



UNIVERSIDAD LASALLISTA

BENAVENTE

FACULTAD DE DERECHO

Con estudios incorporados a la Universidad
Nacional Autónoma de México

CLAVE: 8793-09

**“LA AUSENCIA DE SEGURIDAD JURÍDICA
EN LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL”**

TESIS

Que para obtener el título de

LICENCIADO EN DERECHO

Presenta:

JESÚS PANTOJA GARIBAY

Asesor:

LIC. ROBERTO JOSE NAVARRO GONZALEZ

Celaya, Gto.

JUNIO 2012.



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.

ÍNDICE

Página

Introducción

CAPÍTULO I

Antecedentes históricos de los Impuestos

1.1	Época Antigua	1
1.2	Época Media	3
1.3	Época Prehispánico	6
1.4	Época Colonial	7
1.5	Época Moderna	8

CAPÍTULO II

Concepto de Impuestos

2.1	Concepto de Impuestos de diversos autores	52
2.2	Concepto de Impuestos del Código Fiscal de Federación	54
2.3	Definición Personal de Impuestos	55

CAPÍTULO III

Impuestos

3.1	Base Constitucional	56
3.2	Presupuesto de Egresos	58
3.3	Presupuesto de Ingresos	59
3.4	Principios Doctrinarios	59
3.5	Tipos de Impuestos	61
3.6	Impuestos Sobre la Renta	63

3.7	Impuesto del Valor Agregado	65
3.8	Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios	65
3.9	Impuesto al Activo	65

CAPÍTULO IV

Elementos De los Impuestos

4.1	Sujeto	67
4.2	Sujeto Activo	67
4.3	Obligaciones del Sujeto Activo	69
4.4	Sujeto Pasivo	71
4.5	Obligaciones del Sujeto Pasivo	71
4.6	Capacidad del sujeto pasivo	78
4.7	Tercero en relación Tributaria	80
4.8	El objeto	84
4.9	El supuesto Legal	85
4.10	Base, Tasa y Tarifa	90

CAPÍTULO V

Historia de la Resolución Miscelánea Fiscal

5.1	Generalidades	92
5.2	Comparativo entre las Resoluciones Misceláneas De 1998, 2000 y 2001	125

CAPÍTULO VI

Naturaleza Jurídica de la Resolución Miscelánea Fiscal

6.1	Definición de la Resolución Miscelánea Fiscal	146
6.2	Problemática en la publicación de la Resolución Miscelánea Fiscal	146

6.3	Vicisitudes entre las leyes especiales y Resoluciones Misceláneas Fiscales	147
-----	----------------------------------------------------------------------------	-----

CAPÍTULO VII

Función Legislativa Material por parte del Ejecutivo a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

7.1	Generalidades	150
7.2	Proceso Legislativo	150
7.3	Autoridad Facultada para expedir Leyes	152
7.4	Artículo 16 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal	152
7.5	Artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal	153
7.6	Crítica al Respecto	156

CAPÍTULO VIII

Ausencia de Seguridad Jurídica de las Resoluciones Misceláneas Fiscales

8.1	La seguridad Jurídica	158
8.2	Inseguridad del Contribuyente en Materia Fiscal	158
8.3	Ponencias de los Contribuyentes	162

Conclusiones

Bibliografías

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación tiene como objetivo analizar un tema que ha sido poco explorado por parte de los tratadistas en materia fiscal y que, en consecuencia ha tenido una escasa profundidad de análisis por parte de los estudiosos del derecho. Mas no así por los propios litigantes y practicantes del derecho fiscal, tales como contadores, administradores y los propios abogados litigantes. El estudio que se propone está dirigido a la facultad reglamentaria que tiene el Presidente de la República, en específico a las disposiciones de carácter reglamentario que integran a la llamada Resolución Miscelánea Fiscal, ordenamiento que es utilizado diariamente por todos los profesionistas que tienen relación con la materia fiscal y que observan las deficiencias e injusticias que dichas disposiciones traen consigo, ya sea por falta de técnica jurídica en su elaboración o por criterios arbitrarios de la autoridad fiscal al emitirla. Reglas que tienen fines notoriamente recaudatorios y que buscan de manera ilegal obtener un control excesivo sobre las operaciones y actividades que realizan los contribuyentes en su hacer diario, a efecto de tener un incremento en las contribuciones que se recaudan por dicha autoridad.

El tema del presente trabajo de tesis tiene gran relevancia actual, ya que durante los últimos tiempos el derecho fiscal ha evolucionado notablemente, evolución que es reflejo del cambio acelerado que ha sufrido la relación de todos los contribuyentes con las leyes fiscales y de aquellos con la propia autoridad fiscal. Relaciones que por su complejidad y velocidad de cambio han tratado de ser reguladas por el poder ejecutivo federal a través de la Resolución Miscelánea Fiscal, la cual establece disposiciones que el poder Ejecutivo, en ejercicio de su facultad reglamentaria, emite para el control de los contribuyentes.

Esta facultad reglamentaria que es exclusiva del titular del Ejecutivo, es ejercida por autoridades distintas a ésta, pero sin que hasta el momento

se haya declarado su inconstitucionalidad por derivarse de una autoridad incompetente.

Por el contrario, se reconoce por parte de nuestro más alto tribunal la validez de la resolución miscelánea fiscal, en base al argumento de que dichas normas tienen como objetivo facilitar dentro del ámbito de su propia competencia la aplicación de las leyes fiscales, es decir, se establece como válido que la autoridad intente instruir a través de la miscelánea, la forma de aplicación de la ley, definiendo los métodos para su aplicación en concordancia con sus propias atribuciones.

Así, en primer lugar se debe establecer que la resolución miscelánea es un conjunto de disposiciones de carácter reglamentario, que han traído como consecuencia nuevas obligaciones y derechos a todos los contribuyentes, siendo estas reglas extensas y vastas, muchas veces más complicadas que las propias leyes fiscales, reglas que, como anteriormente se expresó, se emiten supuestamente con el fin de facilitar la aplicación y ejecución de las leyes, pero que además intentan eficientar el control administrativo de la autoridad fiscal sobre los contribuyentes y la recaudación de contribuciones de éstos.

Lo cual no siempre lo hace en forma justa y equilibrada, ya que en ocasiones la resolución miscelánea va más allá del propósito primigenio de la facultad reglamentaria, en el sentido de facilitar la exacta observancia y aplicación de las leyes expedidas por el poder legislativo, y es en este momento cuando al poder ejecutivo se arroga facultades que sólo corresponden al poder legislativo, violando el principio constitucional de la división de poderes así como el de reserva de ley.

De donde se ve el constante incremento de atribuciones por parte de las autoridades fiscales para poder dictar normas que materialmente tienen el carácter de legislativas, pero que son emitidas por dichas autoridades

fiscales. Así esta facultad para emitir reglas de carácter general se hace a través de una incorrecta e ilegal delegación de facultades propias del Congreso de la Unión, delegación que se realiza mediante las leyes que el propio poder legislativo emite, violando con esto el principio de división de poderes y los principios constitucionales de legalidad y seguridad jurídica, así como de reserva de ley. Colocando a los contribuyentes en estados de incertidumbre, injusticia y arbitrariedad ante facultades tan omnímodas conferidos a las autoridades fiscales, por lo que es necesario que nuestro sistema legal realice reformas que permitan, en primer lugar, al ejecutivo federal poder llevar acabo la administración y ejercicio de sus atribuciones, pero a su vez reconocer y delimitar la materia y supuestos en que las autoridades administrativas puedan emitir las disposiciones reglamentarias.

Esto es así ya que la resolución miscelánea fiscal debe estar condicionada a una ley, siendo su único propósito ayudar a su comprensión y aplicación. Por lo que es intención del presente trabajo realizar un análisis desde un punto de vista constitucional y legal de la resolución miscelánea, analizando la facultad reglamentaria que tiene el Poder Ejecutivo, iniciando con una breve descripción de nuestro sistema tributario, siguiendo con la clasificación de la resolución miscelánea en la doctrina así como dentro de nuestro sistema jurídico para después analizar el fundamento constitucional en que se basa la autoridad fiscal para emitir dicha resolución miscelánea pasando por el análisis de la delegación de facultades que tienen las distintas autoridades tributarias para dictarlas, delegación que se encuentra contenida en las leyes expedidas por el Congreso y que en forma indebida dan facultades al ejecutivo para legislar en asuntos que son competencia exclusiva del poder legislativo; también se tratará el problema que enfrentan los gobernados cuando estas disposiciones violan las garantías constitucionales, en específico, los principios de legalidad y seguridad jurídica, haciendo que las leyes fiscales sean más complejas y en ocasiones injustas ya que en lugar de facilitar la aplicación de las obligaciones impositivas, con reglas y disposiciones realmente generales y fáciles, la

autoridad administrativa emite dichas disposiciones en base a un criterio arbitrario, desigual e injusto que conlleva a que los contribuyentes se encuentren sujetos a actos y resoluciones administrativas que sean inconstitucionales e ilegales, y cuyos efectos jurídicos coloquen a los gobernados en verdaderas situaciones incertidumbre jurídica.

Los anteriores temas se desarrollarán en cuatro capítulos los cuales tenderán a desarrollar y explicar la presente tesis de licenciatura. Por lo que el primer capítulo expone en forma general los conceptos básicos de nuestro sistema tributario, analizando en forma breve lo que debemos entender por Estado y las facultades que se le atribuyen, en específico en materia tributaria, desarrollando más detalladamente la potestad tributaria y su conceptualización dentro de nuestro sistema jurídico así como su interpretación que se hace a través de la teoría.

El segundo capítulo tiene como objetivo explicar y desarrollar la facultad reglamentaria que tiene el Presidente de la República, exponer los fundamentos constitucionales y legales que la sustentan, desarrollar los distintos actos mediante los cuales se manifiesta la facultad reglamentaria y como las diversas autoridades tributarias pueden ejercerla, así como explicar en particular, los principios que limitan a dicha facultad.

El tercer capítulo pretende exponer en forma breve las garantías y los principios constitucionales que toda disposición en materia fiscal debe contener, por lo que se hace una descripción de lo que debemos entender por dichas garantías, concatenando a dicha idea lo que debemos entender por los principios que deben regir toda norma fiscal tratando de expresar en qué consisten y su naturaleza dentro de nuestro sistema mexicano.

Por último en el cuarto capítulo, se explica lo que debemos entender por la llamada resolución miscelánea fiscal y además se hace un análisis de los tres primeros capítulos desarrollados en el presente trabajo de tesis en

contraposición de la resolución miscelánea fiscal para el ejercicio del 2004, analizando punto por punto si dicha resolución cumple con lo expuesto con los primeros capítulos del presente trabajo de tesis.

Por último y debido a la complejidad del derecho tributario y a su constante y rápido desarrollo, y a la necesidad de que se permita que las leyes fiscales se adecúen a la realidad de los contribuyentes y de las autoridades tributarias, se propone una reforma constitucional y legal en materia tributaria que permita una fácil comprensión y aplicación de las leyes fiscales, respetando las garantías y principios consagrados en la Constitución, pero a su vez se logre por parte de la autoridad hacendaria una eficiencia en la recaudación de todas las contribuciones al ejecutar y aplicar las leyes fiscales dentro de su esfera administrativa.

Por lo que se toma en cuenta la dificultad técnica, legislativa y administrativa de adecuar a nuestro sistema mexicano, un eficiente pero respetuoso sistema tributario, que logre eficacia y que a su vez evite el incremento por demás ilegal de las facultades de las autoridades fiscales, derivado por una creciente ignorancia y falta de técnica legislativa por parte de nuestros legisladores, la cual se subordina a las iniciativas expuestas por la propia Secretaría de Hacienda, trayendo como consecuencia la imposibilidad del propio poder legislativo de emitir las normas que permitan estar actualizadas con la realidad que viven los contribuyentes.

Por lo que el desarrollo del presente trabajo tiene como propuesta explicar la realidad de la resolución miscelánea fiscal dentro del ámbito teórico de nuestro sistema tributario, así como explicar su naturaleza, origen y sustento dentro del sistema legal, exponiendo las contradicciones que existen y a su vez enunciando una propuesta para tratar de subsanar la falta de técnica legislativa y la creciente ignorancia de nuestros legisladores en las distintas materias que están encargados de regular. Afirmando que es necesario que el poder legislativo se especialice en la técnica y problemática

que representa todo el conjunto de las disposiciones tributarias, observando en primer término las garantías y principios consagrados en nuestra constitución, para de ahí realizar las adecuaciones necesarias para obtener los objetivos antes descritos; Por lo que es necesario que se creen estructuras legales eficientes a través de un verdadero conocimiento de la materia y que tengan el objetivo entender y solucionar la realidad jurídica y técnica de los contribuyentes a efecto de tomarlos en cuenta al emitir las disposiciones legales y a su vez regular las facultades cada vez mas crecientes de las autoridades fiscales.

El método utilizado en el presente trabajo es mayormente el método comparativo el cual consiste en exponer las diferencias entre las diversas instituciones jurídicas que se tienen para la emisión de la resolución miscelánea fiscal, para apreciar su coherencia y sus peculiaridades respecto con el objeto que se pretendo comparar, así se establece una análisis entre el ser y el deber ser. Por lo que dicho método tiene como fundamento los principios que la teoría y la propia legislación vigente establece para después de hacer un análisis lógico jurídico se llegue a la proposición que fundamenta en la tesis. De lo anterior se llega a la emisión de conclusiones que generan propuestas e infiere nuevos conocimientos.

CAPÍTULO I

ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LOS IMPUESTOS.

1.1 ÉPOCA ANTIGUA.

El antecedente más remoto de la tributación del Ciudadano, lo encontramos en la gens, que es algo parecido a un clan patrilineal, adoptado por los pueblos griegos y romanos en los primeros tiempos, la característica principal de la gens, es la autoridad política y religiosa que tiene el paterfamilias, contando con vínculos no solo de cognación (Parentesco Natural), sino también de Agnación (Parentesco Civil), siendo este uno de los elementos más importantes en los cuales se conformó la estructura de las antiguas ciudades, por ejemplo: dice la Historia que Roma, se constituyó con 3 tribus, y cada una de estas esta formada por trescientas gentes, que es el plural de gens.⁽¹⁾

En estas gens el tributo de respecto, se pagaba de manera libre y espontánea a los paterfamilias que eran como ya se dijo los que tenían el poder de la gens, pero escrito bien codificado u ordenado el tributo no existía aquí.

Se tiene conocimiento que las primeras leyes tributarias auténticas existieron en China, Egipto y Mesopotamia hace aproximadamente 5,000 años.

Así en Egipto, se utilizaban piezas de cerámica como recibos de impuestos, y tenían tanto poder los cobradores de impuestos del Faraón, que ante ellos, se debían arrodillar los “Contribuyentes”.

Se uso también en el medio oriente, el pago de impuestos con hombres, se dice que el Rey Salomón, utilizó miles de trabajadores, para talar los cedros que serían utilizados en la construcción y decoración de palacios y barcos, otro Rey, el de la isla de Creta llamado Minos, también recibía hombres como pago de tributo.

(1) La Sagrada Biblia, selecciones del Reader's Digest (Iberia), México, 1984.

Los reyes Babilónicos y Asirios, una vez que resultaban victoriosos en las guerras militares, levantaban monumentos en los cuales quedaba inscrito el tributo exorbitante que debería pagar el pueblo vencido, de esta forma quedaba plasmada su superioridad.

En Roma, los Ciudadanos Romanos, considerados como tales, no pagaban impuestos, ya que los pueblos sometidos a Roma, eran los que pagaban el Tributo, en lugar de los Ciudadanos. Precisamente en Roma es donde se da el Origen de la Palabra Fisco, que en el Derecho se llama al conjunto de Ordenamientos en Materia Fiscal, así diré que fisco viene de la palabra Fiscus, que significaba cesta de mimbres, y como los romanos acostumbraban guardar el dinero en cestos, se aplicaba al cesto que se utilizaba para tal fin. Posteriormente se utilizó esta palabra para designar el tesoro del príncipe y que se distinguía perfectamente del tesoro del Estado o Público, ya que este recibía el nombre de erario, así existió una definición precisa al respecto que nos señala Joaquín Estriche la cual establece lo siguiente: Fisci, id est, privatorum principii thesaurorum retio (dice Tácito, lib. 6 Annal, cap. 2) initio ab erario quod publicum populi Romaní, Herat separata fruit.

Posteriormente, continúa diciendo: se confundieron ambos tesoros bajo el nombre de fisco, y últimamente se llama fisco al erario del Estado, la llamada Hacienda Pública. (2)

Se dice que en estos tiempos, los recaudadores de impuestos eran tan odiados y despreciados, como lo eran en la edad media, los que tenían a su cargo los tormentos llamados verdugos.

(2) ESCRICHE Joaquín, Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia, ed. Tomo II, Ed. Manuel Porrúa, 1979, Pág. 707.

Continuando con el desarrollo histórico de los impuestos, debe decirse que en esta etapa, el impuesto, era establecido arbitrariamente por el rey o los soberanos, o bien por las clases dominantes de esa sociedad, además no obedecía a ningún principio de igualdad, equidad o justicia, por lo que como ya se expuso, incluso el tributo, se pagaba por medio de humanos, los cuales pasaban a propiedad de los soberanos, los cuales podían disponer de la vida de los esclavos a su antojo, incluso a costa de la misma, ya que en algunos pueblos fueron tan humillantes que los obligados al pago del mismo, deberían arrodillarse ante el cobrador y pedir gracia.

