquisición de bienes, así como en los depósitos en cuentas bancarias o en inversiones financieras que se realicen y que dichos gastos tengan por objeto satisfacer contingencias o necesidades presentes o futuras, tendientes a la superación física, social, económica o cultural que permitan mejorar la calidad de vida del contribuyente y de sus dependientes, y también que se deben considerar como erogación toda inversión que se realice para la obtención de los ingresos correspondientes.

Por su parte, los gastos representan el empleo de un bien monetario y económico que sirve para satisfacer necesidades, complacer gustos, placeres o aficiones, y que al ser empleado, deja de pertenecer al patrimonio del sujeto que realiza el gasto correspondiente. En materia fiscal, el gasto se utiliza para satisfacer aquellas necesidades que pueden representar cierto tipo de inversión y que trae como consecuencia la adquisición de los ingresos que sean objeto del Impuesto Sobre la Renta.

En la Adquisición de bienes, ocurre una operación a través de la cual se adquieren diversos bienes, por cuya actividad no ocurre una disminución del patrimonio, sino que el mismo se substituye en razón de éstos bienes adquiridos con motivo del gasto realizado. Incluso, puede darse el caso de existir un incremento en el patrimonio, cuando se perciben aquellos bienes sin la necesidad de realizar algún gasto, como tal es el caso entre otros, de las donaciones, las herencias, o la adquisición de bienes por prescripción.

Mientras que los depósitos en cuentas bancarias o en inversiones financieras, se encuentran reguladas en la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, y la diferencia que existe entre ambas, se debe a que por los primeros, no se busca una ganancia; en cambio por los segundos, existe la pretensión de generar una ganancia.

En el estudio del tema que nos ocupa, es importante destacar que no todas aquellas erogaciones que se realicen, son consideradas como una inversión, que tengan como propósito establecer un equilibrio fiscal para el contribuyente, ya que el mismo se logra con la disminución de los gastos realizados, por la actividad que generan los ingresos percibidos y que son objeto del Impuesto Sobre la Renta. Lo que en otras palabras se establece, es que, únicamente pueden ser considerados como erogaciones, aquellas que forman parte de la actividad del contribuyente y cuyo efecto produce la obtención del ingreso objeto del Impuesto Sobre la Renta.

3.4. Exenciones.

Como se ha expuesto, dentro de toda Ley Impositiva, se encuentran establecidas las cargas tributarias que deben ser cubiertas por los contribuyentes, sin embargo, también en éstos ordenamientos, se contemplan aquellos supuestos que liberan al mismo sujeto pasivo de su obligación de aportar parte de sus ingresos para contribuir con el Gasto Público.

De ahí se tiene que la exención es una figura jurídica tributaria, en virtud de la cual se elimina de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones previstos en la norma, y por tal motivo quedan liberados de la obligación contributiva por razones sociales económicas y políticas, ya que tiene como finalidad proteger a determinados sujetos pasivos de bajos ingresos, así como preservar el mínimo vital que les corresponde a efecto de no erosionar la fuente contributiva.

De ahí que las exenciones sean consideradas como un instrumento de justicia social que permiten el equilibrio fiscal, en atención a los sujetos cuyos ingresos son bajos, y no tienen la renta suficiente para solventar de la obligación contributiva; incluso, tienen como propósito apoyar a cierta sección de la economía, al establecer como privilegio para el sujeto que se encuentra en la situación de hecho prevista en la Ley.

La exención se caracteriza por ser una excepción a la regla general de causación de la obligación contributiva, aunado al beneficio que genera la eliminación total de la carga fiscal que pudiera derivarse de los tributos a cuyo pago se les está exceptuado en su totalidad, según corresponda la norma.⁶⁹

En el artículo 109 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se establece de manera enunciativa aquellos ingresos que de conformidad con su naturaleza,

⁶⁹ SÁNCHEZ GOMEZ, Narciso, DERECHO FISCAL MEXICANO, Ed. Porrúa, 4º ed., México, pp. 372-373

establece un tope que serán considerados como exentos para efectos del impuesto correspondiente y en cuyo artículo únicamente se hace distinción de manera expresa al prohibir dichas exenciones para las personas físicas con actividades empresariales o profesionales, por concepto de enajenación de bienes muebles distintos de los títulos valor, intereses, pago de las primas contempladas en los seguros, donativos en general, y pagos por indemnizaciones.

Los ingresos exentos que no son objeto del Impuesto Sobre la Renta, se caracterizan por no gravar:

1. Los mínimos establecidos en la Ley Laboral que crean derechos a favor de los trabajadores y que integren parte del salario del contribuyente, así como los intereses ganados con motivo del depósito de dichos sueldos en cuentas bancarias;
2. Aquellos pagos recibidos por concepto de jubilaciones, pensiones y otras formas de retiro, previstas en Leyes que son materia de Seguridad Social, así como sus respectivos rendimientos;
3. Los gastos médicos, dentales, hospitalarios y funerarios erogados y que fueron devueltos;
4. Los subsidios otorgados a los trabajadores por becas educacionales, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas y otras de naturaleza análoga;
5. Los viáticos erogados con motivo de la prestación de servicios a terceros;
6. La enajenación de la casa habitación del contribuyente;
7. Los pagos recibidos de las instituciones de seguros a sus beneficiarios cuando ocurra el riesgo amparado por las pólizas contratadas;
8. La enajenación de herencias o legados;
9. Las donaciones realizadas entre cónyuges y de los ascendientes hacia los descendientes sin importar el monto, y para las demás personas, con un límite de 3 veces el salario mínimo;

10. Los premios obtenidos en concursos científicos, artísticos o literarios, ya que tienen como finalidad incentivar éstas ramas;
11. El pago por las indemnizaciones a que se tiene derecho, de conformidad con el valor del mercado del bien correspondiente;
12. Los ingresos percibidos por concepto de alimentos; y
13. Los impuestos que se trasladen.

Por lo que las exenciones constituyen un elemento que deben encontrarse previstas en la Ley Tributaria a efecto de poder ser consideradas al momento de actualizar el supuesto de hecho previsto en la norma, para que no se pierda el sentido y propósito de las mismas a efecto de salvaguardar aquel mínimo vital que es necesario para todo los contribuyentes para su subsistencia y bienestar, lo cual se logra en cumplimiento con el principio de proporcionalidad tributaria.

3.5. Deducciones.

Toda deducción es aquella erogación que se realiza para proteger el activo fijo o capital invertido, los gastos realizados, las pérdidas que se hayan sufrido por caso fortuito y fuerza mayor o por alguna otra circunstancia que afecte el giro comercial o industrial del contribuyente y que se resta del ingreso total que se haya percibido con motivo de la actividad del contribuyente.

También se puede afirmar que las deducciones son los gastos estrictamente indispensables de una persona que no se encuentran sujetos al pago del Impuesto correspondiente, con la finalidad de proteger sus ingresos, así como aquellas partidas que permite la Ley restar de los ingresos acumulables del contribuyente y así formar la base gravable sobre la cual el impuesto se debe pagar.⁷⁰

⁷⁰ SANCHEZ GOMEZ, Narciso, LOS IMPUESTOS Y LA DEUDA PUBLICA, Ed. Porrúa, México, 2000, pp. 94-95

Por lo que se debe considerar como un incentivo para determinadas actividades a través de gastos que se contabilizan y permiten la inversión en la producción o actividad del contribuyente a efecto de poder generar el ingreso correspondiente que será objeto de causación, de conformidad con la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

3.5.1. Permitidas.

De conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta, todas aquellas deducciones que se encuentren establecidas en dicho ordenamiento, son consideradas como aquellas erogaciones que son necesarias para obtener el ingreso que será tomado como base gravable para efectos del cálculo de la contribución, y que tienen como propósito mantener la fuente productora del ingreso correspondiente y permiten el desarrollo de las actividades normales de todo contribuyente.

Por lo que dependiendo de la actividad que desarrollen las personas físicas, en términos generales, podemos considerar las siguientes deducciones permitidas:

1. Por el uso de bienes o el goce en la prestación de servicios que se proporcionen para el desempeño de las actividades propias de la naturaleza que genera el ingreso correspondiente.
2. Por la devolución, el descuento, la bonificación que se haga sobre determinados bienes.
3. Por la adquisición de mercancías, y productos que se utilicen para desempeñar la actividad que genera el impuesto.
4. Por las inversiones realizadas en la adquisición de ciertos bienes, de conformidad con los porcentajes aplicables para cada año.
5. Por las cuotas pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social.
6. Por el pago de impuestos locales como el predial, así como el impuesto local por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles,
7. Por los gastos notariales, impuestos y derechos por la adquisición y enajenación de inmuebles, así como por el avalúo de bienes inmuebles.

8. Por los gastos de mantenimiento, tanto de bienes muebles como de bienes inmuebles.
9. Por las inversiones en construcciones, incluyendo adiciones y mejoras.
10. Por las pérdidas sufridas en un ejercicio fiscal.
11. Por los pagos de honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios y funerarios, a cargo del contribuyente y en beneficio de este o de su familia, incluyendo los seguros de gastos médicos.
12. Por el pago de intereses hipotecarios destinados a la casa habitación.
13. Por el pago de aportaciones complementarias que se realicen de manera voluntaria en el ámbito del sistema de ahorro para el retiro.
14. Las erogaciones realizadas con motivo de la investigación y el desarrollo, relacionados con el diseño, elaboración, mejoramiento, empaque o distribución de un producto, así como con la prestación de un servicio.

Asimismo, se puede establecer que toda inversión puede ser deducida mediante la aplicación en cada ejercicio de determinados porcentajes máximos autorizados. Lo que se considera para tales efectos los siguientes:

- Los activos fijos, que son el conjunto de bienes tangibles que utilizan los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeritan por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo.
- Los gastos diferidos, considerados como los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto, usar, disfrutar o explotar un bien, por un periodo limitado, inferior a la duración de la actividad.
- Los cargos diferidos, que son aquellos cuyo beneficio sea por un periodo ilimitado que dependerá de la duración de la actividad.

Por lo que en atención a lo antes expuesto, por el simple hecho de reconocerse y aceptarse aquellas erogaciones en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, estas son consideradas como permitidas, y por tal motivo tienen como finalidad disminuir la base del impuesto que se conforma de la totalidad de los ingresos percibidos y así poder cumplir con lo establecido en el principio constitucional de contribuir de manera proporcional con el Gasto Público.

3.5.2. Requisitos.

Todo gasto que se pretenda como deducción, debe cumplir con ciertos elementos que resultan indispensables para que sean considerados como erogaciones para efectos del Impuesto Sobre la Renta y con ello puedan deducirse de los ingresos acumulados que se hayan percibido en el ejercicio; elementos tales que deben estar previstos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En toda Ley se mencionan aquellos requisitos que deben estar comprendidos de manera complementaria y no de modo sustitutivo, de donde se considera que para las personas físicas, los propios requisitos, guardan estrecha relación con las actividades que realizan por la cual obtienen el ingreso correspondiente.

De entre los requisitos que se establecen, destacan por sus características aquellos que son estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos por los que se está obligado al pago de este impuesto y que hayan sido efectivamente erogadas, siempre y cuando procedan de conformidad con la Ley.

Los cuales deben cumplir con ciertos elementos fiscales, en atención al modo en que se realizan esas erogaciones, y que en todo momento pueda reflejarse en la contabilidad del mismo contribuyente.

Y que en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros, pueda recabarse de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos.

Por lo que se debe considerar que toda erogación que se realice, debe ser efectivamente realizada para el fin último por la cual se generó, que consiste en la inversión que finalmente trae como consecuencia la generación de ingresos que pueden ser objeto del Impuesto Sobre la Renta, pero siempre en el entendido en

que todos los gastos que se realicen, deben ser efectuados para satisfacer las necesidades del negocio del cual se originan los ingresos, ya que de lo contrario, se estaría ante aquellos gastos que producen una evasión fiscal y con ello un tipo de defraudación, del cual el perjudicado directamente lo es el Gasto Público, al no percibir una cantidad que el contribuyente estaba en la obligación de cubrir.