1.2 EDAD MEDIA.

Por lo que respecta a la Edad Media, es donde se ve un sistema mejor organizado por parte de los soberanos, para cobrar el impuesto, pero no menos humillante e injusto que en la antigüedad.

En esta época se estableció un sistema más minucioso de pago de contribuciones o tributos a los señores; estos pagos eran en dinero, en especie, o en servicios personales, ya fueran para el señor o para incluso los invitados del señor. Dentro de los servicios personales que debían prestar los siervos, pecheros o los habitantes de las villas, está, la de acompañar al señor a la guerra, permanecer de guardia en el castillo del señor feudal o rey, y como ya se mencionó la de hospedar y atender en su casa como huéspedes de honor a los visitantes del señor feudal que era su patrón y en muchas ocasiones su amo; tenía también el obligado que aconsejar o asistir al señor en los negocios que realizaba, los cuales con el transcurso del tiempo se fueron reglamentando, llegando a ser solo 3 en el año, en las siguientes fechas: en los tiempos de Pascua, Pentecostés y Nochebuena.

Había un tributo aún más directo al señor que era la obligación en cierto tiempo tenía el vasallo de cultivar la tierra, o almacenar los granos y cereales maduros del señor, debiendo hacerlo con sus manos y si contaba con instrumentos de labranza, utilizarlos para tal fin.

Si el obligado al tributo, se quería liberar de estas obligaciones debería pagar una cantidad llamada tasa de recate, al hacerlo, quedaba el siervo o vasallo, libre de todo tributo, solo que esta tasa, era muy alta, por lo que pocos eran los que quedaban liberados.

En las transacciones que hacía el siervo o vasallo, debía pagar en especie al Señor, como parte del producto de la cosecha de los granos, ganancias por la venta de este, y además de la cera que producía el siervo, parte debería ser destinada al señor feudal, para la iluminación y uso en su castillo.

Si eran ventas de animales, se percibía el tributo por medio de granos, o en metales ya fuera dinero o piezas de oro o plata.

Otro tributo que recibía el señor, era el de Banalidades, el cual era el pago que hacía el vasallo, cuando tenía la actividad de labriego, para cocer su pan utilizando en la alimentación de los suyos, en los hornos del señor, así como para pisar las uvas para la vid, o moler su trigo en su molino, propiedad del señor, así como para pisar las uvas para la vid, o moler su trigo en su molino, propiedad del señor y esto era obligatorio que lo hiciera en las propiedades del señor, ya que no era posible desarrollar estas actividades en otro lado, se le llamó Banalidades, por lo que implantaron o se hicieron saber a las comunidades por medio de bando, pregón o edicto.

Un antecedente que encontramos en esta época es el impuesto a la propiedad raíz, el cual fue denominado de pecho o talla, ya que el cobrador de impuestos, al momento en que se pagaba el impuesto, hacía una talla en un trozo de madera, entregándose este pedazo de madera como una especie de recibo por el pago. Ese impuesto se cobraba de manera regular, pero también se implantó en casos extraordinarios, por ejemplo: cuando se trataba del casamiento de la hija del señor, cuando se armaba caballero al hijo, cuando se pagaba rescate del señor y por la adquisición del equipo necesario para las cruzadas.

Otro impuesto que fue muy común en esta época fue el de mano muerta, y es cuando el señor tenía el derecho de adjudicarse la masa hereditaria cuando los

siervos o vasallos a su servicio, morían sin dejar hijos o bien no dejaban testamento, y como no tenían derecho a la herencia los parientes colaterales, el señor según su criterio o disposición, si autorizaba que estos percibieran la herencia dejada por el De Cujus, deberían pagar un rescate muy fuerte, el cual se le llamaba derecho de relieve. Igualmente, si algún extranjero moría dentro de su territorio, tenía el derecho de adjudicarse los bienes de este.

Por otra parte, en esta época también se implantó el pago del diezmo a la iglesia, el cual aún sigue vigente en nuestros días; que es la obligación de entregar el 10% del ingreso a esta.

En algunas cortes Europeas, se implantó la obligación de pagar un tributo por las denominaciones de nobleza otorgadas.

También en esta época, es cuando nace lo que ahora se conoce como cuotas de Autopistas, ya que se cobraba el impuesto de peaje, por circular determinados caminos o puentes de algún señor.

Aquí nace además en esta época, el impuesto de importación y exportación, y es que deberían pagar por la entrada o salida de mercancías de la ciudad con destino a otra ciudad. Asimismo, por la impartición de Justicia en los tribunales se debería pagar un Derecho por este servicio, el cual afortunadamente en nuestros días no existe, y aún más nuestra carta fundamental expresamente prohíbe cobro alguno.

Debe señalarse como situación muy importante, el hecho de que en esta época, los contribuyentes morosos o bien la evasión fiscal fue duramente castigada, incluso hasta con la pena de prisión privativa de libertad, utilizando para ello las torres construidas ex profeso, en donde se castigaba con tormentos a aquellos que no querían cumplir, dichas torres estaban en condiciones infrahumanas y ahí en muchas ocasiones, tuvieron que pasar el resto de su vida, algunos tributarios que no cumplieron con su obligación para con el señor.

1.3 MÉXICO PREHISPÁNICO.

Por lo que respecta a nuestro país, encontramos que al rey de Azcapotzalco, los aztecas, cuando este pueblo estaba bajo su dominio, deberían entregarle como tributo un chinamitla (chinampa), sembrado de frutos, y flores como tributo, posteriormente pidió al pueblo subyugado un tributo adicional, que consistía en una garza y un pato echado en un nido con huevos y al momento de entregarlo al soberano, los huevos deberían estar picando el cascarón, para salir las crías de estos.

Por lo que respecta al pueblo azteca, se deberían entregar tributos al Huey Tlatoani, consistente en boas de caucho, para el juego sagrado de pelotas, así como tributos pagados con personas que eran jóvenes, los cuales se sacrificaban como tributo a su vez a los dioses, entregando a estos el corazón de dichos sacrificios; otro tributo consistía en la entrega de Águilas, así como serpientes e insectos que servían de alimento para los pájaros habitantes de las reales pajareras.

Los aztecas, tenían sus cobradores de impuestos llamados Calpixques, los cuales se identificaban ante el pueblo y eran reconocidos por este, al portar en una mano una vara y en la otra un abanico.

El pueblo Azteca, imponía fuertes tributos a los pueblos vencidos en batallas; los cuales consistían en objetos de algodón, productos naturales, telas para elaborar ropa y piedras como onix y malaquita, lapislázuli, jade, obsidiana y otras, así como metales preciosos y animales preciosos como aves, jaguares, leopardos, con los primeros se elaboraron los grandes penachos de las máximas autoridades, los cuales tienen un valor incalculable. (3)

(3) SANCHEZ, Leon, Gregorio: Derecho Fiscal Mexicano Tomo I, ed. Decima primera, Ed. Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1998

1.4 ÉPOCA COLONIAL.

Ya en la etapa colonial en nuestro país, los Españoles impusieron diversas contribuciones como el “Quinto real”, el cual se destinaba al Rey de España, del botín obtenido en la conquista de algún pueblo o provincia, así mismo de tal botín, otro quinto correspondía a Hernán Cortés y el restante se repartía a los soldados.
(4)

Otros impuestos que se conocen son los de almirantazgo, que se pagaba por las maniobras de carga y descarga en puertos, de las mercancías que se transportaban, y tal impuesto era para el almirante de castilla.

El impuesto de Almojarifazgo, que puede ser un antecedente en Ibero América, del impuesto Aduanal, ya que se cobraba a los buques encallados tanto en los puertos de España como en México.

El impuesto de Avería, el cual se pagaba por la escolta se hacían los navíos reales, a los barcos que tripulaban mercancías, para evitar el robo por parte de los piratas.

En muchas ocasiones los Españoles abusaron de su autoridad en la nueva España, obligando a los indígenas mexicanos a pagar tributos en forma personal a veces de por vida, en minas, haciendas y granjas, a lo cual se dio la reacción de algunos colonizadores en contra de estas injusticias como es el caso de Vasco de Quiroga primer obispo de Michoacán, protector de los indios tarascos, los cuales llegaron a llamarle Tata Vasco, entre otros que lucharon porque no fuera tan cruel este tributo impuesto a los naturales.

Otro impuesto que pagaban los indios mexicanos, era el de peaje, o sea tránsito de personas, y la alcabala, que era el pago por transitar mercancías de una provincia a otra,

(4) PORRAS Y LÓPEZ, Armando, Derecho Fiscal, Ed. Porrúa, México, 1967

Los indios debían llevar su comprobante de pago y mostrarla a quien lo solicitara, si no lo traían consigo debería otra vez cubrir el impuesto aún cuando ya lo hubieran hecho.

Se establecieron otros impuestos como fueron el de Caldos, que gravaba a los vinos y aguardientes y el de lotería que gravaba esta actividad de juego de azar.(4)

1.5 ÉPOCA MODERNA

El impuesto sobre la renta se implanta en México en el año de 1921 durante una época en que se opera una profunda transformación social.

En la época de la colonia, el país sufrió una anarquía impositiva. Se dividió el suelo en más de ochenta territorios alcabalatorios. Se multiplicaron y yuxtapusieron un sinnúmero de impuestos especiales, sin ninguna estructura lógica, con la tendencia muy marcada de allegar fondos a la metrópoli, como consecuencia de la idea sustentada por los borbones sobre el rendimiento que debían proporcionarles las colonias que consideraban de su particular patrimonio.

Después de la independencia, durante el siglo pasado, se advierte la supervivencia de los anárquicos coloniales de carácter. Y esto fácilmente se explica si se tiene en cuenta que el país se enfrentaba con una grave crisis política, durante la cual peligró incluso su soberanía. Las luchas contra propios y extraños, culminaron con el triunfo de la república sobre el segundo imperio y el establecimiento en definitiva de la forma federal y democrática de gobierno.

Durante el período porfirista se significan por su labor hacendaría tanto Matías romero como José I. Limantour, quienes lograron una reorganización de los impuestos, sin que se propusieran reformas esenciales. (5)

(5) ESCOBAR Ramírez, German, Principios de Derecho Fiscal, ed. Tercera, Ed. OGS Editores, México, 1999

Fue durante el periodo revolucionario cuando en la política fiscal se operó una transformación radical con el impuesto del centenario de 1921, que inició la implantación del impuesto sobre la renta en México. La codificación de dichos impuestos, como ya se dijo, se presenta de acuerdo con un criterio cronológico, en la siguiente forma:

I.- Ley de 20 de julio de 1921. II.- Ley de 21 de febrero de 1924 y su reglamento. III.- Ley de 18 de marzo de 1925 y los reglamentos de 22 de abril de 1925 y de 18 de febrero de 1935. IV.- Ley de 31 de diciembre de 1941 y su reglamento. V.- Ley de 31 de diciembre de 1953 y su reglamento.

En cada caso se publica la ley correspondiente y enseguida sus modificaciones hasta su derogación. Inmediatamente después el reglamento de esa ley. Al final de las reformas de las leyes o reglamentos, índices especiales (lo que hoy conocemos como reglas publicadas en la resolución miscelánea) aclaran la vigencia de cada precepto para facilitar la consulta.

A continuación haremos un resumen de las leyes antes mencionadas:

I. LEY DEL CENTENARIO DE 1921

La primera ley del impuesto sobre la renta es en realidad un mero antecedente. Fue promulgada siendo presidente constitucional el general Álvaro Obregón y secretario de hacienda, don Adolfo de la Huerta el 20 de julio de 1921, estableció un impuesto de carácter extraordinario, pagadero por una sola vez y por lo tanto transitorio. Gravó los ingresos del comercio, de la industria, de la ganadería, los obtenidos por los profesionistas y los asalariados, así como los provenientes de la imposición de capitales en valores a rédito y de participaciones o dividendos en las empresas.

La base del impuesto fueron los ingresos o ganancias correspondientes al mes de agosto de 1921, y para ello se dieron reglas con la finalidad de prorratear

ingresos obtenidos en varios meses, de tal suerte que sólo se gravaran los correspondientes al mes de agosto.

Desde la vigencia de esta ley se señaló como sujetos del pago a los mexicanos y a los extranjeros, ya sea que estuvieran domiciliados en México o en el extranjero, siempre que sus ingresos reconocieran como fuente el territorio de la república mexicana, obligándoseles a calcular la tasa sobre sus ganancias brutas, sin permitir deducciones, amortizaciones o cualquier otro concepto.

Se establecieron algunos casos de exención para sujetos cuyos ingresos alcanzaban hasta la suma de \$100.00 mensuales y algunos otros de carácter general para los diplomáticos, cónsules y personas morales de interés público.

En el artículo 6to. Se estableció como destino de recaudación, dedicarla exclusivamente a la adquisición de barcos para la marina mercante nacional y realizar obras indispensables que habilitaran nuestros puertos; esas necesidades que desde entonces se consideraban urgentes, ya que el impuesto del centenario se iba a dedicar a resolver esos grandes problemas nacionales, ya que se necesitaban líneas propias de navegación, y reconstruir los puertos marítimos.

El impuesto se pagó en estampillas que llevaban la leyenda "centenario". Las distintas actividades que fueron gravadas, las denominó esta ley "cédulas" y a las tasas del gravamen, según los renglones que constituyen el ingreso en cada caso, se les llamó "categorías", que correspondían a una tímida progresión que iba de 1% a 4%, en cuatro escalones, según se tratara de ganancias de \$ 300.00, \$ 600.00, \$ 1,000.00 y más de \$ 1,000.00 mensuales, para comercio, industria y agricultura. Para los profesionistas las variaciones eran poco sensibles: las llamadas "categorías" iban de \$ 400.00 mensuales a \$ 1,200.00 con una tarifa progresiva de 1% a 4%. Para los asalariados de \$ 750.00 a \$ 1,200.00 la progresiva sólo se calculó de 1% a 3%. La colocación de dinero se gravó de \$ 250.00 a más de 750.00 con 1% a 4% de los rendimientos.

II. LEY DE 21 DE FEBRERO DE 1924

El 21 de febrero de 1924, siendo todavía presidente de la república el general Álvaro Obregón, su ministro de hacienda, Ing. Alberto J. Pani, le propuso la creación de una ley semejante a la del centenario, sólo que con carácter permanente, la que se promulgó el 21 de febrero 1924, denominándose "ley para la recaudación de los impuestos establecidos en la ley de ingresos vigente sobre sueldos, salarios, emolumentos, honorarios y utilidades de las sociedades y empresas". Como requisito de carácter constitucional, esta ley se apoyaba en el artículo 12 de la ley de ingresos del erario federal y en los incisos c) y d) de la fracción XII del artículo 1ro. de la ley de ingresos de la federación.

Este ordenamiento marca la implantación del impuesto en México, por haber sido ya de carácter permanente, en tanto que el anterior sólo se aplicó de manera transitoria. Se estructuró como dice su nombre, para gravar los ingresos personales provenientes de sueldos y honorarios y las utilidades de las empresas. Como se observa, se refería a dos de los conceptos que originan ingresos: la actividad de las empresas comerciales dedicadas a la industria, la agricultura y el comercio, en donde existe la combinación del capital y del trabajo y a los provenientes de la actividad personal, derivados del trabajo del hombre, ya sea asalariado o dedicado a una profesión liberal.

Se gravaron las utilidades de las empresas, con excepción de las que provenían de negociaciones agrícolas pertenecientes a particulares. La base del gravamen fue la utilidad percibida en el término de un año, ya fuera en dinero o en especie, y no se consideraron en la clasificación de ganancia, por tener carácter eventual, las donaciones, los legados y los ingresos por apuestas o loterías.

En forma especial, en el artículo 11, fracción IV, se excluyeron del gravamen las ganancias de capital, es decir, el aumento del valor de las propiedades por el desarrollo económico general o por la pérdida del valor adquisitivo de la moneda; salvo el caso de que se tratará de aumentos al valor de los activos, derivados de reinversión de las ganancias producidas por el negocio.

Cuando la revaloración de los activos de las empresas se hacía figurar en los balances, la ley los consideraba como ganancias gravables.

Para el cómputo de las ganancias líquidas, se admitieron una serie de deducciones del ingreso total sólo se dejó el establecimiento de estas deducciones al reglamento, lo cual vino a corregirse hasta el año de 1954, por considerarse que la base del gravamen en estos casos debe quedar establecida en la ley y no debe ser materia del reglamento.

La tasa del impuesto iba gravando paulatinamente las utilidades anuales superiores a \$ 2,400.00 con el 2%, hasta el 4% previsto para las utilidades mayores de \$ 100,000.00.

Desde entonces se creó la obligación de retener y enterar el impuesto a los asalariados, dándose oportunidad en casos de inconformidad contra los dictámenes de las juntas calificadoras de presentar "reclamaciones", otorgándose a los contribuyentes con esta medida, un derecho de defensa en la esfera administrativa.

Según el artículo 30, del producto del impuesto recaudado por la federación debería entregarse un 10% a la entidad federativa y un 10% al municipio donde se hubiera originado el ingreso gravable. Para que ambas entidades estuvieran en posibilidad de cumplir con las obligaciones que les ha encomendado la constitución, y gozar de la independencia necesaria, base de un régimen federal.

En materia de sanciones se prevén en los artículos 33 y siguientes las más frecuentes infracciones, derivadas de ocultaciones o irregularidades con fines de defraudación, determinándose para cada una de ellas una sanción específica que más tarde recogió el código fiscal de la federación, haciendo las modificaciones que se juzgaron pertinentes.

Quedó establecido el término de prescripción para el cobro de impuestos y multas por parte del estado en un lapso de cinco años.

El 5 de abril de 1924, se adicionó esta ley con una serie de artículos con el fin de gravar a las sociedades extranjeras por los ingresos provenientes de fuente de riqueza situadas en el territorio nacional marcando, desde el principio de la legislación del impuesto, la aceptación de la teoría de la fuente del ingreso gravable, que a la fecha sigue orientando los preceptos de la legislación vigente en el campo de la doble tributación internacional. Dichas adiciones también abarcaron, los ingresos provenientes de intereses, descuentos, réditos y otras formas de rendimiento de capital.

El causante en la imposición de capitales fue el acreedor, con responsabilidad solidaria para el deudor, y se previeron sistemas de vigilancia para el pago de este impuesto, con el auxilio de los notarios o corredores, prohibiéndose la autorización de escrituras sin la comprobación de que estaba al corriente en el pago del impuesto correspondiente a la operación de que se tratara y los jueces quedaron obligados a proporcionar informes a las oficinas de rentas, de todos los juicios presentados ante ellos con motivo del incumplimiento de algún contrato de imposición de capitales.

REGLAMENTO DE LA LEY DE 1924.

El reglamento de la ley de 21 de febrero de 1924, se promulgó el mismo día en que lo fue la ley. Se ocupa de señalar, en forma minuciosa, a los diversos causantes del impuesto sobre la renta, comenzando por los que obtienen ingresos de su trabajo personal, dando numerosos ejemplos al respecto, continuando con los profesionistas y artistas.

En el caso de las sociedades, estableció un pago provisional en el mes de julio, para liquidar el impuesto teóricamente causado en un semestre y señaló el mes de enero del año siguiente para que se hiciera la manifestación definitiva correspondiente al año anterior.

Quedó señalado el plazo de diez días para dar aviso de iniciación de operaciones, clausura o reapertura de las mismas, cambio de domicilio, de

nombre o de razón social y traspaso, siendo en líneas generales estos avisos los que actualmente se exigen, sólo que con un plazo más amplio.

El artículo 8vo. del reglamento, por demás importante, establecía las deducciones aprobadas, principalmente el costo de las materias primas; los fletes; el arrendamiento de los locales; los sueldos pagados; los gastos normales del negocio; los intereses por capitales tomados en préstamo y las primas para cubrir determinados riesgos del negocio; las pérdidas sufridas por caso fortuito o de fuerza mayor; una cantidad "razonable" por depreciación de las maquinarias y mobiliario y otra por amortización, que no debería exceder del 5% del capital social. En determinadas industrias, como la del petróleo, se podían fijar cuotas de depreciación especiales. Finalmente, serían deducibles los impuestos pagados al municipio, al estado y a la federación.

No se aceptarían como deducibles las reservas autorizadas por el código de comercio y las cantidades destinadas a la extensión de la actividad de la empresa, así como las invertidas en mejoras a la maquinaria, los edificios y las instalaciones, y, finalmente, la remuneración por el trabajo personal de los socios, criterio que es bien sabido ha experimentado modificaciones substanciales, sobre todo en materia de dividendos.

III. LEY DE 18 DE MARZO DE 1925

Con la experiencia obtenida durante el importante año de la implantación de este impuesto, y para agrupar nuevamente en un código la ley y el reglamento respectivo, al año siguiente se aprobó la tercera ley del impuesto sobre la renta, llamada a regir dieciséis años, de 1925 a 1941, que si bien sufrió una serie de reformas y adiciones explicables por la necesidad de incluir en el impuesto las nuevas manifestaciones del fenómeno económico, en constante expansión, puede afirmarse que fue la que arraigó en forma definitiva este impuesto en nuestro medio, y logró la definición de un conjunto de normas, aún presentes en la legislación en vigor. Esta ley fue expedida siendo presidente de la república el

general Plutarco Elías Calles y Secretario de Hacienda y Crédito Público el ingeniero Alberto J. Pani.

Tiene sobre la legislación anterior un mayor criterio de orden, y en sus diversos capítulos se agruparon: las disposiciones generales; las correspondientes a cada una de las siete cédulas que entonces se crearon con sus respectivas tarifas; los preceptos relativos a las declaraciones, forma y medio de recaudación, así como los preceptos de diversa índole relacionados con la mejor vigilancia del impuesto y, finalmente, el capítulo correspondiente a sanciones. Estas normas, inspiradas en la legislación precedente de 1921 y 1924, tomaron en cuenta la experiencia obtenida en el primer año de implantación del impuesto, considerado, como ya se dijo, la época experimental del mismo.

Continuaron exentas del pago del impuesto las empresas, sociedades, cámaras y corporaciones con fines benéficos, de cultura o de servicio público.

Esta ley recogió la idea de participación del impuesto establecida en la ley de 1924, destinando un 10% al estado y otro 10% al municipio, pero la condicionó al hecho de que esas entidades no gravaran las mismas fuentes que la ley de renta y, en todo caso, que si tales fuentes se encontraban gravadas por los municipios o entidades federativas, éstos redujeran sus tarifas disminuyéndolas en una proporción equivalente al 10% que otorgaría la federación. Con ello quería evitarse la concurrencia impositiva sobre la misma fuente.

La cédula 1 gravó los actos de comercio ejecutados de manera habitual o accidental y se definió con precisión la base del impuesto, consistente en la diferencia que arroje la resta entre el ingreso bruto y las deducciones autorizadas por el reglamento, con lo que se continuó con la tesis establecida en la ley anterior, de dejar las deducciones, elemento indispensable para la determinación de la base, a las disposiciones reglamentarias.

En el artículo 10 se dio el régimen reservado a las compañías extranjeras de navegación marítima, obligándolas a pagar un 2% sobre los ingresos obtenidos

por fletes y pasajes en los puertos de la república, prevención de todo punto acorde con la teoría de la fuente del ingreso gravable que se ha aceptado en nuestro derecho fiscal como solución para el caso de los conflictos impositivos de doble tributación internacional. En este mismo orden de actividades de carácter internacional, la ley, en su artículo siguiente, obligó a las compañías extranjeras de seguros, con domicilio fuera del territorio nacional, a liquidar un 3%, de las primas y premios obtenidos por pólizas contratadas en México.

Los actos accidentales de comercio fueron gravados por una cuota proporcional del 4%, disposición que vino a modificarse hasta las reformas introducidas para el año de 1954.

La tarifa sufrió un aumento de una unidad en cada uno de los tantos por ciento fijados en ella para las empresas explotadoras de concesiones del estado, salvo el caso de los bancos, con lo cual la progresión de la tarifa aumentó hasta el 9% para estos casos.

Tanto la cédula II, industria, como la cédula III, agricultura, descansan sobre las prevenciones estipuladas en la cédula I por cuanto a la base, tarifas y demás elementos substanciales.

La cédula IV, referida a la imposición de capitales, se ocupó de precisar con mayor objetividad los conceptos generadores del impuesto en esta cédula, tales como intereses, descuentos, anticipos, depósitos, fianzas, obligaciones, bonos, acciones, arrendamientos y otras operaciones o "inversiones de capital", que quedaron gravados en este capítulo de la ley.

En el caso de los diversos contratos relacionados con la inversión de capitales en que no se determinara el interés correspondiente, la ley fijó el 6% anual y lo hizo extensivo para las operaciones en que se pactara un interés más bajo. El mismo precepto, artículo 23, reconoció algunas excepciones a la anterior regla general, tratándose de depósitos judiciales, bonos y obligaciones de instituciones bancarias o emitidas por empresas de servicios públicos y otras análogas.

La cédula V gravó las percepciones obtenidas por causantes que de manera habitual o accidental explotaran el subsuelo o una concesión otorgada por el estado. Si tales ingresos los obtenía el causante por ser socio de la compañía explotadora, quedaban gravados en cédula II. Asimismo quedó dentro de la órbita de esta cédula la aportación, enajenación, transmisión de la propiedad de una concesión otorgada por el estado a un particular, o la realización de esas operaciones con los derechos para la explotación del subsuelo. La tarifa fue de 10% proporcional sobre el monto total de percepciones eventuales o periódicas derivadas de la explotación del subsuelo o de concesiones, y del 10% sobre los ingresos obtenidos en las operaciones de enajenación o aportación, aplicado sobre la diferencia entre el costo de la concesión o del derecho y el precio de la aportación o enajenación.

La cédula VI gravó con dos tarifas, la a y la b, los ingresos de los asalariados. El impuesto progresivo fue ascendiendo, en la tarifa a, del 1% para los sueldos de \$ 2,000.01 al año, hasta el 4% asignado a los de \$ 45,000.00 en adelante. El mínimo exento se determinó en la cifra de \$ 2,000.00. de acuerdo con la tarifa 13, las cuotas del impuesto se redujeron para quienes obtuvieran hasta \$ 12,000.00 de ingresos al año y residieran en el distrito federal o en ciudades fronterizas con los estados unidos, por haberse tenido en cuenta el mayor costo de la vida en esos lugares, pero quienes percibieran de \$ 12,000.00. En adelante, quedaban sujetos a las mismas cuotas que se señalaban en la tarifa a. el mínimo de exención para los asalariados gravados en esta tarifa fue de \$ 2,500.00 anuales.

Con la evolución de este impuesto en México, especialmente si se transforma en impuesto personal, las deducciones por cargas de familia deberán aceptarse, determinando cantidades suficientes para esa finalidad, medio eficaz para lograr que el pago de la carga signifique el mismo esfuerzo para todos. De esta suerte se equipara automáticamente la capacidad contributiva de sujetos con el mismo ingreso, pero con distinto número de hijos y parientes que sostener.

La cédula VII gravó a los profesionistas, artesanos y artistas; los ingresos anuales de los dos primeros quedaron sujetos al pago del impuesto de acuerdo con las siguientes tarifas diferenciales: la primera, igual a la tarifa a, aplicable a los profesionistas, artesanos y asalariados que no radicaran en las zonas más caras, con idénticos desgravámenes por cargas de familia; la segunda tarifa para esos mismos causantes con domicilio en las zonas de gastos de manutención más elevados, igual que la tarifa 13 de la cédula anterior, y con el mismo sistema de aumento en las deducciones para las personas mantenidas por el contribuyente y, finalmente, una tarifa c para los deportistas y artistas de espectáculos y los que obtuvieran ingresos por funciones a su beneficio, con tasas más altas que iban de 1% a 10%, según que la percepción diaria fuera de \$ 6.01 a más de \$ 5,000.00 las deducciones de los ingresos por gastos de sostenimiento de familia en este caso eran de \$ 1.00 por una persona a \$ 2.50 cuando fueran cuatro.

Como obligaciones generales de los causantes, con excepción de los de cédula VI, existían la de llevar los libros de contabilidad que se fijaron en el reglamento, y para los de cédula I y II que debieran llevar dichos libros, la de practicar un balance anual, cuya fecha no podía ser variada sin anuencia de la secretaría de hacienda.

El artículo 48 estableció un término de cinco años para la prescripción de la acción fiscal de cobro de impuestos y sanciones. En igual término prescribía la acción de los contribuyentes para reclamar la restitución de lo pagado indebidamente.

Más adelante varió el lapso de la prescripción, dejándose el de cinco años para la autoridad y restringiéndose a dos años el correspondiente a los particulares, criterio que se sustenta por la diferencia que existe entre los intereses fiscales, que a todos nos atañen por su naturaleza superior, y los de los particulares que sólo afectan a determinados individuos.

Por decreto de 3 de agosto de 1927, se modificó la tasa del 6% que gravaba los rendimientos de la imposición de capitales, para aumentarse a la del

8%, y en esa misma fecha la tarifa aplicable a la cédula vi, asalariados, se incrementó de 4% a 8% para sueldos mayores de \$ 3,750.00 mensuales. Sin embargo, esta situación vino a modificarse por decreto de 13 de enero de 1928, que restableció la tasa proporcional del 6% en la cédula de imposición de capitales y aminoró hasta el 5% la progresión en la tarifa que gravaba los sueldos mayores de \$ 4,000.00, incluyéndose, en esta ocasión, un aumento del 5% aplicable a honorarios semestrales superiores a \$ 24,000.00, percibidos por profesionistas.

El 28 de diciembre de 1931 se plantearon reformas trascendentales, siendo presidente de la república Don Pascual Ortiz Rubio y Secretario de Hacienda Don Luis Montes de Oca. Por virtud de ellas, se señaló un máximo exento hasta de \$ 10,000.00 anuales de ingresos para agricultores, comerciantes e industriales, y un tratamiento distinto a estos causantes con ingresos mayores de \$ 100,000.00, del reservado a los que obtuvieran de \$ 10,000.00 a \$ 100,000.00, cuyas utilidades estimadas por giros, con una tarifa específica para los mismos, vino a crear en México el sistema francés del rendimiento probable de las negociaciones (Chiffre d'Affaires), que a la fecha se mantiene para los causantes de menor importancia sujetos a clasificación.

La tarifa para los comerciantes con ingresos mayores de \$ 100,000.00 sufrió un aumento hasta llegar al 12% aplicable a utilidades mayores de \$ 500,000.00, dejándose libres de impuestos los primeros \$ 2,000.00 de utilidad, exención que sólo se reconocía a las personas físicas y no a las personas morales obligadas a pagar al 2% por la utilidad obtenida hasta \$ 5,000.00.

Por reformas introducidas en decreto de 3 de abril de 1933, se continuó gravando la imposición de capitales con la misma tasa del 6% proporcional, sólo que se determinó una tasa diferencial del 3% sobre el rendimiento de las obligaciones y bonos aludidos en la ley de títulos y operaciones de crédito, con lo cual se inicia el tratamiento favorable a los títulos-valores que a la fecha concede exención, tanto a los emitidos por el estado como por particulares.

El 29 de diciembre de 1933 se aprobaron modificaciones importantes a la ley del impuesto sobre la renta que consistieron, particularmente, en un aumento a las tarifas que gravaban la utilidad de los comerciantes. Se incrementó al 4% proporcional el impuesto sobre las sumas obtenidas por premios o primas derivados de reafianzamientos, asimismo se gravó. A las empresas que explotaran comercialmente bienes inmuebles, cuando perciben ingresos por arrendamientos en la explotación comercial de sus inmuebles, son sujetos del impuesto.

Se procedió a agrupar en la cédula I las actividades del comercio, lato sensu, incluyéndose al comercio propiamente dicho, la industria, la agricultura y la ganadería, tocándole a la cédula II imposición de capitales; a la III la explotación de concesiones sobre el subsuelo; a la IV los salarios y a la V los honorarios. Fue hasta 1954 que se reimplantaron las primitivas siete cédulas.

La cédula II, que gravaba la imposición de capitales, introdujo una substancial reforma al aprobar, por primera vez para estas actividades, tasas progresivas aplicables a los ingresos gravables anuales, que iban de 6% para los ingresos de \$ 2,400.00, hasta 16.3% sobre los ingresos superiores a \$ 500,000.00, y se estableció un sistema de anticipo del impuesto, consistente en un 10% del importe del ingreso gravable, pagadero en timbres.

En postreras modificaciones a la ley de 18 de marzo de 1925, se estableció la exención del impuesto sobre las primas de reaseguros pagadas por las compañías mexicanas a las extranjeras, por riesgos que pudieran ocasionarse en el territorio nacional, con el propósito de vigorizar el sistema de las instituciones de seguros del país.

REGLAMENTO DE 22 DE ABRIL DE 1925.

El reglamento de la ley que se ha venido comentando, se inicia con una serie de normas relativas a las declaraciones que estaban obligados a presentar los contribuyentes y los plazos para exhibirlas. Se estableció la necesidad de la

acumulación de los ingresos obtenidos en dos o más empresas gravadas en una misma cédula y que pertenecieran a un mismo dueño. Por virtud del artículo 4to., Las sociedades que estuvieran vinculadas, aun cuando tuvieran personalidad jurídica distinta, podían presentar sus declaraciones con datos consolidados, siempre que obtuvieran permiso de la secretaría de hacienda, y sólo con su intervención esta política podía ser variada, para que presentaran independientemente sus manifestaciones.

REGLAMENTO DE 18 DE FEBRERO DE 1935.

El reglamento de la ley de 1925 había sufrido una serie de reformas, modificaciones y adiciones, que obligaron a reordenar todos estos preceptos en uno nuevo, publicado el 18 de febrero de 1935, en el cual además de las disposiciones elaboradas con anterioridad, se introdujeron algunas nuevas, con la finalidad de regular las situaciones hasta entonces no previstas.

IV. LEY DE 31 DE DICIEMBRE DE 1941

La vigencia por casi diecisiete años de la ley expedida en 1925, retocada a través de una serie de reformas, hizo urgente la aprobación de un nuevo texto que incluyera "con criterio sistemático" todas las normas referentes a la materia, lo que dio lugar a la ley de 31 de diciembre de 1941, aplicada desde el 1o. De enero del año siguiente y que fue promulgada siendo presidente de la república el general Manuel Ávila Camacho y secretario de hacienda el Lic. Eduardo Suárez.

La cédula II concedió exención a los bonos de la deuda pública mexicana.

La cédula III sufrió un aumento en su tasa hasta llegar al 33% aplicable a ingresos gravables superiores al medio millón de pesos.

La cédula IV gravó los ingresos mensuales superiores a \$ 166.66 hasta \$ 200.00 con el 1.3%, concediendo exención a una cantidad inferior.

El impuesto anual para los causantes de cédula V se determinó únicamente a base de clasificación en categorías.