3.6. Perdidas Fiscales.

Cuando se genera una diferencia por la existencia de una mayor cantidad de deducciones autorizadas que ingresos acumulables, es que se produce una pérdida fiscal, la cual para efectos legales y contables, puede ser disminuida en los siguientes ejercicios fiscales hasta ser agotada.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, no establece para todas las Personas Físicas, la posibilidad de aplicar éstas pérdidas fiscales en los subsecuentes ejercicios fiscales, ya que ello, solo es posible de conformidad con cierto tipo de ingresos, en virtud de la posibilidad con que cuentan los contribuyentes de poder allegarse de ingresos y por el tipo de actividad que desempeñan.

Dicha circunstancia puede ser un poco incongruente, ya que todas las personas físicas realizan erogaciones, las cuales, incluso pueden ser mayores a los ingresos acumulados que perciben; sin embargo, ello no es así, ya que la Ley del Impuesto Sobre la Renta al regular y determinar cuáles deducciones pueden ser aplicables para cada tipo de persona en virtud de las actividades que realizan, es que se produce un control que no permite el arbitrio de las erogaciones que se realicen.

Lo anterior es así, ya que de conformidad con la actividad por la cual se obtienen los ingresos correspondientes, es que se pueden determinar las pérdidas fiscales, en los ejercicios subsecuentes.

Como tal, es el caso de las personas físicas que tienen deducciones más limitadas de conformidad con la Ley, que aquellas a quienes se les tiene permitido ampliar sus posibilidades para demostrar los gastos que realizan, los cuales se pueden disminuir de los ingresos obtenidos.

Por lo que el tipo de actividad que se realiza para la obtención de los ingresos acumulados, permite la determinación de las pérdidas fiscales que se generen, las cuales hacen que el pago del Impuesto Sobre la Renta sea proporcional al amortiguar las erogaciones que se realizan.

CAPÍTULO IV.

FACULTADES DE COMPROBACIÓN

4.1. Facultades de comprobación de las Autoridades Fiscales.

Las Autoridades Fiscales, pueden realizar diversas prácticas para verificar el pago de las contribuciones, así como para el cerciorarse del debido cumplimiento de las diversas obligaciones fiscales; prácticas que de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, se denominan Facultades de Comprobación, las cuales se encuentran establecidas en su artículo 42, las cuales podrán ser aplicadas de manera discrecional, sin embargo, su ejercicio se limita por las disposiciones fiscales que las rigen y que se establecen en el mismo Código de referencia.

Por lo que debemos entender que como parte de aquellas facultades, que las Autoridades Fiscales pueden recaudar las contribuciones omitidas, tienen por objeto percibir el pago de la deuda tributaria, incluyendo las acciones inherentes a la elaboración de formularios de declaraciones y la observancia del cumplimiento de obligaciones, la imposición de las respectivas medidas de apremio, la notificación de créditos fiscales, la aplicación del Procedimiento Administrativo de Ejecución, así como llevar a cabo los procedimientos relativos para realizar el registro contable ante las mismas Autoridades Fiscales.

De ahí que la vigilancia en el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente, implique llevar el adecuado y oportuno seguimiento en el cumplimiento de todas las obligaciones tributarias de los contribuyentes, lo cual se logra a través de las solicitudes de información adicional a las que se asientan en las declaraciones de los mismos contribuyentes, además de realizar diversos actos de control y revisión, para verificar su grado de cumplimiento.

Esta verificación, puede ser realizada por las Autoridades Fiscales en el domicilio de los contribuyentes, en sus propias oficinas o incluso en el domicilio de terceros, en donde se puede solicitar la rectificación de los errores aritméticos u omisiones que se observen de las declaraciones, solicitudes o avisos; y con ello, requerir, ya sea a los contribuyentes, a los responsables solidarios o a los terceros con ellos relacionados, la exhibición de la contabilidad, datos, documentos o informes que necesiten las mismas Autoridades para verificar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Por lo que dichas Facultades de Comprobación, deben ser precisas en cuanto a su alcance y objeto que se pretende, en donde se deben contemplar que contribuyentes serán revisados, sobre que hechos, en que tiempo y en qué lugar deberán efectuarse.

Lo anterior, tiene como finalidad llevar sobre unos cuantos contribuyentes dichas Facultades, para que así puedan trascender a todos los demás, bajo el entendido en que se puede producir de manera aleatoria, para verificar el debido cumplimiento a las normas tributarias y que ante el incumplimiento de las mismas, se pueda llegar a ser sancionado ante el incumplimiento de las obligaciones fiscales.⁷¹

Asimismo, las Autoridades Fiscales, también podrán llevar a cabo la práctica de visitas a los particulares para revisar su contabilidad, bienes y mercancías o en su caso revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes.

En el mismo sentido, las Autoridades Fiscales pueden llevar a cabo sus Facultades de Comprobación, para revisar las obligaciones derivadas de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos

⁷¹ HALLIVIS PELAYO, Manuel, TRATADO DE DERECHO FISCAL Y ADMINISTRACION TRIBUTARIA DE MÉXICO, Ed. Tax Editores, México, 2003, pp 169-194

en materia del Registro Federal de Contribuyentes y derivado de ello, solicitar la información necesaria para su inscripción y actualización de sus datos en el citado Registro.

Y en virtud de todo lo antes expuesto, las Autoridades Fiscales, a través de estas facultades, es que pueden allegarse de todas las pruebas necesarias para la formulación de denuncias, querellas, así como ejercitar la acción penal correspondiente que en su caso corresponda.

Por lo que dentro de los motivos por los cuales las Autoridades pueden iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación, se encuentra el haber realizado una revisión anterior por las mismas Autoridades Fiscales; por denuncias realizadas en contra del sujeto pasivo; ante la supervisión de informes o declaraciones; por la revisión de dictámenes de contadores públicos; ante la presunción en la comisión de delitos; así como por la comparación que surge de la revisión efectuada a un particular en relación con la información obtenida por terceros, por lo que de ahí surge la incertidumbre sobre el tipo de contribuyente que será objeto del ejercicio de las facultades de comprobación.⁷²

Una vez practicadas las Facultades de Comprobación por parte de las Autoridades Fiscales, el contribuyente cuenta con los siguientes plazos, para que en su caso pueda realizar los argumentos correspondientes o aportar las pruebas necesarias para desvirtuar cualquier irregularidad que descubran las Autoridades, ello de conformidad con el artículo 53 del Código Fiscal de la Federación en donde se señala:

1. Se deberán presentar inmediatamente los libros y registros que integren la contabilidad del contribuyente, así como los diagramas y el diseño del sistema de registro electrónico, cuando se trate de una visita domiciliaria.

⁷² MABARAK CERECEDO Doricela, DERECHO FINANCIERO PUBLICO, Ed. McGraw-Hill, México, 2007, pp. 170

2. Tratándose de documentos que tenga en su posesión el contribuyente, deberá presentarlos dentro de los 6 días siguientes a aquel en que se le notifique la solicitud correspondiente.
3. En todos los demás casos, se dará un plazo de 15 días siguientes a aquél en que se realizó la notificación correspondiente.

A lo que hay que considerar que del precepto antes citado se desprende que cuando la información sea difícil de conseguir, se podrán ampliar los plazos por 10 días más.

Por lo tanto, a través de las Facultades de Comprobación, las Autoridades Fiscales podrán revisar al contribuyente para cerciorarse de que los hechos generadores de las obligaciones fiscales han sido cumplidas correctamente o en su caso, descubrir de forma detallada, las causas del incumplimiento, así como la medida, el tiempo, el lugar y las circunstancias en que ocurran, con la finalidad de que las mismas Autoridades las tomen en cuenta al momento de emitir una resolución con la que se afecten los intereses del sujeto pasivo que fue objeto de dichas Facultades y con ello se apliquen los instrumentos de corrección correspondientes y que los lleven a regularizar su situación fiscal.

De ahí que el principal objeto de las Facultades de Comprobación a cargo de las Autoridades Fiscales, consiste en llevara a cabo la verificación del cumplimiento de las obligaciones sustantivas.

4.2. Visita Domiciliaria.

Es aquella facultad de comprobación llevada a cabo por las Autoridades Fiscales, dentro del domicilio del contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado con ellos, cuyo objeto es revisar los documentos, papeles de la

contabilidad del contribuyente, así como su mercancía, para verificar que se han cumplido con las obligaciones fiscales.⁷³

Éste tipo de facultad a cargo de las Autoridades Fiscales, tiene su fundamento, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en donde se faculta a las Autoridades Fiscales a realizar cualquier tipo de inspección, previa determinación del lugar, la persona y el objeto que se busca, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, para posteriormente levantarse un acta circunstanciada sobre los hechos que hayan acontecido.

Asimismo, este tipo de facultad, se encuentra prevista en las fracciones III y V el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, a través de la cual existe una revisión directa de la contabilidad del contribuyente, incluyendo datos, informes, documentos y todo aquello que guarde relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales, dentro de las que se destacan las declaraciones y comprobantes de pago de contribuciones, bienes o mercancías, que se encuentren en su domicilio fiscal, establecimientos o locales, para que en su caso, se puedan determinar las contribuciones omitidas, las cuales serán objeto de actualización, multas y recargos que correspondan.

Como todo acto administrativo que deba ser notificado, las visitas domiciliarias, deben llevar una formalidad para poderse realizar, de lo contrario sería ilegal, por lo que debe cumplir con ciertos requisitos como son:

1. Constar por escrito.
2. Señalar la autoridad que lo emite.
3. Estar fundado y motivado, y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

⁷³ OROZCO-FELGUERES LOYA, Carlos, INGRESOS PRESUNTOS DE LAS PERSONAS FISICAS, Ed. Dofiscal, 2008, México, pp. 201-211

4. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.
5. Señalar el lugar o lugares donde debe efectuarse la visita. Con la posibilidad de aumentarse los lugares que podrán ser visitados, previa notificación de ello al contribuyente.
6. El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita se notificará al visitado.

Posteriormente, se llevará a cabo la visita domiciliaria, con base en la orden que para tal efecto fue elaborada con los datos correctos del contribuyente, la cual deberá ser notificada al contribuyente a quien se le realizará la revisión para constatar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Con base en lo anterior, se levantará un acta parcial, en donde se hará constar que los visitantes hicieron entrega de la orden de visita y que los mismos se identificaron plenamente con el contribuyente. En ésta primera acta parcial, deberá quedar asentado todo lo acontecido desde el momento de entrada del visitador al domicilio del contribuyente, hasta su correspondiente entrega de la misma acta parcial.

De existir la necesidad por parte de las Autoridades Fiscales de allegarse de cualquier tipo de información o documentos, le requerirán al contribuyente la información para que la presenten dentro del plazo de 6 días, con independencia del plazo señalado anteriormente y que se prevé en el artículo 53 del Código Fiscal de la Federación, de conformidad con la información solicitada, circunstancia que de no ser cumplida, las mismas Autoridades podrán determinar

presuntivamente la existencia de algún crédito fiscal o embargar precautoriamente bienes o cuentas bancarias del contribuyente.

Durante el inicio del desarrollo de la visita los visitantes con apego al artículo 45 del Código fiscal de la Federación, a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, podrán indistintamente, sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o en muebles, archiveros u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito con el visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia, previo inventario que al efecto se formule, siempre que dicho aseguramiento no impida la realización de las actividades del visitado.

Los sellos y marcas que se coloquen no deben de impedir la realización de las actividades del visitado, siempre que los documentos asegurados no correspondan a las actividades del mes en curso y los dos anteriores. Solo en el caso que sea necesario obtener algún papel o documento que se halle dentro de un archivo u oficina sellada, se podrá romper el aseguramiento ante la presencia de los visitantes, los cuales obtendrán copia de dichos documentos o papeles.

Si la visita se realiza simultáneamente en dos o más lugares, en cada uno de ellos se deberán levantar actas parciales, mismas que se agregarán al acta final que de la visita se haga, la cual puede ser levantada en cualquiera de dichos lugares. Y en las mismas se harán constar los hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita.