Por reforma al artículo 15 en su tracción IX bis, se creó el impuesto sobre dividendos que repartieran sociedades mexicanas o extranjeras que actuaran dentro del territorio nacional.

La tasa reservada a los dividendos fue la del 8% proporcional y quedaron exentos de la progresiva. Según el artículo 17.

El impuesto sobre dividendos se transformó, denominándose de entonces en adelante impuesto sobre ganancias distribuibles.

El 30 de diciembre de 1947 se iniciaron reformas del impuesto, modificándose el artículo 14 para excluir del gravamen los ingresos derivados de arrendamientos efectuados por sociedades civiles.

Finalmente, la ley de 1941 sufrió sus últimas reformas el 29 de diciembre de 1952 las cuales abarcaron no sólo el impuesto sobre la renta, sino el impuesto sobre utilidades excedentes. Por virtud de estas reformas, la exención de que gozaban los dueños de coches de alquiler se limitó al propietario de un solo automóvil de alquiler destinado al transporte de pasajeros.

REGLAMENTO DE 31 DE DICIEMBRE DE 1941.

El reglamento de la ley del impuesto sobre la renta de 1941 siguió los lineamientos del reglamento anterior en cuanto a su división lógica y a la forma de presentar las materias de que trata, sólo que se hicieron algunas adiciones a los textos, en concordancia con las modificaciones que había sufrido la ley.

Se mejoraron las normas de vigilancia fiscal sobre las contabilidades, de tal suerte que no se admitían gastos que no estuvieran consignados en su asiento respectivo aun cuando hubiera documentos que los acreditaran, ni se autorizaban

deducciones de cantidades correspondientes a otros ejercicios, del que comprendiera la declaración.

Posteriormente, en diciembre de 1949, se implantó una nueva serie de reformas al reglamento, entre las cuales se destaca la del artículo 27, fracción VII, destinada a regular la determinación del costo para los causantes con ingresos mayores de cinco millones de pesos, con lo cual se abrió un régimen de mayor control para estos causantes, obligándolos a llevar, mediante los registros necesarios, una contabilidad de costos, con sus peculiaridades para comerciantes, industriales, agricultores y ganaderos.

LEYES CONEXAS CON EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Entre las leyes más directamente relacionadas con el impuesto sobre la renta, se publican las siguientes.

a) Ley del impuesto extraordinario sobre ingresos de 31 de julio de 1931 y su reglamento;

b) Ley del impuesto sobre ausentismo de 14 de febrero de 1934 y su reglamento;

c) Ley del impuesto sobre exportación de capitales de 29 de agosto de 1936 y su reglamento;

d) Ley del impuesto de la renta sobre el superprovecho de 27 de diciembre de 1939, y,

e) Ley del impuesto sobre utilidades excedentes de 29 de diciembre de 1948.

LEY DEL IMPUESTO EXTRAORDINARIO SOBRE INGRESOS

El 31 de julio de 1931 se expidió la ley del impuesto extraordinario sobre ingresos, que gravaba las actividades a que se refieren las cédulas del impuesto sobre la renta, actividades que esta ley menciona expresamente en su artículo lo.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE UTILIDADES EXCEDENTES.

El 29 de diciembre de 1948 se creó la ley del impuesto sobre utilidades excedentes, que tiene como antecedente la que se acaba de mencionar. En la exposición de motivos 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. A fin de evitarlo, el gobierno no contaba sino con dos armas: o bien aminorar el gasto público destinado al programa de desarrollo económico, frenando la inflación, o, por otra parte, aumentar los impuestos a los de mayores recursos. Como este segundo camino fue el escogido, se creó nuevamente el impuesto que tiene como base las utilidades obtenidas, en relación con la inversión realizada en la empresa.

IMPLANTACIÓN DE SIETE CÉDULAS.

Otra de las reformas medulares de la ley consiste en la división de las cédulas en siete grupos, volviendo al sistema propuesto por la ley de 1924. para ello se dividió la cédula 1 en sus tres actividades predominantes: comercio, industria y agricultura, incluyendo en esta última la ganadería y la pesca para que ocuparan, respectivamente, las cédulas 1, ii y iii. La necesidad de escindir en tres la cédula 1, se justifica por la diversidad de las materias que regula y que requieren un tratamiento fiscal distinto. No todas las actividades económicas deben estar igualmente gravadas y el estado, a través de su política impositiva, puede y debe impulsar las que se encuentran en desfavorables condiciones. Además, desde la época en que se fusionaron todas las actividades mercantiles en una sola cédula, fue indispensable hacer una excepción para el caso de la agricultura, al darle una protección especial con la mira de estimular a esa

actividad substancial para la economía del país. En efecto, para alentar las inversiones hacia la agricultura y ganadería, las tasas de la cédula 1 se redujeron 50%.

La ley hace una distinción fiscal para las actividades de tipo comercial, todas ellas incluidas en la cédula 1 reservándoles un capítulo especial, para mayor claridad, cuando abarcan un número considerable de contribuyentes, por su importancia y por su tratamiento específico, el cual dio nacimiento a capítulos como el de la "venta en abonos", tan frecuente en nuestro medio y el de las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, con lo que se logra orientar mejor al contribuyente, que fácilmente encuentra las normas específicas en un capítulo por separado.

Se podría objetar que son actividades de carácter comercial las desarrolladas por la industria, la agricultura y la ganadería; Por ello es pertinente reafirmar que al dividirse la antigua cédula i en las tres primeras de la ley vigente, la división tiene un carácter fiscal, justificado por el distinto tratamiento que es necesario dar a cada una de estas tres actividades.

Cédula I, no se da una definición genérica de lo que debe entenderse por acto de comercio, en tanto que la cédula II, destinada a la industria, dedica un artículo para definirla, y la cédula III, determina lo que debe considerarse como agricultura, ganadería y pesca. Aquello que no se encuentre dentro de las definiciones específicas de cédula II y de III, está en la cédula I, la cédula matriz de donde se desgajaron la II y la III. De esta suerte no hay lugar a dudas en cuanto a la interpretación de la ley.

Las actividades que quedan gravadas al mismo tiempo en la cédula III y en la cédula II, al industrializar sus productos el agricultor, el ganadero o el pescador, se resolvió gravarlas con el 75% de la tabla de la cédula II, para evitar el sistema objetable de la ley anterior, que por el solo hecho de industrializarse los productos del campo, los gravaba con la tasa de cédula i, sin la protección otorgada a los agricultores y ganaderos.

La íntima relación que guardaba la ley del impuesto sobre la renta, con la ley del impuesto sobre utilidades excedentes, hizo que se transformara esta última en una tasa aplicable a los casos que la ley determina, manejándose con mayor facilidad en un solo cuerpo legal, y se elevó de \$200,000.00 a \$300,000.00 el ingreso anual que debe percibir el sujeto para quedar gravado en esta tasa, excluyéndose a las empresas de capital medio.

La ventaja otorgada a cambio del sistema rígido de cuota, consiste en liberar a estos contribuyentes de llevar libros de contabilidad, para lo cual se requieren los servicios de un especialista, a quien se deben pagar honorarios, recargando los gastos de los pequeños negocios. En vez de los libros de contabilidad, estos contribuyentes sólo están obligados a llevar un sencillo libro de ingresos y egresos, para registrar las entradas brutas obtenidas en el año y poder hacer la clasificación prevista en la ley y pagar la cuota establecida para cada caso.

REDUCCIÓN DE COEFICIENTES DE LA CALIFICACIÓN ESTIMATIVA.

Las calificaciones con utilidades estimadas proceden cuando los datos proporcionados por el contribuyente, para la calificación de sus declaraciones, son defectuosos o insuficientes. Si el sujeto del impuesto no cumple con las obligaciones consignadas en la ley, la mencionada tabla de las utilidades estimadas viene a suplir los elementos que el contribuyente, por múltiples motivos, no está en condiciones de proporcionar a los órganos calificadores, ya sea porque procedió en forma irregular o sencillamente porque no tuvo a la mano los elementos técnicos indispensables exigidos por la legislación. Para estos casos se creó el sistema de utilidad estimada, puesto que de otra suerte no hubiera podido el erario hacer otra cosa que imponer sanciones por el incumplimiento de la ley.

Si se hace una tabla comparativa entre los índices derogados y los vigentes, se encontrarán renglones que sufrieron una reducción desde un 20% a

un 50%, todo lo cual ameritó un estudio económico de las variadas actividades mercantiles, de los sueldos al gravamen en cédulas I, II y III.

PAGOS PROVISIONALES DEL IMPUESTO.

La ley introdujo en este aspecto una substancial reforma. Los contribuyentes en las cédulas I, II y III y en la tasa sobre utilidades excedentes, tenían la obligación de hacer tres pagos a cuenta del impuesto que resultara con motivo de un año de actividades. Los anticipos se calculaban de acuerdo con el impuesto pagado en el ejercicio inmediato anterior. Este método, sencillo a primera vista, provocaba, sin embargo, la entrega de cantidades que en definitiva no adeudaba el contribuyente y naturalmente se daba ocasión a la devolución de los pagos en exceso.

Consecuentemente, se tuvo el propósito de modificar esta injusta situación y se reformó la ley en dos sentidos: Se modificó el sistema del pago provisional con la mira de exigir a los causantes la parte proporcional del impuesto que realmente tienen que cubrir al finalizar el ejercicio, independientemente de la cantidad de impuesto que hubieran tenido que enterar en el año inmediato anterior, tomando para ello en consideración los ingresos obtenidos durante la parte proporcional del año que abarque el anticipo.

La otra reforma consistió en aceptar la compensación cuando, debiendo el erario alguna cantidad como resultado de las calificaciones, el contribuyente es deudor, a su vez, de alguna suma por concepto de anticipos.

SUELDOS.

En forma somera, se señalaran las reformas sobresalientes en la cédula IV. Las cédulas IV y V se mantuvieron con el mismo contenido de la ley derogada. La primera de las citadas gravando los sueldos, y la segunda los honorarios. Esto fue la consecuencia de haber llevado las antiguas cédulas II y III a las VI y VII, respectivamente, para darle cabida a la división de la primera cédula en tres. El

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

HONORARIOS.

La cédula v acepta un sistema optativo de calificación y clasificación. La primera forma de tributación respeta los lineamientos del ingreso gravable y deducciones autorizadas, y la segunda, clasifica según los ingresos brutos anuales y señala una cuota fija. En esta materia también se atendió la solicitud de la iniciativa privada.

El anticipo del 1.4% que se venía cubriendo en el momento de la percepción de honorarios, se aumentó al 2% con la finalidad de que al terminar el ejercicio no se tengan que erogar fuertes sumas como resultado de la aplicación de las tarifas. Sin embargo, eso no significa aumento en las tasas, sino en los anticipos del impuesto.

IMPOSICIÓN DE CAPITALS.

Por lo que toca a la cédula VI, deben hacerse dos referencias, los dos entornos al gravamen previsto para las utilidades repartibles. La primera consiste en el aumento del por ciento reducible de las utilidades dedicadas a la reinversión y que tiene singular trascendencia en nuestro medio y viene a robustecer el legítimo anhelo de industrializar el país, para crear una economía fuerte y suficiente para cubrir nuestras propias necesidades. Y la segunda, será el comentario al aumento de la tasa proporcional del 10% al 15% que grava las utilidades distribuibles.

La primera reforma que viene a alentar las reinversiones, consiste brevemente en lo siguiente: en la ley anterior solamente se admitía una deducción

del 10% de las utilidades distribuibles, para ser dedicadas a la reinversión y otorgarles la exención del impuesto sobre dividendos.

Estas nuevas inversiones pueden realizarse o bien por una ampliación del capital, haciendo que nuevos inversionistas adquieran acciones, o bien distraendo de las utilidades repartibles un por ciento destinado a la reinversión.

En la ley se creó una deducción a la utilidad repartible del 20% además del 10% ya concedido en la legislación anterior, siempre que esa suma se dedique a crear una reserva adicional de reinversión, con los requisitos ya establecidos, de la previa aprobación de la asamblea y el necesario registro en la contabilidad de la empresa.

En este aspecto hubo un cambio substancial del proyecto de reformas a la ley. Entre los requisitos establecidos en dicho proyecto, que se dio a estudiar a la iniciativa privada, se obligaba a invertir la cantidad destinada a la reinversión en valores del estado o en valores aprobados por la comisión nacional de valores. Como consecuencia de las objeciones presentadas tanto por escrito, como en las juntas celebradas con el secretario de hacienda, se suprimieron estos requisitos para hacer más eficaz la reinversión y no obligar a las empresas a distraer sumas considerables en inversiones en valores, y así cumplir con una de las reiteradas promesas del régimen.

El estado está empeñado en favorecer el desenvolvimiento industrial del país, para darle fuerza suficiente y lograr el imperativo de crear esa forma la actividad mercantil, propiciada por el movimiento revolucionario y conquistar la autarquía que nos permita vivir de nuestros propios recursos, transformándolos en los distintos satisfactores de consumo general. Impulsar la industria equivale a impulsar el desarrollo económico de México y, en consecuencia, se favorece al comercio, a la agricultura, a la ganadería, se amplía la ocupación y se beneficia, en definitiva, al conglomerado.

Las utilidades que se retiren para ser repartidas, vieron aumentado el gravamen del 10% al 15%, medida adoptada teniendo en cuenta las necesidades del erario y considerándolo como un factor más para invitar a los accionistas a reinvertir sus utilidades, y no separarlas para disponer de ellas.

Por cuanto a la cédula VII, se puede sintetizar la reforma haciendo mención de que las normas que aparecían indebidamente en el reglamento, se cambiaron a la ley, y se precisó el alcance de la fuente gravable, cuando un tercero percibe ingresos derivados de concesiones, permisos, autorizaciones o contratos otorgados por el estado. ⁽⁶⁾

REGLAMENTO DE LA LEY DE 1953.

Después de este breve panorama de las principales reformas de la ley, se hará una referencia general a las modificaciones introducidas al reglamento. Al igual que la ley, se modificó su estructura, siguiendo los lineamientos de la ley que reglamenta. En distintos capítulos se agruparon las normas de carácter procesal y adjetivo que señalan la manera de cumplir con las obligaciones establecidas en la ley. Se hacen referencias a cada una de las cédulas, siguiendo el orden lógico del movimiento de todo negocio, desde el nacimiento, desarrollo y extinción de las obligaciones previstas, para lo cual se va desde el aviso de apertura, las declaraciones y manifestaciones anuales, hasta la clausura de los negocios.

Este último renglón está íntimamente ligado a la cédula II y se introdujo una importante innovación: sin que se pretenda imponer a los causantes la obligación de llevar sistemas complicados de contabilidad de costos, se les pide que acompañen a su declaración, un estado que, mediante una clasificación de los elementos del costo, en sus renglones principales de materias primas y materiales directos, de mano de obra directa, y de gastos indirectos de fabricación, referidos a los estados característicos del desarrollo de la fabricación, demuestre la forma como se integra el costo de lo vendido.

(6) Ley del Impuesto Sobre la Renta, México D.F., 1953

Con esta reforma se facilitarán notablemente las auditorías fiscales, las cuales se harán más rápidas en beneficio mutuo, puesto que las autoridades podrán abatir el rezago en calificaciones, en la medida en que éstas puedan realizarse más rápidamente y los industriales no verán entorpecido el movimiento normal de sus empresas, con la presencia dilatada, de los agentes fiscales en sus departamentos de contabilidad.

Las normas creadas sobre los costos se clasifican según los diferentes tipos de industria: Las de transformación, las extractivas, las dedicadas al ensamble y de los demás tipos genéricos. Esta importante innovación se consultó, como las demás reformas de la ley, con los representantes de las agrupaciones industriales.

Los contribuyentes en cédula I, por su parte, quedan obligados a registrar en su contabilidad, los costos de las mercancías que manejen y que deben aparecer en sus inventarios de principio y final del ejercicio, de tal manera que no puedan incurrir en ocultaciones de ingresos, ya sea aceptando los requisitos establecidos en el reglamento.

La ley del impuesto sobre la renta y su reglamento derogados, partían de la utilidad bruta, manifestada por los contribuyentes y señalaban de manera minuciosa las deducciones que podían hacerse, para obtener la utilidad gravable y a ella aplicarle las tarifas. La práctica vino a demostrar que en la aplicación de las deducciones al ingreso bruto declarado por los contribuyentes, no había defraudación y que las ocultaciones principalmente se realizaban en los elementos que constituyen la utilidad bruta.

El proyecto elaborado en la secretaría y que dio motivo a la ley actual, fue entregado, como ya se dijo, a los diversos sectores de la opinión pública interesados en la renovación de la ley. Representantes del comercio, de la industria, de la agricultura, de la banca, de las organizaciones patronales y, en general, todas las agrupaciones representativas de la actividad económica del país, oyeron con interés la exposición del secretario de hacienda, al mismo tiempo

que recibían el anteproyecto y se les invitaba a presentar su opinión y puntos de vista para elaborar el proyecto definitivo.

Las objeciones esenciales se orientaron en contra de la tasa complementaria. No obstante, nadie la consideró injusta, sino inoportuna. Se reiteró la vieja solicitud de las agrupaciones de comerciantes e industriales en el sentido de que la secretaría controlara mejor los impuestos existentes y se dejara para un paso posterior la reforma substancial del impuesto sobre la renta, para transformarlo en un impuesto global, que si bien es más justo y adelantado y alcanza las metas excelentes que pueden esperarse de este impuesto, requiere una mejor preparación.