Sin embargo, si dentro del desarrollo de una visita, las Autoridades Fiscales llegan a conocer de hechos u omisiones que puedan entrañar el incumplimiento de

las disposiciones fiscales, los consignarán en forma circunstanciada en las actas parciales, así como los hechos u omisiones que se conozcan de terceros.

Previo a elaborar el acta final, se debe levantar una última acta parcial, en la cual se deberá hacer mención de ésta circunstancia y entre ésta acta y la final, deberán transcurrir, cuando menos 20 días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal.

Este término podrá ampliarse por 15 días más, siempre que se presente la solicitud de prórroga antes de que vengán los 20 días y se revise más de un ejercicio fiscal.

Concluida la revisión practicada por las Autoridades Fiscales, se deberá elaborar un acta final, la cual una vez levantada, no podrán levantarse otras actas complementarias, sin que exista una nueva orden de visita.

A partir de que las Autoridades Fiscales emitan el acta final correspondiente, éstas tienen 6 meses para determinar las contribuciones omitidas, si no lo hace, la orden de visita quedará sin efectos así como todo lo actuado durante la visita practicada.

Al igual que la Revisión de Gabinete, la diligencia de Visita Domiciliaria, tendrá una duración de 6 meses contados a partir desde que se notifica la orden de visita, hasta que se levanta el acta final. Sin embargo, podrá prorrogarse por dos periodos más de 6 meses cada uno, y cuya prórroga deberá de notificarse al contribuyente y será ordenada por la Autoridad Fiscal que inició el ejercicio de las Facultades de Comprobación, mientras que la segunda deberá ser emitida por el superior jerárquico de dicha autoridad; a excepción en que el contribuyente presente un aviso de cambio de domicilio fiscal durante el desarrollo de la visita,

por lo que las autoridades fiscales competentes, serán aquellas que territorialmente conozcan del nuevo domicilio del contribuyente.

Asimismo, se podrán practicar las Visitas Domiciliarias de conformidad con la fracción V del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, las cuales tienen como finalidad verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del Registro Federal de Contribuyentes, así como para solicitar la exhibición de comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de mercancías, y verificar el debido cumplimiento fiscal en materia de marbetes.

El procedimiento para efectuar éste tipo de visitas es el siguiente:

- 1.** La diligencia se llevará a cabo en el lugar en donde el contribuyente realice enajenaciones, preste servicios, contrate el uso o goce temporal de bienes o en donde se almacenen mercancías.
- 2.** Los visitados, deberán de entregar la orden de visita con la persona que se encuentre en el lugar, apercibiéndolo para que designe dos testigos, de lo contrario los nombrará el visitador sin que ello invalide los resultados de la diligencia.
- 3.** Se levantará un acta circunstanciada en la que se asentarán los hechos u omisiones que se detecten durante el desarrollo de la visita.
- 4.** Una vez concluida la visita, de existir algún incumplimiento en las obligaciones fiscales, se emitirá una resolución en la que se haga la determinación correspondiente. En el caso en que se descubra que el visitado no se encuentra inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, además de las sanciones a que se haga acreedor el

contribuyente, las Autoridades Fiscales requerirán los documentos necesarios para realizar la inscripción.

4.3. Revisión de Gabinete.

La facultad que tienen las Autoridades Fiscales de requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros vinculados con ellos, una parte o la totalidad de su contabilidad así como los documentos e informes relacionados con ella, para que esta sea exhibida en el domicilio de las Autoridades, y de ésta manera pueda comprobarse que se ha dado cumplimiento a las obligaciones fiscales. Procedimiento que se encuentra contemplado en los artículos 42, en su fracción II y 48 del Código Fiscal de la Federación.

Por cuanto hace al procedimiento que deben seguir las Autoridades Fiscales, éste se iniciará con la respectiva notificación del requerimiento de la contabilidad, datos, documentos o informes necesarios del contribuyente, en donde se deberá indicar el lugar y el plazo en los cuales se deberán de proporcionar.

Una vez practicada la respectiva notificación en el domicilio inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes por el contribuyente, éste tendrá un plazo de 15 días contados a partir de la respectiva notificación, para desahogar el requerimiento formulado.

Como consecuencia del requerimiento practicado, las Autoridades Fiscales, deberán formular un oficio de observaciones, en el cual harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido y que entrañen algún incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario. Y para el caso de no haber observación alguna, únicamente se hará del conocimiento del contribuyente sobre dicha situación.

Existe la posibilidad en que las Autoridades Fiscales puedan obtener información a través de terceros por el cual descubran el incumplimiento de las obligaciones fiscales, en cuyo caso deberán dársela a conocer al contribuyente en el oficio de observaciones, a efecto de que el contribuyente pueda presentar pruebas para desvirtuar dicha información.

Sin embargo, de existir algún incumplimiento a las obligaciones fiscales, el contribuyente o el responsable solidario, contará con un plazo de 20 días para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para optar por corregir su situación fiscal.

Y para el caso en que no se corrija totalmente la situación fiscal del contribuyente, conforme al oficio de observaciones o no se desvirtúen los hechos u omisiones consignados en dichos documentos, se emitirá la resolución de conclusiones en el cual se determinarán las contribuciones o aprovechamientos omitidos, la cual se notificará al contribuyente de manera personal.

Esta Revisión de Gabinete, no puede durar más de 6 meses contados a partir de que inició la facultad de comprobación de la Autoridad, es decir, a partir del momento en que se notificó el oficio de solicitud de información y documentos, y hasta que se notifique personalmente al contribuyente o responsable legal el oficio de observaciones, o en su caso el de conclusión. Si la autoridad se excede de este término, se revocará el oficio de solicitud, por lo que quedará sin efectos todo lo actuado, y la autoridad podrá nuevamente ejercer su facultad de comprobación.

Sin embargo, dicha Revisión de Gabinete, podrá durar más de 6 meses, cuando se trate de contribuyentes respecto de los cuales la Autoridad Fiscal solicite información a autoridades fiscales de otros países o; esté ejerciendo sus facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones relacionados con

empresas multinacionales; así como a los contribuyentes que consoliden para efectos fiscales.

4.4. Revisión del Dictamen Fiscal rendido por Contador Público.

Se tiene que la Revisión del Dictamen Fiscal, se da cuando las Autoridades Fiscales ejercen sus facultades de comprobación para revisar el dictamen emitido por un Contador Público Certificado, en el cual se refleja la situación fiscal ya sea de una persona física o moral.

Este dictamen tiene una presunción de validez, ya que es elaborado por un contador autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien cumple con los requisitos de Ley y se encuentra actualizado de conformidad con los conocimientos y aptitudes necesarias para llevar a cabo este tipo de actividades, quien emite su opinión sobre la situación contable del mismo contribuyente.

Previo a explicar el procedimiento relativo a las facultades de las Autoridades Fiscales de revisar el Dictamen Fiscal, es importante señalar quienes deben someterse a ser dictaminados por un Contador Público Certificado, ello, siempre que se encuentren en alguno de los siguientes supuestos:

1. Las que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a **\$34'803,950.00**, que el valor de su activo determinado en los términos del artículo 9-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta sea superior a **\$69'607,920.00** o que por lo menos trescientos de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior.
2. Las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del impuesto sobre la renta. En este caso, el dictamen

se realizara en forma simplificada de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

3. Las personas morales que entren en liquidación, tendrán la obligación de hacer dictaminar sus estados financieros del periodo de liquidación, siempre que se trate de contribuyentes que en el ejercicio regular inmediato anterior al periodo de liquidación hubieran estado obligados a hacer dictaminar sus estados financieros.
4. Las que se fusionen, por el ejercicio en que ocurra dicho acto. Y en tal caso, la persona moral que subsista o que surja con motivo de la fusión, se deberá dictaminar además por el ejercicio siguiente. La escíndete y las escindidas, por el ejercicio fiscal en que ocurra la rescisión y por el siguiente. Sin que sea aplicable a la escíndete cuando esta desaparezca con motivo de la escisión, salvo por el ejercicio en que ocurrió la escisión.
5. Las entidades de la administración pública federal a que se refiere la ley federal de las entidades paraestatales, así como las que formen parte de administración pública estatal o municipal.
6. Asimismo, podrán optar por dictaminar sus propios estados financieros, previo aviso que así se haga a las Autoridades Fiscales, las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que no se encuentren dentro de los supuestos marcados en los puntos anteriores. Lo que implica ciertas ventajas, ya que se puede presentar una declaración complementaria por dictamen de los errores en que se haya incurrido, en donde el contribuyente pagará las contribuciones con actualización y recargos, pero sin multas pues dichas contribuciones no son determinadas por las Autoridades Fiscales; y por ello las mismas Autoridades difícilmente ejercerán sus facultades de comprobación, al

percatarse que dichas personas físicas dictaminan sus estados financieros.

En virtud del Dictamen Fiscal a que se someten los contribuyentes, es que se establece una presunción de certeza en sus respectivas declaraciones, del cual salvo prueba en contrario se requerirá en primer término al Contador Público que lo formuló para que proporcione los datos e informes que le solicite la Autoridad Fiscal en caso de observar cualquier irregularidad, ello de conformidad con el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación, en donde además de la información solicitada, podrán revisar los papeles de trabajo que le hayan servido de ayuda para formular el respectivo informe, dentro de los que se incluirán los estados financieros que fueron objeto del dictamen fiscal y demás información que las Autoridades consideren pertinentes para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

El dictamen fiscal, será presentado por el Contador Público de manera electrónica a más tardar dentro del mes de mayo inmediato posterior al ejercicio fiscal a dictaminar, junto con su respectiva carta de presentación y la hoja de cálculo electrónico o la información en donde se contenga la información sobre los estados financieros. Pero existe la excepción para aquellas empresas que podrán presentarlo dentro del ejercicio a dictaminar, siempre y cuando sea con motivo de la liquidación de la sociedad, lo cual será dentro de los tres meses siguientes a la presentación de la declaración que deba hacerse.

La revisión en comento, no debe exceder de un plazo de 12 meses contados a partir de la notificación al Contador Público de la solicitud de información.

De no ser suficiente la información requerida al Contador Público, para conocer la situación fiscal del contribuyente, las Autoridades Fiscales podrán ejercer directamente con el contribuyente sus facultades de comprobación, para solicitar la información que consideren, sin perjuicio de que las mismas

Autoridades Fiscales puedan ejercer estas facultades de manera conjunta, indistinta o sucesivamente.

Asimismo, las mismas Autoridades Fiscales, podrán en cualquier tiempo, solicitar a los terceros relacionados con el contribuyente o responsables solidarios, la información y documentación para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y en los demás documentos que sirvieron de base para emitir el documento correspondiente.

CAPÍTULO V.

DISCREPANCIA FISCAL

5.1. Antecedentes.

Previo a explicar los antecedentes que dieron origen a la figura jurídica que ahora se estudia, es importante señalar que la misma puede ser definida como un acto jurídico por virtud de la cual, las Autoridades Fiscales, en el goce de sus facultades de comprobación, pueden estimar de manera presuntiva como ingresos no declarados, la diferencia que exista entre aquellos y las erogaciones que se hayan realizado, siempre y cuando, estas sean mayores.

Concepto que se desprende del mismo artículo en estudio, así como de sus respectivos antecedentes que ahora se procede a estudiar.

5.1.1. Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1978

El concepto de discrepancia fiscal aparece por primera vez descrito en la legislación fiscal con las reformas de 1978 a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a través de su correspondiente reforma al artículo 48, el cual en su parte conducente señalaba:

“Artículo 48. Están obligados al pago del impuesto establecido en este Título, las personas físicas que obtengan ingresos en efectivo, en bienes o en crédito. No quedan incluidos los ingresos en servicio.

Cuando una persona física realice en un año de calendario erogaciones superiores a los ingresos que hubiera declarado en ese mismo año, las autoridades fiscales procederán como sigue:

I. Comprobarán el monto de las erogaciones y la discrepancia con la declaración del contribuyente y darán a conocer a éste el resultado de dicha comprobación.

II. El contribuyente en un plazo de veinte días, informará por escrito a la autoridad fiscal las razones que tuviera para inconformarse o el origen que explique la discrepancia y ofrecerá las pruebas que estimare convenientes, las que acompañará con su escrito o rendirá a más tardar dentro de los cuarenta y cinco días siguientes.

III. Si no se formula inconformidad o no se prueba el origen de la discrepancia, ésta se estimará ingreso de los señalados en el capítulo IX de este Título en el año de que se trate y se formulará la liquidación respectiva.

IV. Las discrepancias que resulten de la aplicación de este precepto, no serán consideradas como constitutivas del delito de defraudación fiscal.”

El motivo de ésta reforma, fue el resultado de la presunción de ingresos realizada por las Autoridades Fiscales hacia las Personas Físicas, la cual se actualizaba cuando en un ejercicio fiscal, se realizaban mayores erogaciones que ingresos efectivamente declarados.

Además se estableció que para el caso de no comprobar la diferencia existente, ésta se estimaría como ingreso y en su caso procedería a realizarse la liquidación correspondiente.

Se excluyó del delito de defraudación fiscal a la discrepancia fiscal, con motivo de la aplicación del artículo en estudio.

Sin embargo, dicha medida sólo podría aplicarse, por disposición del Artículo Primero Transitorio que preveía su vigencia a partir del 1º de enero de 1980; ello con el propósito de que la Autoridad Fiscal estuviera en aptitud de aplicar debidamente el concepto establecido en el segundo párrafo del artículo en estudio, para aplicarlo sobre un ejercicio fiscal completo.

La introducción de éste concepto en materia de Impuesto Sobre la Renta, tuvo como propósito reducir la evasión fiscal en que incurrían, pues no obstante declarar ingresos, estos no correspondían con las erogaciones efectivamente realizadas.

El origen de ésta reforma, se debió a la experiencia tomada de otros países que había demostrado su eficacia en el combate de la evasión fiscal. Por lo que dicha innovación tuvo la finalidad de ejercer un control sobre aquellos gastos

realizados y que no correspondían con los ingresos declarados, lo que pretendió obtener una mayor justicia fiscal entre quienes contribuían al Gasto Público.⁷⁴

5.1.2. Ley del Impuesto Sobre la Renta para 1980

Para la entrada en vigor de la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente a partir de 1980, se estableció en el caso que nos ocupa, que de no comprobarse el origen de la discrepancia fiscal, se consideraría ésta como un ingreso afecto al impuesto, reforma que en su artículo 75 señala en su parte resaltada lo siguiente:

“Artículo 75. Cuando una persona física realice en un año de calendario erogaciones superiores a los ingresos que hubiere declarado en ese mismo año, las autoridades fiscales procederán como sigue:

I. Comprobarán el monto de las erogaciones y la discrepancia con la declaración del contribuyente y darán a conocer a éste el resultado de dicha comprobación.

II. El contribuyente en un plazo de veinte días, informará por escrito a la autoridad fiscal las razones que tuviera para inconformarse o el origen que explique la discrepancia y ofrecerá las pruebas que estimare convenientes, las que acompañará con su escrito o rendirá a más tardar dentro de los cuarenta y cinco días siguientes.

III. Si no se formula inconformidad o no se prueba el origen de la discrepancia, ésta se estimará ingreso de los señalados en el Capítulo X de este Título en el año de que se trate y se formulará la liquidación respectiva.

IV. Las discrepancias que resulten de la aplicación de este precepto, no serán consideradas como constitutivas del delito de defraudación fiscal.

Cuando el contribuyente no presente declaración anual estando obligado a ello, se aplicará este precepto como si la hubiera presentado sin ingresos.”

De cuya reforma, se estableció que al no presentar declaración anual, y que se estuviera en la obligación de hacerlo, se consideraría que el contribuyente presentó su declaración como si no hubiera percibido ingreso alguno.⁷⁵

⁷⁴ CAMARA DE DIPUTADOS, DIARIO DE LOS DEBATES, “L” Legislatura, Año III, Periodo Ordinario, Número 48, México, 15 de diciembre de 1978

⁷⁵ CAMARA DE DIPUTADOS DIARIO DE LOS DEBATES DE LA CAMARA DE DIPUTADOS DEL CONGRESO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS “LI” LEGISLATURA, Año II, Tomo II, Periodo Ordinario, Diario Número 28, México, 26 de noviembre de 1980.

Sin embargo dicho precepto, durante la vigencia de esta Ley del Impuesto Sobre la Renta, tuvo una reforma, la cual se observó para el 31 de diciembre de 1982, en donde se derogó su fracción IV, lo que eliminó la excluyente del delito de defraudación fiscal.

Posteriormente, para el 31 de diciembre de 2000, se publicó en el Diario Oficial de la Federación una nueva Reforma al artículo que nos ocupa, en donde se reconocía a la erogación como el cúmulo de los gastos realizados para la compra de bienes o servicios, incluyendo además a las inversiones financieras, ello con la finalidad de evitar aquellos espacios y oportunidades para la evasión fiscal, Reforma que se estableció de la siguiente manera:

“Artículo 75. ...

Para los efectos de este artículo se consideran erogaciones, los gastos, las adquisiciones de bienes y los depósitos en inversiones financieras. No se tomarán en consideración los depósitos que el contribuyente efectúe en cuentas que no sean propias, que califiquen como erogaciones en los términos de este artículo, cuando se demuestre que dicho depósito se hizo como pago de adquisiciones de bienes o servicios, o como contraprestación para el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o para realizar inversiones financieras, ni los traspasos entre cuentas del contribuyente, o a cuentas de su cónyuge, de sus ascendientes o descendientes en línea recta en primer grado.

Quando el contribuyente **obtenga ingresos de los previstos en este Título y no presente declaración anual**, se aplicará este precepto como si la hubiera presentado sin ingresos.”

Ésta Reforma, además de incorporar el concepto de erogación, trajo consigo la reforma del artículo 133, el cual señala como ingresos diversos de los contemplados para las Personas Físicas, aquellos determinados presuntivamente por las Autoridades Fiscales, como resultado de la actualización de la discrepancia fiscal en que incurrieran los contribuyentes, y cuyo precepto en su parte conducente señala:

“Artículo 133. Se entiende que, entre otros, son ingresos en los términos de este Capítulo los siguientes:

...

XV. Los ingresos estimados en los términos de la fracción III del artículo 75 de esta Ley.”

En ésta Reforma, se excluyó como parte de la presunción de ingresos, los trasposos realizados entre cuentas del contribuyente, su cónyuge o sus ascendientes o descendientes en línea recta en primer grado, así como las inversiones financieras que califiquen como erogaciones, ya que de lo contrario se podría considerar que se estaría duplicando la erogación realizada y con ello dar lugar a la determinación de alguna discrepancia fiscal.⁷⁶

5.1.3. Ley del Impuesto Sobre la Renta para 2002

Con la entrada en vigor de ésta Ley del Impuesto Sobre la Renta, se crea una política de compromiso para contribuir al Gasto Público, en donde el gobierno pretendía ofrecer servicios públicos para el goce de los mexicanos en calidad y cantidad de conformidad con la demanda exigida, y también para evitar practicas de comercio informal, por lo que se fortaleció la fiscalización para combatir frontalmente dicho problema, debido a que la recaudación del impuesto sobre la renta para las personas físicas mostró serias distorsiones en su eficiencia y simplicidad.

Se estableció un régimen con base en el flujo económico para que el impuesto se causara efectivamente cuando se obtuviera el ingreso y no cuando éste se gastara. No obstante que se consideraron como pérdidas fiscales, únicamente para las personas físicas con actividades empresariales y servicios profesionales, aquellas erogaciones superiores a los ingresos percibidos en un ejercicio fiscal.⁷⁷

Estas Reformas confirmaron el concepto de discrepancia fiscal, con el que se tiene que ante la existencia de mayores egresos que ingresos efectivamente declarados en un año fiscal, en donde esa diferencia, se estimaría como un ingreso acumulable para efectos del Impuesto Sobre la Renta, ello como se puede observar del precepto siguiente, que señala:

⁷⁶ CAMARA DE DIPUTADOS, GACETA PARLAMENTARIA, Número 656, México, 21 de diciembre de 2000.

⁷⁷ CAMARA DE DIPUTADOS, GACETA PARLAMENTARIA, Número 910-II, México, 29 de diciembre de 2001.

“**Artículo 107.** Cuando una persona física realice en un año de calendario erogaciones superiores a los ingresos que hubiere declarado en ese mismo año, las autoridades fiscales procederán como sigue:

I. Comprobarán el monto de las erogaciones y la discrepancia con la declaración del contribuyente y darán a conocer a éste el resultado de dicha comprobación.

II. El contribuyente, en un plazo de **quince** días, informará por escrito a las autoridades fiscales las razones que tuviera para inconformarse o el origen que explique la discrepancia y ofrecerá las pruebas que estimare convenientes, las que acompañará a su escrito o rendirá a más tardar dentro de los **veinte** días siguientes. **En ningún caso los plazos para presentar el escrito y las pruebas señaladas excederán, en su conjunto, de treinta y cinco días.**

III. Si no se formula inconformidad o no se prueba el origen de la discrepancia, ésta se estimará ingreso de los señalados en el Capítulo VIII de este Título en el año de que se trate y se formulará la liquidación respectiva.

Para los efectos de este artículo, se consideran erogaciones, los gastos, las adquisiciones de bienes y los depósitos en inversiones financieras. No se tomarán en consideración los depósitos que el contribuyente efectúe en cuentas que no sean propias, que califiquen como erogaciones en los términos de este artículo, cuando se demuestre que dicho depósito se hizo como pago por la adquisición de bienes o de servicios, o como contraprestación para el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o para realizar inversiones financieras ni los traspasos entre cuentas del contribuyente o a cuentas de su cónyuge, de sus ascendientes o descendientes, en línea recta en primer grado.

Cuando el contribuyente obtenga ingresos de los previstos en este Título y no presente declaración anual **estando obligado a ello**, se aplicará este precepto como si la hubiera presentado sin ingresos. **Tratándose de contribuyentes que no estén obligados a presentar declaración del ejercicio, se considerarán, para los efectos del presente artículo, los ingresos que los retenedores manifiesten haber pagado al contribuyente de que se trate.**

Se presume, salvo prueba en contrario, que los préstamos y los donativos, a que se refiere el segundo párrafo del artículo 106 de esta Ley, que no sean declarados conforme a dicho precepto, son ingresos omitidos de la actividad preponderante del contribuyente o, en su caso, son otros ingresos en los términos del Capítulo IX de este Título, por los que no se pagó el impuesto correspondiente.

De la reforma en comento, se observa que al caso en particular hubo una modificación en cuanto a los días para llevar a cabo el procedimiento relativo a esclarecer la discrepancia fiscal.

Asimismo, a manera de resaltar, se involucró indebidamente a todas aquellas personas que no se encontraban obligadas a presentar la declaración del ejercicio, y se consideraron aquellos ingresos que los retenedores manifestaban haber pagado al contribuyente.

Incluso, se estableció como presunción, para aquellos ingresos derivados de préstamos y donativos que no habían sido declarados, el considerarlos como parte de los ingresos obtenidos por la actividad preponderante del contribuyente así como otros diversos obtenidos por las personas físicas, por los cuales no se había pagado el impuesto correspondiente.

5.1.3.1. Reforma al artículo 107 para el 30 de diciembre de 2002

Ésta Reforma, únicamente tuvo lugar en la fracción III del artículo en estudio, en la parte relativa a la remisión del capítulo respectivo, para considerar ingresos presuntos derivados de la discrepancia fiscal para el pago correspondiente del Impuesto Sobre la Renta, misma reforma que no tuvo mayores adiciones al respecto, de la cual se observa lo siguiente:

“Artículo 107...

III. Si no se formula inconformidad o no se prueba el origen de la discrepancia, ésta se estimará ingreso de los señalados en el Capítulo IX de este Título en el año de que se trate y se formulará la liquidación respectiva.”⁷⁸

Reforma que no tuvo mayores adiciones ni modificaciones, ya que la misma fue con el propósito de ajustar debidamente lo dispuesto en la fracción XV del artículo 167 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en lo que se entendía como otros ingresos de las personas físicas, dentro de las que destacan aquellos ingresos estimados, e incluso aquellos determinados presuntivamente por las autoridades fiscales y que se hayan descubierto con motivo de una discrepancia fiscal.