Un estado respetado por su afán de rectitud y justicia, permitirá las mejores relaciones entre los causantes y el erario, para que unidos combatan la evasión y la ocultación con miras a la defraudación fiscal. Una vez que se vigile mejor el cumplimiento de los actuales sistemas impositivos, podremos dar un paso más hacia el progreso del derecho fiscal mexicano, creando el impuesto sobre la renta global, para cumplir cada día mejor las exigencias de generalidad y proporcionalidad de los impuestos exigidos por la ley fundamental.

REFORMAS A LA LEY DE 1954

ANTECEDENTES.

En el año de 1954 entró en vigor una nueva ley del impuesto sobre la renta y con ella se inició la tercera etapa legislativa de este impuesto en México.

Esta ley, además de incluir una serie de nuevos e importantes preceptos y de reagrupar, en forma lógica los correspondientes a la legislación anterior, rigió sin ninguna modificación durante los años de 1954 y 1955. Fue hasta 1956 cuando se introdujeron algunas reformas de consideración, a las cuales nos referimos más adelante.

El antecedente más remoto de la legislación del impuesto sobre la renta en su primera etapa, lo formaron las leyes de 1921, 1924 y 1925. La primera, llamada del centenario, fue la ley que estableció el impuesto sobre la renta en México; mas como era de carácter transitorio, debemos considerar la segunda y tercera de las citadas, como las que fundaron definitivamente este impuesto.

Con el desarrollo del gravamen sobre la renta, renglón cada vez más importante del erario federal, fue indispensable introducir en la legislación una serie de reformas, hasta llegar a la ley de 1941, con características de un nuevo ordenamiento, que abre la segunda etapa legislativa de este impuesto, y constituye el antecedente próximo de la ley de 1954.

A su vez, la ley de 1941 y su reglamento, sufrieron una serie de modificaciones necesarias por la transformación de la estructura económica del país, en intenso desarrollo industrial, así como por el cambio de criterio en la política fiscal, cuyas doctrinas más avanzadas aconsejan fincar las bases de la recaudación en impuestos directos sobre rendimientos, en vez de acudir a los indirectos a la producción, importación o venta de mercancías o servicios.

Las reformas a la ley y al reglamento de 1941, aparecieron agregadas a los artículos entonces existentes, mediante párrafos que con frecuencia no correspondían con el encabezado. En ocasiones se tuvo que recurrir al mismo número del precepto vigente, y para distinguir la reforma se usó la expresión "bis". Cuando ni de esta manera las reformas encajaban dentro del articulado de la ley, se incluyeron en los preceptos reglamentarios, aun cuando tenían carácter normativo por definir y precisar la base del gravamen, dando ocasión a litigios ante los tribunales. En estos casos los artículos del reglamento, por incluir reformas substanciales, fueron tachados de inconstitucionalidad, supuesto que su redacción rebasaba los límites que la constitución establece para la facultad reglamentaria, que debe quedar circunscrita al contenido normativo de la ley. Todo ello hacía de difícil comprensión los preceptos aplicables y se prestaban a errores y confusiones, lo cual se traducía en menoscabo de la recaudación o en litigios con los particulares.

En las reformas de 1954 se segregaron los preceptos indebidamente incorporados al reglamento para trasladarlos a la ley y se aprovechó la ocasión para hacer una nueva estructuración de títulos y capítulos que incluyera, en forma clara y lógica, el acervo de conocimientos obtenidos de la aplicación administrativa del impuesto.

Las reformas al reglamento, hechas en el año de 1954, dieron cabida a una serie de principios de contabilidad, indispensable para la mejor determinación de la utilidad gravable base del impuesto, y en vez de poner todo el énfasis en la procedencia de las deducciones admitidas, se cuidó de estudiar los elementos integrantes de la utilidad bruta, desde la adquisición de las materias primas o mercaderías hasta su venta, señalando en concreto normas para la determinación de los costos, de acuerdo con las distintas actividades mercantiles.

Transcurridos los dos primeros años de la aplicación de la ley y reglamento de 1954, la experiencia permitió a las autoridades hacendarías y a los institutos de profesionistas ligados con las doctrinas que informan este impuesto, un estudio cabal de las deficiencias y virtudes de la legislación, que obligó nuevamente a redactar artículos que se habían prestado a una interpretación anti lógica, a prever normas para los casos de las lagunas existentes, a proyectar artículos para regular situaciones no previstas que surgen como consecuencia del progreso económico del país y, finalmente a introducir modificaciones en los preceptos invocados por los contribuyentes con la única intención de disminuir inequitativamente la medida de la obligación tributaria.

Además, habiendo sido motivo de controversia judicial algunos artículos de la ley y del reglamento, a través del juicio constitucional de amparo, la suprema corte de justicia, en distintas ejecutorias, determinó la interpretación de los principios constitucionales de generalidad y proporcionalidad de los impuestos en casos concretos.

Ello originó algunos retoques en la legislación, con el ánimo de superar los problemas apuntados por el alto tribunal, y lograr, a través de una norma nueva,

respetar la tesis jurisprudencia asentada y que todos los contribuyentes cubran los impuestos aprobados, sin excepción, con la generalidad establecida en la ley suprema, evitando así que unos cuantos escapen a las cargas públicas por una ejecutoria que sólo los beneficia en lo particular, según la doctrina de la relatividad de la cosa juzgada, aceptada en nuestro juicio de amparo.

De las reformas a la ley de 1954, vigentes a partir del 1.º de enero de 1956, se hará enseguida un breve comentario a algunas de las más importantes.

MODIFICACIÓN DE LAS TARIFAS.

El artículo 55 de la ley, que contiene la tarifa para las actividades comerciales e industriales, sufrió un aumento en los niveles de utilidad más elevados. Hasta 1955, la progresión de la tarifa se detiene al llegar a un millón de pesos anuales, y señala que la utilidad superior a esa cifra se grave con el 33% de impuesto. Dicha tarifa se inicia con un mínimo exento, de dos mil pesos de utilidad anual; a partir de esa cifra se establecen treinta escalones de utilidades que van de una cantidad mayor de dos mil pesos, hasta la de un millón, y la carga fiscal se fija en 3.80% para el nivel más bajo, hasta llegar al 33% sobre utilidades mayores a un millón de pesos, todo esto conforme al principio de la tasa progresiva.

La reforma consistió en aumentar el tributo a los niveles superiores de utilidad, al gravar el exceso de un millón doscientos cincuenta mil pesos, con 34.50%; La mayor a un millón y medio, con una tasa de 36%; la que sobrepasa a un millón tres cuartos, con 37.50%, y la superior a los dos millones con 39%, o. en concreto, a las utilidades mayores de \$1 .250,000.00, se las gravó en cuatro escalones de \$ 250,000.00 cada uno, con un punto y medio por ciento de aumento, que en conjunto llegan a 6 puntos, de 33% a 39%.

Efectivamente, la reforma propuso en el artículo 177, una disminución en el impuesto de la tasa sobre utilidades excedentes, según la cual en ningún caso podrá sobrepasar dicho gravamen, el 10% de las utilidades excedentes gravables en esa tasa. Con esta medida habrá una reducción de la recaudación en este

concepto, que se compensa con el aumento a las tasas en las cédulas I y II, y con el tiempo permitirá, inclusive, una mayor recaudación, debido al progreso económico del país.

Debido a la protección fiscal otorgada a favor de la actividad agrícola, ganadera y pesquera, en la reforma no se incluyó un aumento en la tasa que grava las actividades de cédula III, insistiendo de esta suerte en los beneficios fiscales que a esas actividades desea otorgar el estado, para alentar su desarrollo.

CAPITALIZACIÓN DE LA REINVERSIÓN DE UTILIDADES.

La reinversión de utilidades es indispensable en un país en etapa de industrialización, como uno de los medios más sanos para contar con el capital suficiente, que junto con la técnica, el trabajo organizado y la materia prima, son indispensables en la producción. La política fiscal tendiente a favorecer la reinversión de utilidades en vez de ser repartidas entre los socios de las empresas ha sido una de las metas más firmemente perseguidas por el actual régimen. En distintas ocasiones y en diversos documentos públicos, tanto el presidente de la república, como el secretario de hacienda, han proclamado la necesidad de la reinversión de utilidades en los negocios, alentándola a través de medidas fiscales. La más importante al respecto es. Sin género de duda, la posibilidad de deducir de la base del impuesto sobre ganancias distribuibles, a que se refiere la fracción x del artículo 125, las reservas de reinversión aludidas por el artículo 138.

La legislación anterior a 1954, permitía una deducción del 10% de los dividendos destinados a crear o aumentar la reserva de reinversión, con los requisitos previos de la aprobación expresa de la asamblea y del registro en la contabilidad de tal decisión. Como resultado de la política de encauzar la reinversión de utilidades en la industria y en la ganadería, de 1954 a 1956 se permitió a los contribuyentes en las cédulas II y III aumentar las reservas de reinversión en un 20% más de la utilidad contable, que en consecuencia podía ser deducida y por su monto no pagar el impuesto en cédula vi. Como se previera en la ley de 1954 que el límite del 30% de reinversión de la utilidad con exención

fiscal en el impuesto sobre dividendos no fuera bastante, se adicionó un párrafo a la fracción f) del inciso II del mencionado artículo 138, en donde se estableció que con autorización de la secretaría de hacienda, el límite del 20% de la llamada reserva adicional de reinversión podía elevarse, sin determinar un máximo. Así se abrió la posibilidad de eximir del impuesto hasta el 100% a las ganancias distribuibles, es decir, la totalidad de la utilidad distribuible, siempre que pasa a formar parte de las reservas de reinversión.

Este tratamiento favorable en beneficio de los causantes que invirtieran las utilidades en los negocios industriales o comerciales, congruente con la política del desarrollo económico del país fue solicitado por un grupo importante de empresas, y el secretario de hacienda acordó que el límite del 20% se elevara en forma tal que permitiera la reinversión de la totalidad de las utilidades, con lo cual las empresas que lo solicitaron pudieran no distraer de sus ingresos los recursos que hubieran sido necesarios para pagar el impuesto sobre dividendos.

Como ello podría haber implicado un freno en el desarrollo industrial del país, como una medida de beneficio preponderantemente social, la secretaría de hacienda giró la circular del 29 de septiembre de 1954 cuyo contenido puede resumirse en los siguientes puntos:

Los industriales que hubieran contraído pasivos en moneda extranjera para la adquisición de activos fijos, y tuvieran saldos insolutos de dichos pasivos en la fecha de la devaluación, se permitió la reconsideración del valor en libros de pasivos en moneda extranjera, ajustándolo al tipo de cambio vigente a partir del 19 de abril de 1954, y se autorizó que la diferencia de valores se llevara precisamente a las cuentas de activo fijo, y fuera despreciable para efectos fiscales.

Todos los causantes que hubieran adquirido activos fijos con anterioridad a la fecha de la modificación de la paridad monetaria, y cuyas inversiones no hubieran sido totalmente redimidas para efectos fiscales, podrían aumentar el valor por redimir en un 40% con cargo a cuentas de valoración de los activos que aun cuando no fueran depreciables para efectos fiscales en las cédulas II o III si lo

serían en la cédula vi, al haber disminuido la utilidad contable que sirve de base para el cómputo del impuesto.

Este último método tiene por objeto, precisamente, lograr que alguna parte de las utilidades que se derivan de los negocios se destine con preferencia a la reposición de los activos, y para ello la medida más oportuna, fue pedir a los causantes que consideraran esa suma como un aumento de su costo y no como una mera separación de la utilidad.

La experiencia demostró, en la aplicación de los textos comentados, la urgencia que tenía la industria de reinvertir sus utilidades sin el pago del impuesto sobre dividendos, como se desprende del elevado por ciento de reinversión de utilidades registrado.

El impuesto sobre dividendos, antes de las reformas de 1954, ascendía al 10% de la utilidad repartible y la gravaba aun cuando se reinvertiera en la empresa, salvo el 10% de la reserva de reinversión mencionada. Con la ley de 1954, el impuesto sobre dividendos se aumentó al 15%, si bien es cierto se dio la posibilidad de desgravar el por ciento de utilidad reinvertido en la empresa, hasta considerar exento el total de las utilidades repartibles que fueran a crear o a incrementar las reservas de reinversión.

Sin embargo, la ley de 1954 siguiendo los lineamientos de la legislación anterior, estableció en el artículo 139 que las reservas de reinversión sólo podrían aplicarse para absorber pérdidas de capital, y en el caso de llevarlas al mismo, se causaba el impuesto sobre dividendos en cédula vi, excepción hecha de la reserva de reinversión del 10% a que alude el inciso e) de la fracción II del artículo 138.

En estas condiciones, en el momento de capitalizarse las reservas de reinversión, debía pagarse el impuesto sobre dividendos del 15%, cuando las sumas no habían sido repartidas a los socios o accionistas y de manera más segura formaban parte del capital de las empresas. Esta situación prevalecía aun

en el caso de la reserva legal que está obligado a constituir las sociedades, en los términos de la ley general de sociedades mercantiles.

La preocupación fiscal, al gravar la reinversión de utilidades en el caso de capitalizarse, tenía como fundamento el hecho de que pudiera utilizarse con ánimo de defraudación. Por ejemplo, una empresa podía constituir reservas por la totalidad de sus utilidades y proceder a capitalizarse sin el pago del impuesto sobre dividendos y, una vez lograda la capitalización, con fundamento en la ley general de sociedades mercantiles, podía decretarse una disminución de capital con reparto a los socios, lo cual dejaba al fisco en la imposibilidad de cobrar el impuesto sobre dividendos.

La reforma vigente a partir de 1956, autoriza la capitalización de las reservas sin el pago del impuesto sobre dividendos, y para el caso de una maniobra fraudulenta, claramente se prevé que el impuesto sobre dividendos se causará en el caso de disminución del capital social por reembolso o cuando, al liquidarse la sociedad, se entreguen a los socios cantidades superiores a sus aportaciones.

Salta a la vista la trascendencia de la reforma favorable a la reinversión de utilidades y todavía se subraya, si se tiene en cuenta que la política fiscal a este respecto, autoriza la capitalización de las reservas existentes, constituidas y aumentadas en años anteriores, sin el pago del impuesto sobre dividendos. Por ello el estado, con esta reforma, deja de percibir sumas de consideración y se comprueba lo generoso de la medida, cuando se piensa que los frutos de la reinversión no podrán ser inmediatos y el beneficio fiscal que lleva aparejado el desarrollo económico impulsado con esta política, no podrá verse desde luego, sino después de algunos años de mantener esta misma política fiscal.

ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES.

El artículo 24 de la ley de 1954 obliga a cubrir el impuesto en cédula i a las sociedades mercantiles sobre los ingresos obtenidos por el arrendamiento de inmuebles aclarando el artículo 14 de la ley anterior a 1954 que había dado lugar a

controversias. Sin embargo la reforma de 1954 provocó algunos juicios resueltos por la suprema corte de justicia de la nación en el sentido de considerar que adolecía de falta de generalidad el precepto por gravar sólo a las sociedades mercantiles cuando perciban ingresos por arrendamientos de inmuebles dejando fuera del gravamen a las personas físicas.

La autoridad hacendaria estimó el artículo 24 como una mera aclaración al artículo 22 de la ley que reputa causantes en cédula 1 a quienes ejecuten habitual o accidentalmente actos de comercio. Las sociedades mercantiles por ser comerciantes de acuerdo con la ley quedan obligadas a pagar el impuesto en esta cédula por los ingresos que obtengan y se dejó sin gravar a los particulares, personas físicas, para respetar la tendencia marcada en las tres convenciones nacionales fiscales, puesto que en todas ellas, en forma unánime se recomendó dejar los gravámenes de la tierra y los inmuebles en favor de los fiscos locales.

La justificación es obvia. La equitativa distribución de las cargas públicas debe analizarse en su conjunto, los particulares cubren el impuesto sucesorio cuando están a nombre del autor de la herencia los bienes inmuebles, y se paga un impuesto sobre el capital valuado de los bienes hasta por una tercera parte del mismo, en tanto que las sociedades mercantiles, con la simple transmisión de las acciones al portador, eluden el pago del impuesto sucesorio. En cambio, según la tesis fiscal, quedan obligadas a cubrir un impuesto sobre los ingresos percibidos, tanto en cédula 1 como en cédula vi, por la utilidad distribuible. El gravamen no ha obstruccionado la tendencia a la constitución de sociedades con fines de explotación de inmuebles, y quienes se agrupan en forma de sociedad anónima, consideran preferible el pago del impuesto sobre la renta, que grava la utilidad obtenida, y no el impuesto sucesorio que incide en el capital.

Como la tesis de la secretaría de hacienda se reitera en las reformas, se modificó el artículo 24 para gravar en cédula i los ingresos derivados del arrendamiento de inmuebles, cuando el arrendador se reputa comerciante, conforme a derecho y los perciba en relación con su actividad mercantil. Con ello quedan gravadas las sociedades anónimas, por revestir el carácter de

comerciantes, según lo establece la fracción II del artículo 3o. del código de comercio e indudablemente los arrendamientos los reciben en relación con su actividad mercantil, cuando tiene por objeto la sociedad el arrendamiento de inmuebles y éste es el giro a que va a dedicarse. En los mismos términos quedaron gravados los comerciantes, personas físicas, cuando reciben arrendamientos de inmuebles relacionados directamente con su actividad mercantil.