5.1.3.2. Reforma al artículo 107 para el 28 de junio de 2006

Para éste año, el artículo en estudio sufrió una gran modificación, ya que las autoridades fiscales sólo podían practicar sus diligencias en el lugar en donde el

⁷⁸ CAMARA DE DIPUTADOS, GACETA PARLAMENTARIA, Número 1145-II, México, 5 de diciembre de 2002.

contribuyente realizara sus actividades, prestara sus servicios o en su defecto, en el lugar en donde hubiere manifestado su domicilio fiscal.

Sin embargo, para efectos de combatir el comercio informal se estableció un marco normativo adecuado para que las autoridades fiscales pudieran llevar a cabo sus facultades de comprobación en cualquier domicilio, sin la necesidad de que los propios contribuyentes manifestaran algún domicilio fiscal o en su caso que hubieren manifestado uno falso o distinto al que tuviesen la obligación de señalar, ya que la Autoridad podría practicar tales diligencias en cualquier lugar en el que realicen sus actividades o en donde se considere su domicilio convencional.

Reforma que introdujo a la casa habitación del contribuyente como parte del concepto del domicilio fiscal, pero únicamente para las personas físicas que realizaran actividades o prestaran servicios personales independientes que no contaran con un local para el desempeño de sus funciones y el asiento principal de sus actividades, como los vendedores ambulantes, los agentes de seguros o diversos agentes independientes que ni siquiera tenían manifestado un domicilio para efectos fiscales, lo que hacia imposible su localización, reforma que incluso se apoyó en el sexto párrafo del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en donde se establece la posibilidad de que las Autoridades realicen la práctica de visitas de inspección en el domicilio convencional de las personas.

Situación que se contempló en su exposición de motivos, derivado de la práctica realizada para combatir la evasión fiscal, en donde la mayoría de las Administraciones Tributarias la habían implementado con el propósito de eliminar el incentivo que impedía a las personas inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes.

Asimismo, con el ánimo de ampliar el padrón de contribuyentes, se estableció que aún cuando las personas físicas que no realizaban actividades

económicas, como las amas de casa, los estudiantes y demás personas que por el simple ejercicio de sus actividades no percibían de manera habitual un ingreso para efectos del Impuesto Sobre la Renta, pudieran inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes.

Por lo que también se tomó como parte de la iniciativa para el aumento de la base de contribuyentes y con ello evitar la evasión fiscal, la de presumir como ingresos, los depósitos en las cuentas bancarias de aquellas personas físicas, que no están obligadas a llevar su contabilidad o estar inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes, ya que estas personas físicas, así como aquellas que si están inscritas en dicho padrón, generan el mismo hecho imponible previsto en la norma.

Sin embargo, dicha presunción ya se encontraba establecida en el Código Fiscal de la Federación, lo que obligó a ampliar el padrón para todas aquellas personas con una cuenta bancaria en la cual se perciban depósitos que podían ser susceptibles del pago del Impuesto Sobre la Renta, con la única diferencia de establecer ésta presunción para los depósitos distintos a los declarados por la actividad preponderante de las personas físicas y que éstas puedan demostrar en cualquier caso que corresponden a ingresos exentos o que ya pagaron el impuesto correspondiente.

Dicho artículo 107 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se modificó de la siguiente manera:

“Artículo 107.- Cuando una persona física, aun cuando no esté inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes, realice en un año de calendario erogaciones superiores a los ingresos que hubiere declarado en ese mismo año, las autoridades fiscales procederán como sigue:

III...

Para los efectos de este artículo, se consideran erogaciones, los gastos, las adquisiciones de bienes y los depósitos en cuentas bancarias o en inversiones financieras. No se tomarán en consideración los depósitos que el contribuyente efectúe en cuentas que no sean propias, que califiquen como erogaciones en los términos de este artículo, cuando se demuestre que dicho depósito se hizo como pago por la adquisición de bienes o de servicios, o como contraprestación para el otorgamiento del

uso o goce temporal de bienes o para realizar inversiones financieras ni los traspasos entre cuentas del contribuyente o a cuentas de su cónyuge, de sus ascendientes o descendientes, en línea recta en primer grado.”

De ahí que la presunción de ingresos, únicamente podría aplicarse mediante el ejercicio de facultades de comprobación de la Autoridad Hacendaria, sin que la sola circunstancia de que existiesen depósitos en las cuentas bancarias del contribuyente, podría originar la determinación presuntiva de ingresos que fueran susceptibles del pago del Impuesto Sobre la Renta, ya que para poder considerarlos como ingresos, era necesario que se verificara su origen a través de una revisión que se realizara por la misma Autoridad, en la que el contribuyente a su vez puede aportar los elementos que desvirtúen o expliquen la diferencia existente.⁷⁹

5.1.3.3. Reforma al artículo 107 para el 01 de octubre de 2007.

El origen de ésta Reforma, fue el resultado que obtuvieron las Autoridades Fiscales ante el hecho de haber detectado importantes depósitos en efectivo en las cuentas bancarias de los propios contribuyentes, las cuales eran registradas dentro de su contabilidad, por lo que no se tenía certeza sobre la procedencia de ese dinero o en su caso saber si ya había sido objeto del pago de alguna contribución, ya que las personas físicas no informaban el origen de esos ingresos, cuando provenían de prestamos, donativos y/o premios, con la intención de evitar el pago de la contribución.

Por lo que se originó como obligación para los contribuyentes, la de informar a las Autoridades Fiscales, sobre los prestamos, donativos y premios que se hubieran percibido en efectivo, siempre que estos sean mayores de \$600,000.00.

De ahí que se estuvo en la posibilidad de conocer el origen de tales actos para saber si los mismos correspondían a operaciones que efectivamente fueron

⁷⁹ CAMARA DE DIPUTADOS, GACETA PARLAMENTARIA, Número 1989-IV, México, 18 de abril de 2006.

realizadas por el contribuyente, y de cuya omisión de declaración, la propia Autoridad Fiscal los consideraría como ingresos acumulables para los efectos del Impuesto Sobre la Renta.⁸⁰

Ésta medida se vio reflejada en la reforma al último párrafo del artículo 107 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para quedar como sigue:

“Artículo 107...

...

Se considerarán ingresos omitidos por la actividad preponderante del contribuyente o, en su caso, otros ingresos en los términos del Capítulo IX de este Título, los préstamos y los donativos que no se declaren o se informen a las autoridades fiscales, conforme a lo previsto en los párrafos segundo y tercero del artículo 106 de esta Ley.”

En virtud de la creciente evasión fiscal que se establecía en nuestro país, derivado del comercio informal, así como por la prestación de bienes y servicios sin la expedición de comprobantes fiscales, en adición al implemento de esquemas sofisticados para evadir el pago del Impuesto Sobre la Renta, fue que se creó la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, que actualmente se encuentra vigente.

Éste impuesto de nueva creación, se formó de manera complementaria de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para asegurar todos los depósitos en efectivo realizados en la cuenta del contribuyente y así poder auxiliar al control de la evasión fiscal, sin que impactara en las operaciones ordinarias que un individuo o una familia requiere para efectuar la satisfacción de sus necesidades básicas, así como de aquellos contribuyentes cuyo origen de sus depósitos sean identificables o exentos.⁸¹

⁸⁰ CAMARA DE DIPUTADOS, GACETA PARLAMENTARIA, Número 2339-A, México, 12 de septiembre de 2007.

⁸¹ CAMARA DE DIPUTADOS, GACETA PARLAMENTARIA, Número 2339-B, México, 12 de septiembre de 2007.

5.1.3.4. Reforma al artículo 107 para el 04 de junio de 2009.

Para ésta Reforma, se modificó el segundo párrafo del artículo 107 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en lo relativo a las facultades de las Autoridades Fiscales para determinar presuntivamente aquellos ingresos omitidos y con ello otorgar certeza jurídica al aclarar el alcance del término “erogación”, ya que se consideraba que dicho concepto, se limitaba únicamente a los gastos, a las adquisiciones de bienes y a los depósitos en cuentas bancarias o en inversiones financieras, cuando en realidad es aplicable para cualquier tipo de gasto que realice la persona física.

Asimismo, se precisó que con independencia de presentar la declaración correspondiente del contribuyente, las Autoridades Fiscales podrían determinar presuntivamente ingresos omitidos en los términos previstos en dicho precepto, con el uso de sus facultades de comprobación.⁸²

Reforma que para los efectos de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, del 4 de junio de 2009, quedó de la siguiente manera:

“Artículo 107. ...

...

Para los efectos de este artículo también se consideran erogaciones los gastos, las adquisiciones de bienes y los depósitos en cuentas bancarias o en inversiones financieras. No se tomarán en consideración los depósitos que el contribuyente efectúe en cuentas que no sean propias, que califiquen como erogaciones en los términos de este artículo, cuando se demuestre que dicho depósito se hizo como pago por la adquisición de bienes o de servicios, o como contraprestación para el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o para realizar inversiones financieras ni los traspasos entre cuentas del contribuyente o a cuentas de su cónyuge, de sus ascendientes o descendientes, en línea recta en primer grado.

Cuando el contribuyente obtenga ingresos de los previstos en este título y no los declare se aplicará este precepto como si hubiera presentado la declaración sin ingresos. Tratándose de contribuyentes que tributen en el Capítulo I del Título IV de la presente ley, se considerarán, para los efectos del presente artículo, los ingresos que los retenedores manifiesten haber pagado al contribuyente de que se trate.”

⁸² CAMARA DE DIPUTADOS, GACETA PARLAMENTARIA, Número 2738-IV, México, 16 de abril de 2009.

En atención a lo anterior, es preciso destacar que ésta fue la última reforma para el artículo en estudio que nos ocupa, sin que al efecto se hubieran realizado mayores adiciones. Sin embargo es de señalar que para efectos del presente trabajo, se analizara en su conjunto con todas y cada una de las modificaciones realizadas.

5.2. Concepto de discrepancia fiscal.

El diccionario de la Real Academia de la Lengua Española define el término “discrepancia” como la diferencia o desigualdad que resulta de la comprobación de las cosas entre sí.⁸³

La discrepancia fiscal se encuentra en el apartado de las personas físicas, dentro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y está se define como la diferencia existente entre los ingresos efectivamente declarados, y las erogaciones realizadas en un ejercicio fiscal, y en donde estas últimas siempre sean superiores. Es decir, que ésta se define como aquella diferencia que existe entre un mayor número de gastos realizados, en comparación con aquellos ingresos percibidos en menor cantidad.

El Autor Carlos Orozco-Felgueres Loya, señala en su libro “Ingresos Presuntos de las Personas Físicas” que la discrepancia fiscal, tiene tres objetivos:

1. Ser un filtro que permite confrontar los ingresos manifestados en la declaración anual del Impuesto Sobre la Renta contra las entradas en dinero señaladas en los estados de cuenta bancarios, para detectar ingresos no declarados por la persona física, para evitar la evasión fiscal.
2. Evitar que las personas físicas perciban o se presten a manejar recursos económicos derivados de actos ilícitos.

⁸³ REAL ACADEMIA DE LA LENGUA ESPAÑOLA, 22.- ed,

3. Incrementar la recaudación fiscal. Que tendrá como apoyo la Ley del Impuesto de los Depósitos en Efectivo, que precisamente es una norma de control de evasión fiscal, a través de información consultada por la Autoridad Fiscal a las instituciones del sector financiero.⁸⁴

Por lo que ésta figura jurídica, tiene como finalidad, detectar todos aquellos ingresos no declarados por las personas físicas, para evitar la evasión fiscal, y sujetar al pago del Impuesto a aquellas personas, cuyo origen de sus ingresos son difíciles de comprobar, como lo es así entre otros, los percibidos como consecuencia de la realización del comercio informal, con la finalidad de contribuir al Gasto Público de una manera proporcional y equitativa.