La segunda parte del artículo 24 de la ley, que gravaba en cédula líos arrendamientos de inmuebles con determinados destinos, sea el arrendador persona física o moral, se remitió al artículo 125, fracción XII, dándose a dichos arrendamientos un tratamiento semejante a cualquier otra forma de imposición de capitales.

La ley se ocupa de aclarar la situación de sociedades o comerciantes arrendadores de inmuebles, con los destinos fijados en la fracción XII del artículo 125, señalando que en este caso deben pagar el impuesto en cédula i, como comerciantes.

DEVOLUCIÓN Y COMPENSACIÓN DE IMPUESTOS.

El mecanismo de la ley del impuesto sobre a renta obliga a los contribuyentes en las actividades mercantiles de las cédulas I, II y III, a cubrir el impuesto correspondiente a un ejercicio de doce meses sobre las utilidades determinadas conforme a la ley. Como el pago del impuesto en una sola exhibición al final del ejercicio, no permite cubrir los gastos del estado erogados durante el mismo periodo y además contraría el principio de la comodidad en el pago del impuesto, uno de los más importantes de la doctrina fiscal, se estableció el sistema del pago anticipado o del pago provisional, según el cual el contribuyente cada cuatro meses entrega una parte de las utilidades obtenidas en ese lapso, de tal suerte que en un ejercicio entera tres pagos provisionales y uno definitivo al presentar su declaración. Cuatro exhibiciones parciales de una suma importante otorgan mayor facilidad al contribuyente, que la obligación de cubrir en

un solo pago el total del impuesto causado en un ejercicio. Por su parte, el erario recibe en cuatro pagos el impuesto correspondiente a un ejercicio de doce meses, y así se le permite sufragar los diversos renglones del egreso, por virtud de percepciones periódicas en plazos cortos, en vez de obtener ingresos cuantiosos sólo una vez al año.

No obstante la ventaja de cubrir el impuesto en varias exhibiciones, antes de las reformas de 1954, el pago provisional adolecía de varios defectos. El más importante consistía en que la suma de los anticipos era igual al impuesto pagado en el ejercicio anterior. Este deficiente provocaba excesos en los pagos provisionales, cuando el negocio sufría reducción de utilidades o pérdida con relación al ejercicio anterior, cuyo impuesto, como ya se dijo, servía de base al anticipo. Por otra parte, cuando el negocio obtenía mayores utilidades, el pago definitivo resultaba muy cuantioso por haber tenido como base un ejercicio con una utilidad menor.

Para modificar esta situación se introdujo una reforma antes de la ley de 1954, por virtud de la cual el contribuyente podía solicitar se le eximiera del pago provisional en los casos en que considerara cubierto el impuesto del ejercicio por los pagos provisionales ya efectuados. Esta reforma, aun cuando necesaria, no fue suficiente, y el problema de las devoluciones siguió afectando las relaciones entre contribuyentes y autoridades hacendarías, lo que no fomentaba la confianza entre ellos, que toda política certera tiende a conquistar.

Sin embargo como si esto no fuese suficiente, se mantuvo el sistema de devolución con la rapidez que los trámites burocráticos lo permiten, y se creó una figura de la cual se esperan los mejores resultados: La compensación automática en el impuesto sobre la renta.

Este sistema práctico ha reconquistado la confianza de los particulares en el fisco, porque no se sienten defraudados si con su dinero, una vez determinado un saldo a su favor, pueden cubrir el impuesto sobre la renta a su cargo.

Además, así se evita la injusticia de que las oficinas recaudadoras recurran al procedimiento de ejecución, aun en contra de causantes que tienen créditos a cargo del erario público, con los cuales alcanzan a cubrir las cantidades que por renta se les demandan.

Por lo tanto, la compensación de referencia establece un procedimiento de pago de impuestos notablemente justo y eficaz, semejante a la cuenta corriente.

Los frutos de esta reforma no se hicieron esperar. El mejor método para calcular el pago provisional evitó en los años de 1954 y 1955 cuantiosos excesos sobre impuesto causado y la compensación vino a liquidar rápidamente saldos a favor del contribuyente, entregados al erario a título provisional.

En el curso del primer mes de 1956 se confirmó la política seguida en este aspecto, según telegrama - circular no. 311-j-7175, publicado en el diario oficial de fecha 6 de febrero de 1956, por el que ordenó la subsecretaría de impuestos a los jefes de las oficinas recaudadoras el cumplimiento estricto del derecho a compensar, contenido en el artículo 13 de la ley, sin que se requiera autorización expresa de la dirección del impuesto, ya que el derecho quedó claramente establecido en la propia ley.

RÉGIMEN DE LAS DEDUCCIONES.

El impuesto de la renta sobre las actividades mercantiles agrupadas en las tres primeras cédulas: comercio, industria y agricultura, ganadería y pesca, grava la utilidad legal cuyos elementos están formados por el ingreso total, menos las deducciones aprobadas por la ley en el artículo 29. La utilidad legal así calculada no corresponde frecuentemente con la utilidad contable, que tampoco en ocasiones nos refleja exactamente la utilidad real de los negocios. Sin embargo, tanto el derecho fiscal como la contabilidad tienden a determinar la utilidad real de los negocios.

Dentro de esta tendencia, las modificaciones al artículo 29 tienen la mayor importancia, por cuanto representan el propósito de la autoridad fiscal de adecuar la utilidad legal, base del impuesto, a la utilidad real de los negocios. Dentro de esta tesis general, podrán apreciarse las ventajas de la reforma al encabezado del artículo 29 con el propósito de precisar lo que debe entenderse por ingreso bruto, del cual se parte para restar las deducciones aprobadas. Ahora se dispone restar del ingreso total las devoluciones, descuentos, rebajas y bonificaciones, y al resultado se le llama ingreso neto, para distinguirlo del ingreso total o bruto. Un sinnúmero de discusiones surgidas en las revisiones fiscales por este concepto quedarán superadas y el contribuyente, para fijar su utilidad gravable, partirá de su ingreso total determinando el ingreso neto, una vez restados los ajustes por los conceptos referidos, y de este ingreso procederá a deducir los renglones permitidos en el artículo 29, en lo procedente.

AMORTIZACIÓN.

La reforma a la fracción II del artículo 29, permite una mayor libertad al contribuyente para considerar algunos tipos de gastos como amortizables hasta con el 5% anual señalado por la ley, o bien computarlos como gastos del ejercicio. El criterio de distinción entre gasto amortizable y gasto del ejercicio, se dejó a juicio del causante. El segundo párrafo de la fracción II autoriza, con la reforma, como gastos del ejercicio, las erogaciones por reparaciones, gastos de mantenimiento y conservación por adaptaciones e instalaciones nuevas, cuando no se traduzcan en incremento al activo fijo, siempre que se reflejen en los resultados del balance del negocio.

En consecuencia, el contribuyente tiene frente a sí dos caminos, por uno de los cuales puede optar o bien las reparaciones, las adaptaciones o instalaciones, así como los gastos de mantenimiento y conservación pueden afectar los resultados de ese ejercicio en su totalidad, porque en realidad no aumentaron el activo fijo, o bien, los considera amortizables al 5% anual, cuando impliquen adiciones al activo fijo.

La reforma del párrafo cuarto de esta misma fracción, no obedece a otro motivo que resolver el problema planteado por los contribuyentes, al efectuar gastos por reformas y adaptaciones en locales arrendados, y para ello se permite amortizar dichas erogaciones en el plazo estipulado en el contrato de arrendamiento o concesión, siempre que las construcciones ejecutadas o las mejoras introducidas, se realicen en los activos fijos tangibles y que, en definitiva, pasen a ser propiedad del dueño del local, única manera como puede recuperarse oportunamente un desembolso realizado en locales ajenos.

La última de las reformas a la fracción II, contenida en el párrafo séptimo, prohíbe amortizar las erogaciones efectuadas por concepto de indemnizaciones pagadas a los trabajadores de las empresas en caso de separación, por lo que, en consecuencia, deben tomarse como gastos propios del periodo, por responder a un concepto de pago de derechos adquiridos y no a inversiones en beneficio de ejercicios posteriores. Al respecto, sería de desearse se permitiera a las empresas formar una reserva o fondo destinado a cubrir esas obligaciones, por medio de un por ciento deducible en varios ejercicios anteriores a su nacimiento, desde el momento de la iniciación de las labores del trabajador a quien con el tiempo deberá indemnizarse.

Las reformas al artículo 29 comentadas, obligaron a hacer las correlativas en los artículos 75, 76 y 90, destinados a regir las actividades de los industriales, mineros, agricultores, ganaderos y pescadores.

La reforma a la fracción xx del artículo 29 de la ley viene a confirmar la política de mayor libertad a los causantes, para deducir determinado tipo de gastos o de amortizarlos según su propio criterio. El causante podrá considerar deducibles en el ejercicio de que se trate, las erogaciones por reparaciones a la maquinaria de sus empresas o por gastos de mantenimiento y conservación, y aún determinadas adaptaciones a las instalaciones existentes, que a juicio del propio causante no vengán a incrementar el activo fijo, conforme al sistema adoptado en forma constante por el contribuyente, reflejado en los resultados contables de la empresa, para evitar cambios bruscos en la política de los negocios, con la única

intención de buscar indebidamente una reducción del impuesto, al cambiar súbitamente de criterio frente a una misma erogación conceptuada como gasto amortizable, para considerarla como gasto del ejercicio, sin razón suficiente. A esta política de mayor libertad en favor del contribuyente corresponderá una vigilancia más estrecha por parte de la autoridad calificadora, para evitar cualquier forma de evasión de impuesto.

DEPRECIACIÓN.

La fracción IV del artículo 29 establece una deducción hasta del 10% anual, por concepto de depreciación de las inversiones realizadas en maquinaria y bienes muebles de las empresas, en la ley de 1954. Esta fracción fue reformada para permitir una deducción hasta del 20% de la inversión en equipos de transporte y material rodante, de embarcaciones y aeronaves, dando la posibilidad de reducir el término para recuperar las erogaciones en esos conceptos, en cinco años. La reforma recoge la autorización otorgada por virtud de oficio-circular del 31 de marzo de 1955, según el cual se elevó la cuota de depreciación al 20% anual, a los equipos de transporte y maquinaria para la industria de la construcción, cuya vida probable en promedio no excede de cinco años.

La política fiscal con tendencia a acelerar la depreciación de las inversiones en determinada maquinaria, ha dado mejores resultados en países altamente desarrollados. El industrial se siente alentado a renovar sus equipos y mantenerlos en buen estado y con los últimos adelantos, cuando se percata del beneficio fiscal que le concede una política impeditiva con índices de depreciación elevados, que si bien es cierto permite una deducción importante del ingreso total y en consecuencia paga menos impuesto, por el momento, a un plazo largo permite un desarrollo eficaz de la industria, y al modernizarse, consigue abatir los costos de producción en beneficio de los consumidores, produciendo, de paso, mayores utilidades, de las cuales participará el erario.

Queda claramente establecido que en materia fiscal no puede llevarse un índice de depreciación variable, se usen o no las maquinarias, sino uniforme y

constante, para evitar movimientos por concepto de depreciación o de amortización, según los ejercicios arrojen pérdida o utilidad, con ánimo de defraudar.

El haber duplicado los por cientos de amortización y depreciación, para casos especificados en las últimas reformas, demuestra la tendencia a favorecer la recuperación de las inversiones que permita a las empresas desarrollarse con las ventajas de las maquinarias más modernas.

DONATIVOS.

La fracción VII del mismo artículo 29 circunscribía la deducción de los donativos autorizados por la secretaría de hacienda, a los verificados con fines benéficos o culturales. La experiencia demostró la insuficiencia de lo concedido, al comprobarse que un sinnúmero de gastos para fines benéficos o culturales, realizados por empresas, en rigor no podían autorizarse por no ser propiamente donativos.

Un país como el nuestro, con una ingente necesidad de difundir la cultura y de encauzar recursos para fines de beneficio social, debe procurar, por todos los medios a su alcance, favorecer las erogaciones que por este concepto hagan los particulares. De ahí la reforma a la fracción VII del artículo 29, mediante la cual serán admitidos, no sólo los donativos, sino también los gastos realizados por el contribuyente con fines benéficos o culturales, contando siempre con la autorización necesaria.

Además, al permitirse deducciones por este concepto, se reitera la tendencia de igualar la utilidad de las empresas con la utilidad legal, base del impuesto.

En ese mismo sentido debe interpretarse la reforma del artículo 118 en la fracción VI, permitiendo la deducción de los donativos y gastos autorizados con fines de cultura y de beneficencia, efectuados por los causantes de cédula v.

SEGUROS PARA INDEMNIZACIONES.

Las primas cubiertas a instituciones mexicanas de seguros por las empresas mercantiles, para asegurar a sus empleados, son deducibles conforme a la fracción x del artículo 29. En la reforma se amplía el concepto, notoriamente en favor de las empresas, para admitir como deducibles las primas pagadas por ellas para asegurar la vida o accidentes de sus empleados, siendo el beneficiario del seguro la propia negociación. En estos casos, la suma asegurada no debe exceder a la indemnización que tiene obligación de cubrir, derivada ya sea de la ley federal del trabajo o del contrato colectivo. Al dar esta facilidad a los negocios, se protege, en el fondo, al trabajador o a los que tienen derecho a su herencia, puesto que la indemnización, al ser cubierta por un seguro, no pondrá en dificultades económicas a los obligados a cubrirla.

DIVIDENDOS CONSTRUCTIVOS.

Con apoyo en la fracción xiv del artículo 29, algunas sociedades venían considerando indebidamente como deducibles, a título de gasto normal y propio del negocio, los intereses que en favor de los accionistas de una empresa, permite cubrir el artículo 123 de la ley general de sociedades mercantiles, también llamados dividendos constructivos.

Es notorio lo improcedente de la interpretación por parte de algunos contribuyentes, partidarios de sostener, con apoyo en la ley general de sociedades mercantiles, que los referidos intereses debían cargarse a gastos generales y, en consecuencia, ser deducibles para efectos fiscales.

A mayor abundamiento, la fracción x del artículo 125 expresamente grava como dividendos, los intereses pagados a los accionistas en el caso del artículo 123 de la ley general de sociedades mercantiles. Y si por virtud de esa fracción se debe cubrir el impuesto por concepto de utilidades repartibles, de ninguna manera puede dejarse de gravar esa utilidad en las cédulas I, II o III, a menos de que se llegara a la aberración de gravar como utilidad repartible, un superávit no sujeto a

impuesto en la cédula reservada a la utilidad de las empresas. Todo lo contrario, siempre que exista una utilidad en la sociedad puede pensarse en un reparto de dividendos.

Convencida la autoridad de la necesidad de aclarar las normas fiscales para evitar errores de interpretación expresamente prohibió la deducción de los dividendos constructivos en la reforma de la fracción comentada, que motivó la modificación concordante de la fracción x del artículo 125 y fracción I del artículo 138.

PÉRDIDA EN COBRO DE CRÉDITOS.

La reforma a la fracción xvi del artículo 29, que limita al uno al millar la deducción sobre ingresos netos, por concepto de pérdida en cobro de créditos, obedece a una tendencia viciosa de deducir el uno al millar, aun cuando los contribuyentes no efectuaren ventas a crédito, tesis inoperante, ya que la ley exige como supuesto primordial de tal deducción, la realización de ese tipo de ventas. Por ello, se limitó con precisión que la deducción por pérdida en cobro de créditos, sólo es procedente cuando los causantes efectúen ventas de mercancías o servicios con base en el crédito de su clientela, y al tratar de efectuar el cobro, en ocasiones encuentran al comprador en estado de insolvencia, o ni siquiera la hallan lo que ocasiona la pérdida de la cantidad adeudada.

Es cierto que el uno al millar como deducción, para el caso de pérdida en cobro de créditos, es una cuota arbitraria, algunas veces superior a la pérdida realmente sufrida y la mayoría de las veces inferior; sin embargo, en este caso, la ley fiscal fija un por ciento bajo porque no exige la comprobación de la pérdida sufrida. Esta fracción y la siguiente, que admite la deducción del 1% sobre ingresos brutos por pérdidas ocasionadas por préstamos a los agricultores, son quizás las que dan mayor motivo a un divorcio entre la utilidad contable y la utilidad legal, base del impuesto, y es, sin género de duda, uno de los problemas más difíciles de resolver en el desarrollo del derecho fiscal.

No obstante, por virtud de las reformas al reglamento, se ha dado un importante paso en esta materia. El contribuyente tiene a su favor la deducción directa del uno al millar sobre ingresos netos, por concepto de pérdida en cobro de créditos, y el 1% sobre ingresos por pérdida no recuperada en préstamos a los agricultores. Pero como esto no es bastante, como ya se dijo el exceso del uno al millar y del 1% podrá deducirse, con apoyo en la reforma al artículo 51 del reglamento, cuando los causantes comprueben, con documentación judicial, la falta de pago. Reforma de enorme trascendencia, por cuanto permite adecuar la utilidad legal a la utilidad contable al aceptar, en casos comprobados, una deducción por concepto de pérdida en cobro de créditos, superior a la considerada en las fracciones XVI y XVII del artículo 29.

REQUISITOS DE PROCEDENCIA DE LAS DEDUCCIONES.

El artículo 30 se ocupa de señalar los requisitos que deben llenar las deducciones autorizadas para su procedencia, y así admite sólo las relacionadas con los fines del negocio y sean una consecuencia ordinaria y normal del giro; que, por otra parte, estén en proporción con sus operaciones; que cuando se han hecho valer como deducciones específicas, no quieran computarse dos veces tomándolas nuevamente para calcular los costos y, por último, que todas las erogaciones se cubran realmente en el periodo de la declaración, a menos de que siendo gastos de un ejercicio anterior, no hayan afectado la utilidad gravable de éste, sino la del periodo motivo de la declaración.