5.3. Artículo 107 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se establece la figura de la discrepancia fiscal en su artículo 107, el cual se encuentra contemplado en el Título IV, relativo a las personas físicas

Con éste artículo, se amplían las facultades de las Autoridades Fiscales para determinar una discrepancia fiscal en las personas físicas, aún en el caso en que no estén inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes, únicamente bajo el requisito de realizar mayores erogaciones en el ejercicio que ingresos percibidos y declarados, además de permitir un incremento en la base de contribuyentes.

Precepto que en su parte conducente señala:

“Artículo 107. Cuando una persona física, aun cuando no esté inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes, realice en un año de calendario erogaciones superiores a los ingresos que hubiere declarado en ese mismo año, las autoridades fiscales procederán como sigue:

- I. Comprobarán el monto de las erogaciones y la discrepancia con la declaración del contribuyente y darán a conocer a éste el resultado de dicha comprobación.

⁸⁴ OROZCO-FELGUERES LOYA Carlos, INGRESOS PRESUNTOS DE LAS PERSONAS FÍSICAS, Ed. Dofiscal, México, 2008, pp. 63

II. El contribuyente, en un plazo de quince días, informará por escrito a las autoridades fiscales las razones que tuviera para inconformarse o el origen que explique la discrepancia y ofrecerá las pruebas que estimare convenientes, las que acompañará a su escrito o rendirá a más tardar dentro de los veinte días siguientes. En ningún caso los plazos para presentar el escrito y las pruebas señaladas excederán, en su conjunto, de treinta y cinco días.

III. Si no se formula inconformidad o no se prueba el origen de la discrepancia, ésta se estimará ingreso de los señalados en el Capítulo IX de este Título en el año de que se trate y se formulará la liquidación respectiva.

Para los efectos de este artículo también se consideran erogaciones los gastos, las adquisiciones de bienes y los depósitos en cuentas bancarias o en inversiones financieras. No se tomarán en consideración los depósitos que el contribuyente efectúe en cuentas que no sean propias, que califiquen como erogaciones en los términos de este artículo, cuando se demuestre que dicho depósito se hizo como pago por la adquisición de bienes o de servicios, o como contraprestación para el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o para realizar inversiones financieras ni los traspasos entre cuentas del contribuyente o a cuentas de su cónyuge, de sus ascendientes o descendientes, en línea recta en primer grado.

Cuando el contribuyente obtenga ingresos de los previstos en este título y no los declare se aplicará este precepto como si hubiera presentado la declaración sin ingresos. Tratándose de contribuyentes que tributen en el Capítulo I del Título IV de la presente Ley, se considerarán, para los efectos del presente artículo, los ingresos que los retenedores manifiesten haber pagado al contribuyente de que se trate.

Se considerarán ingresos omitidos por la actividad preponderante del contribuyente o, en su caso, otros ingresos en los términos del Capítulo IX de este Título, los préstamos y los donativos que no se declaren o se informen a las autoridades fiscales, conforme a lo previsto en los párrafos segundo y tercero del artículo 106 de esta Ley.”

De lo anterior, se deduce que la figura de la discrepancia fiscal solo es aplicable para las personas físicas, aun y cuando no se encuentren inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes.

El artículo en estudio, permite a la Autoridad Hacendaria, fiscalizar a aquellas personas físicas que estén o no inscritas dentro del Registro Federal de Contribuyentes, en virtud del flujo económico gastado por la compra, inversión, deposito, traspaso, préstamo, o cualquier otra actividad que implique una disminución en la patrimonio del contribuyente, cuando en el mismo ejercicio únicamente declaró ciertos ingresos que acumulados no generan una simetría con ese gasto efectivamente realizado.

Sin embargo, los ingresos que no fueron declarados por la actividad habitual del contribuyente y que en cambio fueron percibidos e incluso gastados, lo que hace presumir que la persona física obtuvo recursos, los cuales al no ser

determinados para el pago del Impuesto Sobre la Renta, actualiza la existencia de la discrepancia fiscal, la cual debe ser aclarada por el mismo contribuyente.

Como se ha estudiado, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, considera como erogaciones las siguientes:

- a.** Los gastos.
- b.** Las adquisiciones de bienes.
- c.** Los depósitos en inversiones financieras.

Sin embargo, es de señalar que al respecto existen una serie de actuaciones en el ámbito fiscal que con independencia de la omisión en la declaración de ingresos, se permiten detectar la existencia de alguna discrepancia fiscal, en virtud de la información que es expedida, realizada y recopilada de Terceros, quienes de cierta forma tienen alguna relación con los contribuyentes, en virtud de las operaciones que realizan en común, y es a través de ellas que la Autoridad Fiscal, puede ejercer sus facultades de comprobación y puede determinar presuntivamente el ingreso omitido.

De ahí que la discrepancia inicia con un procedimiento por virtud del cual se comprueba el monto de las erogaciones, en relación con la declaración del contribuyente que es en donde constan los ingresos acumulados que efectivamente fueron percibidos y declarados, de ahí que la carga de la prueba le recaiga al contribuyente para demostrar el origen de esa discrepancia, de lo contrario, se tendrán como ingresos presuntos, los cuales serán objeto del pago del Impuesto Sobre la Renta.

Por lo que se debe señalar que cualquier persona física, tiene la obligación de demostrar el origen de los ingresos que lo lleven a realizar las correspondientes erogaciones que efectúe, derivado de las diversas situaciones originadas en el pasado, las cuales se tendrán que aclarar con la documentación que al efecto

cuenta el contribuyente, sin que necesariamente la discrepancia fiscal implique una evasión fiscal, no obstante que la Autoridad Fiscal puede determinar el correspondiente crédito con base en la presunción de ingresos que al efecto descubra.

5.4. Procedimiento que deben de seguir las autoridades fiscales para estimar la existencia de discrepancia fiscal.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta señala que todo contribuyente está en la obligación de pagar parte de sus ingresos para cubrir el Gasto Público, y ello debe estar expuesto en la respectiva declaración, en donde se observen aquellos ingresos acumulados que percibió, así como en su caso, el total de las erogaciones que hubiere efectuado.

Asimismo, como parte de las facultades de comprobación de las Autoridades Fiscales, éstas pueden rectificar los errores que descubran, mediante solicitud que realicen a los contribuyentes o en su caso a los responsables solidarios o terceros que se encuentren relacionados con ellos que les proporcionen la información correspondiente; o en su caso practicar el inicio de alguna visita domiciliaria, actuaciones que incluso señala el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 42, que podrán ejercerse de manera conjunta, indistinta o sucesivamente.

Incluso señala el artículo de referencia que una vez iniciadas las facultades de comprobación y que en las mismas se disminuyan pérdidas fiscales, se podrá requerir al contribuyente que aclare el origen y procedencia de la pérdida fiscal, lo que tendrá efectos únicamente para la determinación del resultado del ejercicio que fue sujeto de revisión.

No obstante lo anterior, el artículo 42-A del Código Fiscal de cita, establece que para el caso de solicitar de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos, para planear y programar actos de fiscalización, fuera de una visita domiciliaria, no será necesario cumplir con lo

establecido en el artículo 48 en relación con la elaboración y notificación del respectivo oficio de observaciones que se haya levantado con motivo del requerimiento de información, ya que por el simple hecho de solicitar dicha información, no se está iniciando el ejercicio de las facultades de comprobación de las Autoridades Fiscales, ya que únicamente es una simple solicitud de documentos.

Circunstancia que es limitada ya que en toda visita que se practica, se debe notificar al visitado, así como en su caso el aumento de los lugares a visitar, de los documentos e información que se obtenga, como lo señala el artículo 45 del Código en cita, en donde se destaca que se deberá obtener copia certificada de los mismos para que puedan ser anexados a las actas finales o parciales que se levanten con motivo de su visita y se deberá elaborar un acta parcial informando lo ocurrido.

Durante el transcurso de las visitas domiciliarias, y para el caso de haber descubierto el incumplimiento a las disposiciones fiscales, se deberá consignar de forma circunstanciada en las actas parciales, aquellos hechos u omisiones que se conozcan de terceros, y a partir de su elaboración, deberán transcurrir cuando menos 20 días durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal y si se trata de un ejercicio o mas revisado, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente el aviso de prórroga dentro del plazo inicial de 20 días.

El mismo Código, señala en su artículo 46 que se podrá iniciar una nueva visita sobre las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos ya revisados, siempre y cuando se compruebe que existen hechos diferentes a los ya revisados, y por cuya visita se deberá sustentar en información, datos o documentos proporcionados por terceros, para revisión de conceptos que no se hayan revisado con anterioridad.

Por otro lado, señala el Código de cita en su artículo 48, que cuando las Autoridades Fiscales soliciten de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria, se deberá indicar el lugar y el plazo en el cual se deben proporcionar dichos documentos o informes.

Posteriormente, señala dicho artículo que de los documentos o informes proporcionados, se formulará un oficio de observaciones, de forma circunstanciada, en donde se harán constar los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen el incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente, de su responsable solidario o de terceros.

De no haber observaciones, se comunicará al contribuyente o responsable solidario, mediante oficio, la conclusión de la revisión de los documentos presentados, sin embargo, de existir observaciones, se contará con un plazo de 20 días para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para optar por corregir su situación fiscal, de cuya corrección proporcionará copia a la Autoridad Fiscal, para lo cual podrá ampliar el término por quince días más, siempre que el contribuyente lo solicite antes del vencimiento del plazo respectivo y que se trate de varios ejercicios revisados.

Asimismo, las Autoridades Fiscales, de conformidad con el artículo 50 del citado Código, deben dar a conocer los hechos o contribuciones que hayan sido omitidas por el contribuyente, las cuales serán determinadas mediante resolución que se notificará personalmente dentro de un plazo de 6 meses contados a partir de que se levante el acta final de la visita.

Sin embargo, de conformidad con el artículo 51 del Código, en todo momento que las mismas Autoridades Fiscales conozcan hechos u omisiones por parte de terceros que puedan implicar el incumplimiento de las obligaciones fiscales, deberán dar a conocer el resultado al contribuyente o al responsable solidario, en el oficio de observaciones, a fin de que pueda presentar la documentación correspondiente para que puedan desvirtuar los hechos consignados en el mismo oficio, dentro del plazo de 20 días que establece el artículo 48 del Código Fiscal.

Por su parte, tratándose de la presentación de documentos, el contribuyente, de conformidad con el artículo 53 del citado Código, deberá presentar la documentación, que se le haya solicitado, tomando en cuenta que tratándose de libros y registros que formen parte de su contabilidad, deben ser presentados de inmediato; cuando se trate de documentos que deban de tener en su poder el contribuyente y se les solicite durante el desarrollo de la visita, será de 6 días; y para todos aquellos demás documentos se tendrán 15 días para su presentación, a lo cual se podrá ampliar hasta 10 días más cuando se traten de informes, cuyo contenido sea difícil de proporcionar o de obtener.

Con base en ello, una vez que las Autoridades Fiscales descubren que un contribuyente realizó mayores erogaciones que sobrepasan los ingresos percibidos, es en ese momento que las Autoridades deben seguir los siguientes pasos:

1. Comprobar el monto de las erogaciones;
2. Determinar la discrepancia con la declaración del contribuyente;
3. Dar a conocer a la persona física el resultado de la discrepancia;
4. Estimar los ingresos omitidos para efectos del Impuesto Sobre la Renta;
5. Proceder en su caso al requerimiento del ingreso omitido a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Por su parte, éste procedimiento a través del cual se determina la existencia de la discrepancia fiscal, tiene como sustento el propio artículo 107 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a través del cual las Autoridades Fiscales deben observar esa diferencia que han descubierto, haciendo una comparación entre los ingresos percibidos y los gastos realizados, durante un ejercicio fiscal, sin embargo, las mismas Autoridades, dejan de observar que puede existir la posibilidad que años anteriores se obtuvieron mayores ingresos por lo que muchas veces este procedimiento no se encuentra del todo justificado al no observar el origen de estos ingresos que fueron percibidos en ejercicios anteriores, por ello, éste artículo no precisa el método que han de seguir las Autoridades para determinar la presunción de ingresos, de las personas que realizaron mayores erogaciones en comparación con los ingresos declarados.