A este artículo se le modificaron las fracciones IV y V y se adicionó con la fracción VI. La primera de las reformas, con la finalidad de hacer hincapié en que las deducciones autorizadas por el artículo 29 deben reflejarse en los resultados de la contabilidad del contribuyente, para evitar que deducciones establecidas en la ley sean invocadas con el propósito de abatir el impuesto, ya que al no tomarse en cuenta en la contabilidad, queda demostrado lo irreal e innecesario de la deducción para el negocio.

La tendencia de igualar la utilidad legal a la contable, ha ido obligando a efectuar una serie de reformas a la ley del impuesto sobre la renta para estrechar, cada vez mas, la diferencia que entre ambas pueda existir, reformas legales que van aumentando las deducciones existentes con algunas de las registradas en las contabilidades de los negocios, cuando corresponden a erogaciones realmente efectuadas y que tienen carácter general. La modificación a la fracción iv obedece al mismo principio de igualar la utilidad legal a la contable, nada mas que ahora se contempla una situación distinta la que resulta de efectuar deducciones formalmente permitidas en la ley, aun cuando en la contabilidad de las empresas no se realicen. Por lo tanto, era necesaria la corrección de un camino indebido, que finalmente venía a divorciar la utilidad legal de la contable, por una interpretación errónea de los textos legales.

De estos antecedentes surge el nacimiento de las leyes que nos rigen actualmente.

Son estos a grandes rasgos los antecedentes históricos más importantes y trascendentes de los impuestos existentes a nivel mundial y específicamente en México.

CAPÍTULO II

CONCEPTO DE IMPUESTO.

2.1 CONCEPTO DE IMPUESTOS DE DIVERSOS AUTORES

Los tratadistas han dado diversas definiciones de impuestos, entre las más importantes tenemos las siguientes:

José Álvarez de Cienfuegos lo define así: “El impuesto es la parte de renta nacional que es el Estado se apropia para aplicarlo a la satisfacción de las necesidades públicas. (7)

Nitti señala: El impuesto es una cuota, parte de su riqueza, que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado en los Entes locales de Derecho Administrativo, para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de necesidades colectivas, su carácter es Coactivo y su producto se destina a la realización de servicios de utilidad general y de naturaleza indivisible.(8)

Eheberg: los impuestos son prestaciones, hoy por lo regular en Dinero, al Estado y demás entidades de Derecho Público que los mismos reclaman, en virtud de su poder Coactivo, en forma y cuantías determinados unilateralmente y sin contraprestación especial, con el fin de satisfacer las necesidades colectivas. (9)

Joaquín Scriche lo define así: Las contribuciones, carga o tributo con que gravan las haciendas, frutos, mercancías y ramos de la industria para atender a las necesidades del Estado y a los particulares de los pueblos. (10)

(7) ESCRACHÉ, Joaquín, Supra (2)

(8) FLORES Zavala, Ernesto, Elementos de Finanzas Publicas Mexicanas, Ed. México D.F, 1946, pag. 33

(9) ROSAS, Aniceto, ROBERTO, Santillán, Teoría General de la Finanzas Publicas y el Caso de México, Ed. Escuela Nacional de Economía, México, 1962, p

(10) VITI, De Marco, Ministerio de Economía y Hacienda, Ed. Centro de Publicaciones, España, 1984

Viti de Marco señala: el impuesto es una parte de la reta del Ciudadano, que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los Servicios públicos generales. (11)

H: Rossy manifiesta que el impuesto es una institución Jurídica financiera que faculta al Ente Público a exigir dinero a los administrativos unilateralmente y sin contraprestación, para aplicarlos a los fines generales del mismo. (12)

Gastón Jeze da esta: El impuesto es una prestación Pecuniaria, requerida a los particulares, por vía de autoridad, a título definitivo y sin contrapartida, con el propósito de cubrir las cargas públicas. (13)

Por último, el tratadista Andrés Serra Rojas, lo define de la siguiente manera: es una Obligación Unilateral de Derecho Público, sin contraprestación y destinada al sostenimiento del Estado. (14)

En esta denominación de impuesto incluye algunos elementos que marca la Ley respectiva en nuestro país como ingreso gravable, hecho generador del crédito fiscal, ejercicio fiscal, tasa o tarifa, el procedimiento.

a).- Ingreso gravable.- es el resultado que se tiene al deducir de los del ejercicio, las deducciones autorizadas por la Ley y las deducciones personales que se hagan valer en el mismo.

b).- Hecho generador del crédito fiscal.- El supuesto legal en el que recae el contribuyente para considerarse como tal.

(11) Flores Zavala, Ernesto, *Finanzas Públicas Mexicanas*, Porrúa, México, 1986. Pag. 4

(12) Bejarano Sanchez, Manuel. *Obligaciones Civiles*, Editorial Harla, México D.F., 1997

(13) Margain Monautou; Emilio, *Introducción al estudio del derecho Tributario Mexicano*; Editorial Porrúa, México D.F., 1999

(14) SERRA, Rojas Andrés, *Derecho Administrativo*, ed. Decima Tercera, Ed. Porrúa, México, 1985

c).- Tasa o Tarifa.- la aplicación de la tarifa del artículo 141 y 141-a de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, o bien la tasa del 35% en tratándose de personas físicas con Actividad Empresarial del Régimen General de Ley o bien Persona moral contribuyente del citado impuesto.

d).- El procedimiento.- la mecánica para determinar el impuesto del ejercicio.

2.2 CONCEPTO DE IMPUESTOS DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Ahora falta señalar que define al Código Fiscal de la Federación como impuesto.

En el transcurso del tiempo se han dado diversas definiciones de impuesto, pero en si con sus elementos esenciales que veremos más adelante, estas son las siguientes:

El Código Fiscal de la Federación del 30 de Diciembre de 1938, lo define como: son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la Ley señala como hecho generador del Crédito Fiscal.

El del 30 de Diciembre de 1966 y que entro en vigor el 1 de Abril de 1967 lo define así: son impuestos las prestaciones en Dinero o en Especie que fija la Ley con carácter General y obligatorio a cargo de personas físicas y morales para cubrir gastos públicos.

Por último la definición legal del Código Fiscal del 30 de Diciembre de 1981, artículo Segundo Párrafo 1 vigente hasta el momento dice: que los impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de dicho

artículo esto es, distintas a aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derecho.

Ahora bien, es necesario antes de seguir adelante determinar que es contribución y que el impuesto, o si son sinónimos, pero si guardan una estrecha relación. ⁽¹⁵⁾

La contribución es la designación Genérica de lo que el Estado debe recibir de aportaciones de Seguridad Social impuestos, Derechos, Aprovechamientos, Productos y Presupuestos.

Por tanto el impuesto es una contribución, pero no toda la contribución es impuesto, así que podemos decir que la contribución es el continente y el impuesto es uno de los contenidos.

2.3 DEFINICIÓN PERSONAL DE IMPUESTOS

Por mi parte trato de definir los impuestos de la siguiente manera: impuesto es la cantidad de dinero, que regularmente el contribuyente debe entregar por concepto de su ingreso gravable a el Estado en forma unilateral y sin contraprestación alguna por parte de este, en el Ejercicio que se presento el hecho generador del Crédito Fiscal, de acuerdo con la tasa o tarifa y conforme al procedimiento establecido en las leyes respectivas. Que servirá para contribuir al gasto público y al sostenimiento del Estado como Ente Jurídico propiamente dicho.

(15) SERRA Rojas Andrés, Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, 1985, decimotercera Edición Tomo II, Pág. 36.

CAPÍTULO III

IMPUESTOS

3.1 BASE CONSTITUCIONAL DEL IMPUESTO

En este capítulo se pretende hacer un somero análisis del soporte constitucional en que se funda la contribución, tanto como obligatoriedad para el sujeto pasivo, así como el derecho para el activo.

Art. 3 Fracc. IV. Por lo que respecta a la obligatoriedad del mexicano para contribuir al gasto público, esta sustentada en el artículo 31 fracción IV que reza: Son obligaciones de los mexicanos:

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así como de la federación, como del Estado y Municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes.

Así que si un mexicano recae en el supuesto legal establecido en las Leyes ordinarias o de la materia, deben contribuir para el gasto público que en este caso solo se enfoca a la federación, no así al Estado o al municipio, ya que implica otra materia de estudio, ahora bien, algunos tratadistas han cuestionado la obligatoriedad o no de contribuir si se trata de extranjeros, aquí debemos mencionar que el artículo 31 está contenido en el capítulo II de la Constitución que habla exclusivamente de los mexicanos, ya sea como lo marca el artículo 30 por nacimiento o por naturalización, no se debe referir o tocar el tema de los extranjeros, pero si no lo menciona en ningún otro artículo de la Constitución, esto quiere decir que no revela de tal obligación a los extranjeros, cuando recaigan en algún supuesto establecimiento en las Leyes de la materia, pero la disposición legal ordinaria va más allá, ya que habla no de la obligatoriedad del mexicano, sino maneja la diferencia de los residentes den México y los residentes en el extranjero, aquí tanto pueden ser en ambos casos mexicanos como extranjeros, así el artículo primero de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece tres

supuestos en los que las personas físicas y morales (sin hablar de nacionalidad), están obligados a pagar el impuesto sobre la renta.

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

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

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

Por lo que podemos concluir este razonamiento que si el acto o actos que realizan recaen en un supuesto legal establecido como hecho generador del crédito fiscal, deben contribuir, en la medida de su capacidad contributiva, ya que la misma fracción IV, nos habla de proporcionalidad y equidad para contribuir.

Art. 73. Por lo que se refiere al Sujeto Activo, o sea el Estado las bases constitucionales para imponer contribuciones están sustentadas en los artículos que a continuación se pretenden analizar.

El artículo 73 de la sección 73 de la sección III referida a las facultades del congreso en su fracción VII señala que es facultad de este el imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, esto lo hace en la Ley de ingresos de la Federación, este es el catálogo de impuestos o gravámenes en los que se señalará el monto que se pretende recaudar ese año. Y si alguna contribución no se contempla en esa Ley de ingresos, no debe cobrarse, ejemplo: si en la Ley de ingresos, no llegara a señalarse el ingreso que se tendrá por impuesto sobre la renta en ese ejercicio de la Ley no debe cobrarse ni pagarse impuesto sobre la renta.

También está facultado el congreso para establecer contribuciones según la fracción XXIX sobre el comercio exterior, el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales que están comprendidos en los párrafos cuatro y quinto del artículo 27 constitucional.

3.2 PRESUPUESTO DE EGRESOS

Aquí analizamos en donde repercute, o para que se destina el ingreso que tiene el Estado de sus contribuciones recaudadas a nivel nacional e internacional, (3) el fundamento Constitucional en donde se establece la obligatoriedad de aplicarlo para tales objetivos, lo encontramos en el artículo 74 Fracción IV, el cual establece como facultad de la Cámara de Diputados examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos de la Federación, así también el artículo 65 Fracción II establece como una facultad del congreso examinar, discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente, pero veamos ahora que es el presupuesto del año fiscal siguiente, pero veamos ahora que es el presupuesto, ya que se ha utilizado el vocablo algunas veces, el tratadista Serra Rojas lo define como: un Acto público anual de previsión y autorización previa, que contienen los ingresos que debe percibir la Federación y los gastos que se deben realizar en relación con los servicios y demás prestaciones públicas (ídem).

Como todo esto debe tener un marco jurídico conceptual, son dos actos principales por lo cual las Cámaras ejercen sus funciones, el primero, es la autorización y expedición de la Ley de ingresos de la Federación y el segundo acto la expedición del presupuesto de egresos. El presupuesto de Egresos, es donde la Administración Pública, hace una descripción narrativa y detallada rubro a rubro de los gastos que va a realizar con motivo de las funciones como ente jurídico público o bien con el fin de prestar los servicios públicos a la ciudadanía como son: construcción de carreteras, escuelas, hospitales y los programas de desarrollo social que anualmente lleva a cabo el ejecutivo, como en este sexenio lo fue solidaridad entre otros, lo cual se traduce en desarrollo de la sociedad, armonía, progreso y paz social, que es en si el objetivo principal del Estado como

ente soberano, este presupuesto es de vigencia anual. Y si por algún motivo es necesario modificarlo, una vez que la Cámara lo ha aprobado, la modificación a ese presupuesto solo puede darse con la autorización de las dos cámaras, la de Diputados y –senadores y se le llama Ley Posterior por ser un acto legislativo del Congreso de la Unión, así lo sustenta el artículo 126 de la Ley fundamental mexicana.

3.3 PRESUPUESTO DE INGRESOS

En lo referente a la Ley de ingresos, es aquí donde se detallan las contribuciones que se impondrán y que sean suficientes y necesarias para cubrir el gasto público, si por alguna causa durante un ejercicio fiscal no se marca determinada contribución en la Ley de Ingresos, el fisco no tendrá derecho a cobrar esta por ningún motivo en dicho ejercicio, de lo cual podemos concluir que el objetivo del cobro de las contribuciones es tal y como lo marca el artículo 31 fracción IV de la Constitución, contribuir a el gasto público. ⁽¹⁶⁾

3.4 PRINCIPIOS DOCTRINARIOS

Dentro de este Capítulo debemos analizar varios conceptos, comenzando con los principios doctrinarios que se deben observar dentro de todo orden fiscal, el que a mi modo de ver es el más caro y completo es el siguiente:

- a.- Principios de Generalidad

- b.- Principios de comodidad.

- c.- principios de Economía.

(16) CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Comentada, Rectoría, Instituto de Investigación de la UNAM, 1985, Pág. 87-88 y 89.

d.- Principios de Justicia.

e.- Principios de Uniformidad.

f.- Principios de Simplicidad y claridad.

g.- Principios de Certidumbre.

a.- El Principio de Generalidad.- Se refiere a que el impuesto debe aplicarse a todo contribuyente, ya sea persona física o moral de manera equitativa e igual, siempre y cuando estos se sitúen en el supuesto establecido en Ley.

b.- El Principio de Comodidad.- Debe buscar el momento propicio y oportuno en el cual se deben cubrir las contribuciones, y buscando además la autoridad fiscal, el momento más oportuno para cumplir con esta obligación, observando para este efecto, la situación que en un momento dado guarde la economía de un país.

c.- El Principio de Economía.- Va más bien dirigido al sujeto activo de la relación tributaria, y busca que el gasto público erogado con motivo de la recaudación del impuesto, sea lo menos oneroso posible, para lograr así que la recaudación se destine en su mayor parte para el beneficio de la comunidad, y no como sucedería en caso contrario para cubrir los excesivos gastos de recaudación

d.- Este principio de Justicia.- Debe ser el más importante y que debe observar detenidamente el legislador, así como la autoridad fiscal, para evitar volver a las épocas antiguas, donde el impuesto llegaba a ser exorbitante y en ocasiones humillante para el contribuyente. Aquí se debe aplicar según este principio el impuesto de manera justa de acuerdo a la capacidad económica y contributiva del sujeto pasivo.

e.- El principio de Uniformidad.- Establece que la carga fiscal debe aplicarse de manera igual para todos aquellos contribuyentes que tengan la misma capacidad contributiva.

f.- El Principio de Simplicidad y claridad.- Es aquel que se debe observar al emitir ordenamiento jurídico fiscal, así como los ordenamientos internos de las autoridades fiscales y que se refieran a que las disposiciones se deben emitir de manera clara y sencilla, para que sean entendidas por los contribuyentes, que deban aplicar tales disposiciones en un momento dado, y es aquí donde muchas veces la Secretaría viola este principio, al emitir disposiciones que no respetan en absoluto este principio.

g.- El principio de Certidumbre.- Se refiere a que las contribuciones deben ser elaboradas de manera clara y sencilla, precisa y principalmente que el contribuyente cuente con la certeza de que esa contribución es la que se debe aplicar en el supuesto en el Código Fiscal de la Federación, al señalar que las contribuciones que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, son de aplicación estricta, así lo señala el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación en su primer párrafo.

Estos son los principios que se deben observar en todo ordenamiento jurídico-fiscal-contributivo, para lograr como efecto de proyección, una mayor recaudación por parte de las áreas respectivas, así como un mejor y mayor cumplimiento de las obligaciones fiscales en general.

Una vez analizados los principios veremos los tipos de impuesto que existen.

3.5 TIPOS DE IMPUESTOS

La doctrina los clasifica en dos grandes grupos que son los impuestos directos, mismos que a su vez se clasifican en reales y personales; así como los

indirectos, los cuales en determinado momento gravan la realización de actos o el consumo.

Los impuestos directos reales, se aplican a las cosas directamente, como por ejemplo: a la enajenación p adquisición de un bien, establecido este supuesto en los capítulos IV y V del título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Como Impuesto Personal, tenemos por ejemplo: la prestación de servicios independientes o por salarios gravados en los capítulos II y I respectivamente del título IV de la Ley en mención.

Impuestos Indirectos, son aquellos que gravan el consumo como podrán ser el pago del impuesto al valor agregado por parte del tercero, que no es el contribuyente llamado sujeto pasivo, sino más bien es que la doctrina denomina sujeto pagador. Así como la realización de ciertos actos como podrán ser la enajenación de un inmueble. Son llamados impuestos indirectos, por lo que no es posible principalmente formular un padrón de contribuyentes, y se trata en su mayor parte de actos ocasionales.