No obstante lo anterior, la misma Autoridad Fiscal cuenta con facultades de comprobación, a través de las cuales le permite requerir a los contribuyentes y demás personas relacionadas con ellos, para que exhiban y proporcionen los datos y otros documentos o informes que se les requieran, con la posibilidad de revisar la contabilidad, bienes y mercancías y así tener certeza sobre los ingresos percibidos y egresos realizados.

Posteriormente, el monto de las erogaciones se compara con la declaración anual del contribuyente, en donde se tienen registrados todos los ingresos que fueron efectivamente declarados.

Sin embargo, para el caso de no haber presentado declaración alguna, la Autoridad Fiscal considerará esa situación como si el contribuyente hubiere manifestado que la presentó señalando que no percibió ingreso alguno. No obstante que se tienen que declarar los ingresos percibidos por los préstamos y donativos solicitados cuando excedan de \$600.000.00, ya que de lo contrario, serán considerados como ingresos omitidos, por los que se debe pagar el Impuesto Sobre la Renta correspondiente.

En caso de que el contribuyente no estuviere obligado a presentar declaración del ejercicio, se considerarían los ingresos que los retenedores manifiesten haber pagado a cuenta de aquel.

Aun cuando el artículo no es preciso en señalar la forma y términos en que se darán a conocer los resultados de la discrepancia fiscal, es de señalar que al respecto el Servicio de Administración Tributaria ha expuesto que a través de un oficio que se notifique al contribuyente, se otorgará un término de 15 días para que pueda inconformarse o en su caso explicar la discrepancia, así como 20 días adicionales para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como para optar corregir su situación fiscal, sin que en su conjunto pueda exceder de 35 días para el plazo de entrega.

Sin embargo, la Autoridad Fiscal, al emitir el oficio de merito, debe fundar y motivar debidamente las circunstancias particulares por las cuales se le atribuye la discrepancia fiscal al contribuyente y con ello determinar el monto específico de las erogaciones que presuntivamente fue omiso en declarar, con la finalidad de dar certeza jurídica al contribuyente y pueda hacer valer los medios correspondientes de defensa en contra de la imputación realizada por la Autoridad, partiendo siempre del hecho en que le depara la carga de la prueba al contribuyente para desvirtuar lo dicho por la propia Autoridad.

Por lo que si el contribuyente no manifiesta inconformidad alguna en relación con la Discrepancia Fiscal que se haya descubierto, se considerará de manera presuntiva que fue omiso en realizar la declaración correspondiente por los ingresos omitidos y estará obligado al pago del Impuesto Sobre la Renta por la diferencia correspondiente.

5.5. Determinación del Impuesto Sobre la Renta, ante la existencia de una discrepancia fiscal.

De conformidad con el artículo en estudio, se deben presumir como ingresos percibidos y que no fueron declarados por las personas físicas, aquellos por los cuales se generaron las erogaciones correspondientes, para proceder al cobro de estos ingresos a través del procedimiento administrativo de ejecución.

No obstante lo anterior, se puede destruir el hecho que las presume, ofreciendo pruebas que desvirtúen tal circunstancia, en adición a las manifestaciones que al respecto se hagan valer para desacreditar dicha presunción

Por lo que las Autoridades Fiscales, han establecido el criterio número 24/2007/CFF, mismo que en su parte conducente señala:

“24/2007/CFF Presunción de ingresos. Se dará a conocer mediante oficio el resultado de la comprobación regulada en el artículo 107 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

De conformidad con los artículos 46, fracción IV y 48, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, como resultado del ejercicio de las facultades de comprobación se harán constar los hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las obligaciones fiscales, según sea el caso, en la última acta parcial o en el oficio de observaciones.

Por otro lado, para los efectos del artículo 107, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación, conozcan que un contribuyente persona física realizó erogaciones superiores a los ingresos que hubiere declarado en ese mismo año, deberán dar a conocer el resultado al contribuyente, mediante oficio en el que se le otorgue el plazo previsto en la fracción II del precepto legal en mención.

Sin embargo, con independencia del oficio que se entregue, cuando las autoridades fiscales hayan detectado las omisiones en una visita domiciliaria, se deberá levantar acta parcial en donde haga constar la entrega de dicho documento.

Por lo tanto, de la interpretación armónica de los preceptos se concluye que la entrega del oficio a que hace referencia el artículo 107 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es independiente del levantamiento de la última acta parcial o del oficio de observaciones, documentos en los que debe constar la entrega del oficio mencionado.”

Criterio que señala que la determinación de la presunción de ingresos, se debe dar a conocer a través de un oficio, en el cual conste el resultado de la

discrepancia, para considerar que los ingresos estimados son acumulables en el ejercicio fiscal para la persona física que fue objeto del procedimiento y de ahí proceder al requerimiento del pago del impuesto omitido.

Presunciones que son importantes destacar, ya que las Autoridades para calcular el valor de los ingresos omitidos por los contribuyentes, parten de un hecho determinado y no por ello, totalmente cierto, aun y cuando se tome en cuenta la misma declaración realizada por el propio contribuyente, de ahí que las Autoridades parten de un indicio que admite prueba en contrario, que puede ser desvirtuado en cualquier momento por la Autoridad para declarar la existencia de la discrepancia fiscal.

A su vez, el Código Fiscal de la Federación, otorga como facultad a las Autoridades Hacendarias, la posibilidad de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados, han cumplido con las disposiciones fiscales, y en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales que no fueron pagados en tiempo, y en su caso comprobar la comisión de aquellos delitos fiscales.

De cuyas facultades, se debe destacar aquella por virtud de la cual se puede requerir a los sujetos antes mencionados la documentación que proceda y que al efecto sea necesaria, para determinar presuntivamente y en su caso estimar los ingresos percibidos por el contribuyente, para acreditar el origen y procedencia de los ingresos que no fueron declarados.

Sin embargo las mismas Autoridades, pueden solicitar en el ejercicio de sus facultades de comprobación, informes, datos o documentos, en incluso la presentación de la contabilidad, así como la derivada de las cuentas bancarias del contribuyente, ya sea a los responsables solidarios o a terceros con ellos relacionados, siempre y cuando se notifique debidamente tal solicitud y en donde

conste el objeto o propósito que se pretende con la obtención de dichos datos que se proporcionen.

No obstante que las Autoridades Fiscales, cuando conozcan de terceros, los hechos u omisiones que impliquen el incumplimiento de obligaciones fiscales de algún contribuyente o responsable solidario, le darán a conocer a estos el resultado de la resolución mediante un oficio de observaciones, para que puedan presentar la documentación correspondiente, con la finalidad de desvirtuar los hechos consignados en el mismo.

De ahí que la información obtenida por las Autoridades Fiscales, sirva de base para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, sus ingresos y el valor de los actos, actividades o activos, por los que se deban pagar las correspondientes contribuciones, con independencia de las sanciones a que haya lugar.

Presunción que surge a partir de ciertos momentos que realice el contribuyente, como pueden ser:

- Por oponerse u obstaculizar el inicio o desarrollo de las facultades de comprobación de las Autoridades Fiscales;
- Omitir presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades de comprobación;
- Por no proporcionar los libros, documentos y demás información requerida por las Autoridades Fiscales;
- Por omitir el registro de operaciones que generen ingresos; y
- Por el registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.

Por lo que los ingresos que hayan sido determinados presuntivamente, serán calculados por las Autoridades Fiscales, con la aplicación principalmente de los siguientes procedimientos:

- Utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente, en donde se tomarán como base los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondiente.
- A partir de información que haya sido proporcionada por terceros a solicitud de las mismas Autoridades Fiscales, cuando tengan relación de negocios con el contribuyente.

Posteriormente, las Autoridades Fiscales presumirán que existen impuestos que no fueron pagados, siempre que se actualice cualquiera de los siguientes hechos:

- Que existe información que se encuentre en la contabilidad o en cualquier documento que compruebe la existencia de operaciones celebradas por el contribuyente.
- Que existe información contenida en los sistemas de contabilidad o documentos de un Tercero que reflejen operaciones realizadas con el contribuyente.
- Que existen depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no están registrados en su contabilidad.
- Que existen depósitos superiores a \$1'000,000.00, en las cuentas bancarias de una persona que no está inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes.
- Por la diferencia que exista entre los activos registrados y las existencias reales; y
- Por omitir registrar la adquisición de bienes en su contabilidad.

Del resultado de la presunción de ingresos, se determinara el ingreso que fue omitido, para lo cual se tomara en cuenta el promedio del número de días que correspondan al periodo objeto de la revisión y al resultado se le aplicara la tasa o tarifa que corresponda por las operaciones realizadas.

El Código Fiscal de la Federación, señala que la información proporcionada a las Autoridades Fiscales, servirá para motivar las resoluciones que en su caso

emitan, y en la cual se determina el crédito fiscal, que deberá pagarse junto con sus accesorios.

En todo caso la carga de la prueba les corresponde a las Autoridades Fiscales para probar los hechos que motivan los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que dicha negativa, tenga implícita alguna afirmación.

Por lo que las Autoridades Fiscales, únicamente requieren probar la existencia del hecho conocido, para acreditar la existencia de algún ingreso omitido y con ello hacer notar el incumplimiento de las obligaciones del contribuyente.

De la disposición en estudio, se puede advertir, salvo prueba en contrario, que los contribuyentes han obtenido mayores ingresos por los que debe de pagarse el Impuesto correspondiente, de ahí que deba entenderse que dicha presunción parte de una actuación netamente administrativa, con la cual se determina en que casos el contribuyente obtuvo ciertos ingresos por los que se causó el Impuesto de merito para generar la obligación de pago.

Sin embargo, es de señalar que de generarse dicha presunción, puede provocar resultados contrarios al principio referente a la capacidad contributiva, ya que se obliga a pagar un impuesto, cuando ya se encuentra disminuido el patrimonio, por el cual se había realizado la correspondiente erogación para un fin determinado.

**DE LA DISCREPANCIA FISCAL
(ARTICULO 107 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA)**

CONCLUSIONES.

1. Las personas físicas, incluso a través de terceros obligados con ellos, deben pagar el Impuesto Sobre la Renta, cuando obtengan ingresos por la actividad que desarrollan, además de tener la obligación de expedir los comprobantes fiscales correspondientes y presentar la declaración en la que consten tales operaciones, así como presentar la información y demás documentos que así lo requieran las Autoridades Fiscales, así como de los terceros obligados.
2. Las Autoridades Fiscales a través de sus facultades de comprobación, pueden tener certeza sobre cualquier persona aun cuando no estén inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes, en virtud de las actividades que realizan y por las cuales pueden generar ingresos, de las cuales se pueden derivar en prácticas de evasión fiscal.
3. Se puede considerar como domicilio fiscal de las personas físicas que no se encuentran inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes, su casa habitación, en donde las Autoridades Fiscales pueden ejercer sus facultades de comprobación o en su caso iniciar el Procedimiento Administrativo de Ejecución, ya que se considera ese domicilio por presunción, como el principal asiento de sus actividades, además de establecer el vinculo entre la Autoridad y el contribuyente para dar a conocer al propio contribuyente sobre las omisiones en que ha incurrido.
4. Las deducciones son consideradas como una inversión que tienen como finalidad generar nuevos y mayores ingresos, deben ser aplicables para todas las personas físicas, sin importar que con ello se generen mayores obligaciones para el pago del impuesto en razón de la determinación de la base correspondiente.

5. Las declaraciones de los contribuyentes, son confesiones de las operaciones realizadas, aunque en las mismas se pueden apreciar errores que pueden ser subsanables por los propios contribuyentes, incluso antes de que las mismas Autoridades Fiscales inicien el ejercicio de sus facultades de comprobación.
6. La Ley de los Depósitos en Efectivo, constituye un efectivo medio de control sobre los contribuyentes que no se encuentran inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes, para que las Autoridades Fiscales puedan tener certeza sobre las operaciones realizadas y que son susceptibles del pago del impuesto, en adición a los informes y documentos proporcionados por las instituciones financieras para tales efectos.
7. El Impuesto Sobre los Depósitos en Efectivo, así como el propio Impuesto al Valor Agregado, constituyen un mejor impuesto recaudatorio para cubrir el Gasto Público, a diferencia del Impuesto Sobre la Renta, que únicamente lo pagan aquellas personas que se encuentran inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes.
8. El inicio de las Facultades de Comprobación por parte de las Autoridades Fiscales, puede iniciar por cualquier medio, incluso de la revisión que se haga a otro contribuyente, en donde las mismas Autoridades pueden derivar el motivo de dichas facultades para ejercerlas a efecto de comprobar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales.
9. Una vez ejercidas las facultades de comprobación sobre algún contribuyente por parte de las Autoridades Fiscales, de observar estas alguna irregularidad respecto de otro contribuyente, incluso de aquellos que no estén inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes, pueden realizar el ejercicio de nuevas facultades de comprobación, siempre y cuando hayan finalizado las respectivas facultades que comenzaron.

- 10.** Existe más probabilidad de que las Autoridades Fiscales, para revisar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales y con ello la posible existencia de alguna Discrepancia Fiscal de los contribuyentes, inicien una Visita Domiciliaria que una Revisión de Gabinete o una Revisión de Dictamen Fiscal, rendido por algún Contador Público Certificado, ya que el procedimiento que se desarrolla es en el domicilio del contribuyente, que es precisamente el lugar en donde se debe encontrar su contabilidad, así como todos los datos, documentos, papeles de trabajo y demás información, en donde se haga mención sobre la situación económica y financiera del contribuyente.
- 11.** Existe poca probabilidad de que las Autoridades Fiscales, puedan llevar a cabo dentro de sus facultades de comprobación, la Revisión de un Dictamen Fiscal, rendido por algún Contador Público Certificado, para verificar la existencia de Discrepancia Fiscal de algún contribuyente, ya que el mismo Dictamen es prueba plena para las Autoridades Fiscales sobre la declaración de los contribuyentes, que en comparación con las realizadas por éste directamente, ya que dicho Contador Público, actúa en colaboración con las Autoridades Fiscales para realizar la determinación de los impuestos que el contribuyente debe pagar y en atención a que éste se encuentra certificado para tales efectos.
- 12.** Las Autoridades Fiscales, en el ejercicio de sus Facultades de comprobación pueden observar irregularidades en el cumplimiento de las obligaciones fiscales de otros contribuyentes, por lo que para poder ejercer sus facultades de comprobación y poder verificar la situación fiscal de ese tercero, deben finalizar las facultades iniciadas en contra del contribuyente y derivado de ello, podrán solicitar información a ese contribuyente revisado en primer término a efecto de conocer e iniciar nuevas facultades en contra del Tercero con el relacionado, siempre y cuando motive su ejercicio de Facultades, de conformidad con la información descubierta, en comparación con los datos y registros asentados por éste contribuyente en sus respectivas declaraciones.

- 13.** Del ejercicio que realicen las Autoridades Fiscales de sus facultades de comprobación, derivado del requerimiento de datos, informes o documentos a un Tercero relacionado con el contribuyente sujeto a revisión, pueden observar las Autoridades Fiscales que existe una Discrepancia Fiscal, al hacer una comparación entre los ingresos declarados y las erogaciones realizadas, las cuales son mayores y no concuerdan con la declaración del contribuyente.
- 14.** La Ley del Impuesto Sobre la Renta limita el ejercicio de las Facultades de Comprobación de las Autoridades Fiscales, ya que la Discrepancia Fiscal inicia por la revisión de un ejercicio fiscal en donde se observan que existen mayores erogaciones que ingresos declarados.
- 15.** A través de la Discrepancia Fiscal, las Autoridades Fiscales pueden descubrir la defraudación fiscal que algunos contribuyentes pueden realizar al registrar mayores erogaciones que ingresos en un ejercicio fiscal.
- 16.** A través del procedimiento de Discrepancia Fiscal, se puede generar incertidumbre jurídica a los contribuyentes al no motivar debidamente el origen de la diferencia descubierta por las Autoridades Fiscales, debido a que únicamente éstas pueden revisar un ejercicio fiscal determinado, por ello admite prueba en contrario, para que el mismo contribuyente pueda hacer sus manifestaciones correspondientes y ofrecer las pruebas que considere oportunas para desvirtuar la Discrepancia Fiscal.
- 17.** Una mala administración de la contabilidad de un contribuyente, puede provocar que éste sea objeto de un procedimiento de Discrepancia Fiscal y que por ello no pueda ofrecer los medios necesarios para desvirtuar la diferencia descubierta por las Autoridades Fiscales.

**DE LA DISCREPANCIA FISCAL
(ARTICULO 107 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA)**

BIBLIOGRAFIA

- BLASCO DELGADO CAROLINA, LOS INCREMENTOS Y DISMINUCIONES DE PATRIMONIO EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS, VALLADOLID, LEX NOVA, 1997.
- CALVO NICOLAU, ENRIQUE, TRATADO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, TOMO I, ED. THEMIS, MÉXICO,
- DOMÍNGUEZ MOTA Y CALVO NICOLAU. ESTUDIO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. DOCAL EDITORES. 2004. MÉXICO.
- DE LA GARZA SERGIO. DERECHO FINANCIERO MEXICANO. PORRÚA, S.A. 1979. MÉXICO.
- DE LA CUEVA, ARTURO. DERECHO FISCAL. EDITORIAL PORRÚA, MÉXICO, 1999.
- FERNANDEZ HERRERO ENRIQUE Y GOROSPE OVIEDO JUAN IGNACIO, REFLEXIONES EN TORNO AL NUEVO IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS, ED. CIVITAS EDICIONES, ESPAÑA, 1999.
- FLORES ZAVALA ERNESTO, ELEMENTOS DE FINANZAS PÚBLICAS MEXICANAS, EDITORIAL PORRUA, MÉXICO, 1995.
- FONROUGE GULLIANI. DERECHO FINANCIERO I Y II. DEPALMA. 1978. BUENOS AIRES.
- GALINDO GARFIAS, IGNACIO, TEORÍA DE LAS OBLIGACIONES, EDITORIAL PORRUA, 2ª ed., MEXICO, 2003.
- GIORGETTI ARMANDO. LA EVASIÓN TRIBUTARÍA. 1961. BUENOS AIRES.
- HALLIVIS PELAYO, MANUEL, TRATADO DE DERECHO FISCAL Y ADMINISTRACION TRIBUTARIA DE MÉXICO, Ed. Tax Editores, México, 2003
- JARACH DIÑO. CURSO SUPERIOR DE DERECHO TRIBUTARIO. BUENOS AIRES. 1972.
- JIMENEZ GONZALES, ANTONIO, LECCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO, ED. THOMSON, MÉXICO, 2004.
- JOHONSON, OKHUYSEN EDUARDO. IMPUESTO SOBRE LA RENTA A PERSONAS FÍSICAS, 3ª EDICIÓN EDITORIAL HUMANITAS, MÉXICO 1983.
- LANGARICA CALVO CÉSAR. ESTUDIO CONTABLE DE LOS IMPUESTOS.

PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS Y CONTABLES. 1981. MÉXICO.

- LOMELI CEREZO, MARGARITA. DERECHO FISCAL REPRESIVO. EDITORIAL PORRÚA, AÑO 1994, PP, 276.
- LÓPEZ ESPADAFOR, CARLOS MARIA, LAS DEDUCCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS, VALLADOLID, LEX NOVA, 2001
- MABARAK CERECEDO DORICELA, DERECHO FINANCIERO PUBLICO, ED. MCGRAW-HILL, MÉXICO, 2007
- MARGAIN MANATOU EMILIO. INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE SLP. 1973. MÉXICO.
- MARGAIN HUGO. COMPILACIÓN DE LEYES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (1921-1953). SHCP 1957. MÉXICO.
- MARTUL-ORTEGA. YEBRO PERFECTO. LA JUSTICIA FISCAL Y EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. UNIVERSIDAD DE SANTIAGO COMPOSTELA. 1973
- OROZCO FELGUERER LOYA CARLOS, EL ABC DEL PATRIMONIO PERSONAL, DOFISCAL EDITORES, 2.- ED. MÉXICO, 2008.
- OROZCO-FELGUERES LOYA CARLOS, INGRESOS PRESUNTOS DE LAS PERSONAS FÍSICAS, ED. DOFISCAL, MÉXICO, 2008.
- PEREZ RON JOSE LUIS, LAS EXENCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS, VALENCIA, TIRANT LO BLANCH, 1999
- PÉREZ ROYO, IGNACIO. MANUAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. MARCIAL PONS, MADRID, 2000.
- PETIT EUGÉNE, TRATADO ELEMENTAL DE DERECHO ROMANO, ED. EDITORA NACIONAL, 1949, MÉXICO
- POINT MESTRES MAGIN Y PONT CLEMENTE JOAN-FRANCESS, ANÁLISIS Y APLICACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS, 2º ED. ED. CIVITAS, ESPAÑA, 1994.
- PORRAS LÓPEZ ARMANDO. DERECHO FISCAL. TEXTOS UNIVERSITARIOS S.R. 1977. MÉXICO.
- PUGLIESE, MARIO, INSTITUCIONES DE DERECHO FINANCIERO, ED. PORRUA, MÉXICO, 1976.
- QUINTANA VALTIERRA, JESÚS. DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. EDITORIAL TRILLAS, AÑO 1998, PP, 371.
- RECASENS SICHES, Luis, INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO, Ed. Porrúa, 13 ed., México, 2000.
- RODRÍGUEZ MEJÍA, GREGORIO TEORÍA GENERAL DE LAS CONTRIBUCIONES.

EDIT. PORRÚA, 1^A EDICIÓN, MÉXICO 1994.

- ROJINA VILLEGAS, RAFAEL, DERECHO CIVIL MEXICANO, VOL. V, OBLIGACIONES, ED. PORRUA, MÉXICO, 1976.
- SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO, SISTEMA DE DERECHO FINANCIERO, TOMO I, UNIVERSIDAD DE COMPLUTENSE DE MADRID.
- SANCHEZ GOMEZ, NARCISO, DERECHO FISCAL MEXICANO, ED. PORRUA, MÉXICO, 2008.
- SANCHEZ GOMEZ, NARCISO, LOS IMPUESTOS Y LA DEUDA PÚBLICA, ED. PORRUA, MÉXICO, 2000.
- SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, MAYÓLO. DERECHO FISCAL. EDITORIAL CÁRDENAS, AÑO 1990, PP, 709.
- SÁNCHEZ LEÓN, GREGORIO. DERECHO FISCAL MEXICANO, TOMO I Y II, CÁRDENAS EDITOR Y DISTRIBUIDOR, DÉCIMA PRIMERA EDICIÓN, MÉXICO, 1998.
- TAMAYO Y SALMORAN, ROLANDO, Y Otros, TEORIA DEL DERECHO Y CONCEPTOS DOGMATICOS, Ed. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, MÉXICO.
- TAPIA TOVAR, JOSÉ. LA EVASIÓN FISCAL. EDITORIAL PORRÚA, AÑO 2000.
- VALDÉS VILLAREAL MIGUEL. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE REGULAN LAS CONTRIBUCIONES. UNAM/FCE. 1972 MÉXICO.
- VENEGAS ALVARES, SONIA PRESUNCIONES Y FICCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN MÉXICO, MÉXICO, UNAM, 2007.
- VILLEGAS, HECTOR B. CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO, ED. ASTREA, 8^o ED. BUENOS AIRES, 2002.

LEYES Y MATERIAL DE APOYO

- CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS
- CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN
- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
- JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS JUNIO DE 1917 A DICIEMBRE DE 2009, SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION
- GACETA PARLAMENTARIA DE LA CAMARA DE DIPUTADOS.
- DIARIO DE LOS DEBATES DE LA CAMARA DE DIPUTADOS.
- DICCIONARIO DE REAL ACADEMIA DE LA LENGUA ESPAÑOLA, 22.- ED,