Una vez vistos estos aspectos básicos, pasaremos a estudiar cada uno de los impuestos de manera individual, tomando en consideración para ello los más importantes que son el Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto al Activo y el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

Comenzando por el Impuesto Sobre la Renta, su naturaleza jurídica, es que se trata de un impuesto directo que puede ser tanto real como personal, ya que grava el ingreso que se tiene tanto por actividades empresariales, adquisición de bienes o enajenación de los mismos, prestación de servicios tanto dependientes de un padrón como independientes, los ingresos por la obtención de premios, intereses, y aún más, el ingreso que se tiene por ganancia cambiaria y por inflación, aplicándose tanto a personas físicas, así como a morales, ya sean residentes en el país o bien residentes en el extranjero, con fuente de riqueza ubicado en territorio nacional.

3.6 IMPUESTO SOBRE LA RENTA

En el Impuesto Sobre la Renta, el Lic. Francisco de la Garza, establece una clasificación de esta, la cual me parece muy acertada, por estar apegada a nuestra Legislación vigente, y a las disposiciones emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que es la siguiente: ⁽¹⁷⁾

a).- Renta Bruta.

b).- Renta Neta.

c).- Renta Libre.

d).- Renta Legal.

e).- Renta Fundada.

f).- Renta No Fundada.

a) Renta Bruta, es aquella que grava el ingreso total que obtiene el contribuyente, y al cual no le permite ninguna deducción. Un ejemplo de este tipo de renta, lo encontraremos en el capítulo I del Título IV de la misma Ley del Impuesto Sobre la Renta, y en las Facilidades Administrativas publicadas en el Diario Oficial de la Federación para contribuyentes menores, para este año de 1994, el día 20 de Abril.

b).- Renta Neta, es aquella en que se deducen solo los gastos de producción, esta renta actualmente no está contemplada en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

(17) DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, 1990, Décima Sexta Edición, Págs. 992 y 993.

c).- Renta Libre, es aquella que se grava una vez que se deduce al ingreso total del contribuyente, todos los gastos autorizados como deducciones por la Ley del Impuesto Sobre la Renta, incluyendo además los gastos personales del contribuyente, cuando se trate de personas físicas.

d).- Renta Legal, es aquella que se obtiene al deducir solo los ingresos que la Ley autoriza o bien además si la misma lo establece, otorgando un por ciento directo de deducción, sin necesidad de comprobación, como por ejemplo; la deducción ciega autorizada para personas físicas que tributen en el Capítulo III del Título IV de Personas Físicas, o sea que tienen ingresos por Arrendamiento, este tipo de deducción ciega a que se hace referencia está establecido en el artículo 90, segundo párrafo después de la fracción VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

e).- Renta Fundada, se le llama a la que proviene directamente del capital y que encuadraría perfectamente en los ingresos que obtienen las personas morales del título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

f).- Renta no fundada, es aquella que proviene directamente por los ingresos personales por razones de trabajo, como son los contribuyentes del Capítulo I del título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Por lo que respecta al Impuesto Sobre la Renta, Enrique Domínguez Mota y Otros ⁽¹⁸⁾, señalan que el Impuesto Sobre la Renta, representa aproximadamente el 40% de los ingresos que obtiene el Estado, por concepto de Impuestos.

Motivo por el cual, aún dentro de la Secretaría de Hacienda, es al que se le da mayor importancia, buscando capacitar al personal hacendario más en este renglón.

3.7 IMPUESTO AL VALOR AGRADO

Por lo que respecta a el Impuesto al Valor Agregado, que es un impuesto indirecto, pagado por el tercero en la relación tributaria, como ya se dijo anteriormente, denominado sujeto pagador, grava la enajenación, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, así como la importación de los mismos y la prestación de servicios independientes, así lo establece el artículo 1ro. De la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Es un impuesto que muchas veces no es posible localizar por el sujeto pagador, ya que va en la mayoría de los casos incluido en el precio del servicio o el bien que se enajena. ⁽¹⁸⁾

En este impuesto se manejan varias clasificaciones de tasas, la tasa del 0%, el 6% y la general del impuesto que es la del 10%, estando además los contribuyentes exentos de este impuesto que por ningún motivo deben trasladar al impuesto, ya que no son causantes del mismo, la disposición de esta situación, la encontraremos en el artículo 1ro. Fracción IV párrafo primero, 2-A y 2-B de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

3.8 IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS

El impuesto especial sobre Producción y Servicios, recibe un tratamiento igual al Valor Agregado, y es de la misma naturaleza.

3.9 IMPUESTO AL ACTIVO

Por lo que respecta a el Impuesto al Activo, con el fin de combatir la evasión, en el año de 1989, entró en vigor la Ley del Impuesto al Activo de las empresas, incorporándose de esta manera un nuevo Impuesto Federal, con la característica de ser un Impuesto complementario al Impuesto Sobre la Renta.

(18) DOMÍNGUEZ Mota Enrique y Calvo Nicolau Enrique, impuestos, Docel Editorial, S.A., México 1976.

Esta Ley, pretende gravar el activo neto de las empresas, el cual se obtiene de disminuir el valor anual de los activos, el valor anual del pasivo, estos valores se obtienen mediante valores promedio mensuales de las partidas del activo y pasivo.

La entrada en vigor de la Ley, causó gran descontento entre los contribuyentes, en virtud de considerar anticonstitucional la disposición de gravar la tenencia de activos, a tal grado que se presentaron cerca de diez mil amparos contra esta contribución.

En 1990, cambió el nombre de la Ley del Impuesto al Activo de las empresas, por la Ley del Impuesto al Activo, esta medida se debe prácticamente a la modificación sustancial que sufrió en ese año la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en el sentido de incorporar como contribuyente a todas las personas morales (entre otras a las Asociaciones civiles y sociedades comanditas) y no solo a las empresas.

Por lo que debemos decir que cada uno de estos impuestos tiene su propia naturaleza jurídica de aplicación, interpretación y modo o forma de cálculo, debiendo ser cada uno de igual manera en lo individual autónomo de otro.

CAPÍTULO IV

ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS

En este capítulo hablaremos de quienes, y como intervienen en la relación tributaria mexicana; siendo los que a continuación se detallan:

- 1.- Los Sujetos que intervienen en la relación tributaria.
- 2.- El objeto de la Obligación Tributaria.
- 3.- El supuesto legal establecido en las leyes de la materia.

4.1 SUJETO

Por lo que respecta a los primeros elementos, tanto los tratadistas, como la disposición legal en su momento los enumera de la siguiente manera:

- A.- Sujeto Activo.
- B.- Sujeto Pasivo.
- C.- Sujeto Pagador.
- D.- Terceros.

4.2 SUJETO ACTIVO

El Sujeto Activo (A), es según nuestra Constitución, en su artículo 31 fracción IV, la Federación, el Estado y el Municipio, cada uno en el ámbito de su competencia por los tributos que le corresponden y así hay Impuestos Federales, Estatales y Municipales.⁽¹⁹⁾

(19) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2000

En cuanto a el sujeto Activo, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 1º párrafo segundo, señala que la Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las Leyes lo señalen expresamente. Tal es el caso de lo dispuesto en el artículo 3º párrafo primero de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que señala: La Federación, los Estados, Los Municipios, aunque conforme a otras Leyes o Decretos no causen impuestos Federales o estén exentos de ellos, deberán aceptar la traslación y en su caso pagar el impuesto al Valor Agregado y trasladarlo.

El 21 de Noviembre de 1991, se le adicionó a este artículo 3º un segundo párrafo, el cual señala que la Federación, los Estados Unidos y los Municipios, así como sus organismos descentralizados y las Instituciones Públicas de Seguridad Social, tendrán la obligación de pagar el Impuesto únicamente por los actos que realicen que no den lugar al pago de Derechos, salvo en el caso de los Derechos por el servicio, uso, suministro o aprovechamiento de agua potable.

Aun cuando no es un impuesto, cabe hacer mención de lo siguiente, ya que si se trata de una contribución. La Ley Federal de Derechos señala en su artículo 2º párrafo quinto, la Federación, los Estados, los Municipios, aun cuando de conformidad con otras Leyes o Decretos no estén obligados a pagar contribuciones o estén exentos de ellas deberán pagar los derechos que establece esta Ley con las excepciones que en la misma se señalan. En relación a esto mismo, el artículo 45 de la citada Ley señala que no pagaran derechos de almacenaje por las siguientes mercancías, en la fracción 1ª manifiesta que las destinadas a la Administración Pública Federal Centralizada y a los Poderes Legislativo y Judicial Federales, pero también marca en su último párrafo la excepción es solo por tres meses, por lo que una vez transcurrido esto, también debe pagar el Derecho de almacenaje, si no es retirado por omisión.

En nuestra Legislación si se considera al Estado como contribuyente, tan es así, que el artículo 16 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación en su Segundo párrafo señala: “Que la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios que no realicen preponderantemente actividades empresariales,

podrán inscribir por separado a las unidades administrativas que las integran, y cumplir en la misma forma, con sus demás obligaciones como retenedores o contribuyentes, siempre que dichas unidades obtengan previamente autorización de las autoridades administrativas.

Aquí es donde se ve claramente que nuestra Legislación, si contempla al Estado como Contribuyente, por lo que no comparto la idea de Alfonso Cortina ⁽²⁰⁾ que manifiesta: “En relación Jurídica Tributaria, el sujeto pasivo es siempre un particular, y no el Estado, ya que no se puede concebir que un sector gubernamental esté obligado hacia otro sector gubernamental, en otra forma habría un movimiento contable ficticio y una operación financiera real”. Debo señalar a este respecto, que el Estado tiene su presupuesto destinado para cada área, según se establezca en el presupuesto de egresos de la Federación y si este recae en un hecho generador de crédito fiscal debe cubrirlo, así lo establece el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación. Aún más al aceptar la doble personalidad del Estado, tanto la Legislación como la Jurisprudencia Mexicana, con mayor razón en su aspecto privado el Estado si es sujeto pasivo al estar en un supuesto jurídico marcado como hecho generador de crédito fiscal, sí da en arrendamiento un bien, si lo enajena o realiza una actividad empresarial, es contribuyente.

4.3 OBLIGACIONES DEL SUJETO ACTIVO

Para concluir lo referente a el Sujeto Activo debemos hablar de las obligaciones fiscales que tiene; estas se dividen en principales y secundarias, la primera la recepción o cobro de la prestación tributaria, se le llama recepción, ya que es el mismo contribuyente quien determina sus impuestos por regla general, esto lo señala el artículo sexto del Código Fiscal de la Federación en su párrafo tercero.

Entre las obligaciones secundarias se encuentran:

(20) CORTINA Alfonso, La Obligación Tributaria y su causa, Editorial Porrúa, S.A., México 1976, Págs. 20-23.

DE HACER: Que es el caso cuando la misma autoridad tienen la obligación por disposición expresa de Ley de determinar el impuesto que debe pagar el contribuyente, al estar en el supuesto establecido en la Ley como hecho generador del crédito fiscal y el contribuyente debe proporcionar a la autoridad la información necesaria y suficiente para determinar el impuesto, tal como lo marca el párrafo tercero del artículo 6 del Código Fiscal debe proporcionarse la información dentro de los quince días siguientes a que haya causado el impuesto, este procedimiento está consignado en los artículos 55, 56, 57, 58, 59, 60, 61, 62, 63, 64 y 65 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y es cuando se permite a la autoridad determinar presuntivamente la utilidad fiscal del contribuyente, consignado además en el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación.

DE NO HACER: Que sería cuando la autoridad debe abstenerse de efectuar algún trámite, cuando no se compruebe con documentación idónea que el contribuyente ya cumplió con el trámite anterior respectivo.

Ejemplo de esto sería el no devolver la autoridad un saldo a favor de Impuesto al Valor Agregado, si el contribuyente no comprueba con sus pagos provisionales o anuales que efectivamente lo tiene a su favor, tal como lo marca el artículo Sexto Párrafo Primero de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación en su Primer Párrafo.

DE DAR: En este caso es cuando al sujeto activo le marca esta obligación la misma Ley, un ejemplo sería lo que señala el artículo 33 fracción I del Código Fiscal de la Federación, de proporcionar asistencia gratuita a los contribuyentes, en materia fiscal para resolver sus dudas ya sea en aplicación de Leyes, trámites administrativos o recursos.

4.4 SUJETO PASIVO

Sujeto Pasivo (B), apegándose a la disposición legal establecida en el artículo 2 fracción I del Código Fiscal de la Federación, lo podemos definir de la siguiente manera: es la persona física o moral que se encuentra en la situación jurídica o de hecho prevista por las leyes de impuestos respectivos, para ser contribuyentes de los mismos.

4.5 OBLIGACIONES DEL SUJETO PASIVO

El sujeto pasivo, tiene además de pagar el impuesto que es la principal, otro tipo de obligaciones fiscales como son:

DE HACER: Según lo dispuesto en el artículo 27 párrafo primero del Código Fiscal de la Federación, cuando tengan las personas físicas o morales, obligación de presentar declaraciones periódicas, o estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, deben solicitar su inscripción al Registro Federal de Contribuyentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y además proporcionar la información que se refiere a su identidad, domicilio, y sobre su situación fiscal mediante los avisos que se establecen en el Reglamento de este Código.

El artículo 16 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, marca que la solicitud de inscripción debe presentarse ante la autoridad recaudadora que corresponda, según el domicilio fiscal del contribuyente.

Así mismo el artículo 14 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, señala los avisos que se deben presentar cuando se haga algún movimiento de los señalados en el primer párrafo del artículo 27 del Código Fiscal de la Federación, estos avisos son:

I.- Cambio de denominación o razón social, esto es solo para personas morales, cuando por modificación a su escritura constitutiva, se modifica el nombre o razón social de esta.

En tratándose de persona física, es cuando por sentencia ejecutoriada se haga la corrección del nombre.

II.- Cambio de domicilio fiscal, es cuando el contribuyente, ya no se encuentra en ese domicilio señalado como domicilio fiscal.

III.- Aumento o disminución de obligaciones, suspensión o reanudación de actividades ejemplo de aumento cuando se tiene la actividad de arrendamiento y el contribuyente además abrirá una tienda tributando en régimen simplificado por esta actividad, se debe hacer el aumento de la clave de régimen simplificado por la actividad de agricultura.

Disminución cuando el mismo contribuyente deja de tener la actividad de arrendamiento, se da de baja la clave de esta actividad.

De suspensión cuando deja de trabajar.

De reanudación, cuando vuelve a iniciar labores.

IV.- Liquidación o apertura de sucesión.

V.- Cancelación en el registro Federal de Contribuyentes

Todos estos avisos deben presentarse dentro del mes siguiente a que de hecho se realice la situación jurídica prevista

Asimismo, dependiendo de su actividad, hay contribuyentes que están obligados a llevar contabilidad, y otros no lo están, podemos mencionar los siguientes:

Arrendadores (Artículo 94 fracción II), a estos contribuyentes la Ley les señala, llevar contabilidad conforme al Código Fiscal de la Federación, su reglamento, la ley y el reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuando obtengan ingresos superiores a \$ 1,129.00 en el año calendario anterior. No quedan comprendidos en lo dispuesto en esta Fracción quienes opten por la deducción del 50% (conocido como la deducción ciega) a que se refiere el artículo 90 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual establece que los contribuyentes que otorguen el uso o goce temporal de inmuebles para casa habitación podrán optar por deducir el 50% de los ingresos.

Los que tienen ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente tienen la obligación de llevar contabilidad simplificada consistente en un libro de ingresos y egresos y de registro de inversiones y deducciones.

Por último los que obtienen ingresos por premios, rifas o loterías, solo deben conservar la documentación relacionada con la constancia de retenciones de Impuestos Sobre la Renta.

Aparte de lo señalado anteriormente, tienen obligación de presentar pagos provisionales todos los contribuyentes a excepción de los que tienen ingresos por arrendamiento y que su ingreso anual total obtenido en el ejercicio anterior no hubiera excedido del doble del salario mínimo general elevado al año, así lo establece el artículo 92 último párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En el caso de que los contribuyentes no tengan ingresos por la actividad que desarrollan, o bien no rebasen las cantidades señaladas como exentas de pagos de impuesto en tratándose de facilidades administrativas para contribuyentes de Régimen Simplificado, solo existe la obligación de presentar la primera declaración en ceros, las siguientes no se deben presentar, ya que de ser así el contribuyente se hace acreedor a una sanción establecida en los artículos 81 fracción VII y 82 fracción VII, la no obligación se consignan en el artículo 31 cuarto párrafo, todos estos numerales del Código Fiscal de la Federación.

Por otra parte, todos los contribuyentes están obligados a presentar declaración anual, a excepción de:

Los pequeños contribuyentes, cuando no tengan ingresos por otra actividad distinta a la de régimen de pequeños contribuyentes, o bien no tengan que hacer deducible algún gasto personal como sería un gasto médico, hospitalario, de funeral o donativos otorgados a personas autorizadas para recibir donativos deducibles de impuestos, y los contribuyentes de régimen simplificado no están obligados a presentar su declaración anual, cuando no hayan obtenido en el ejercicio anterior ingresos superiores a 20 salarios mínimos anuales tratándose de Agricultura, Ganadería, Pesca o Silvicultura cuando sus ingresos en el ejercicio inmediato anterior no excedan de \$192,282.00 no tengan que hacer deducible algún gasto personal.

También todos los contribuyentes están obligados a expedir el comprobante respectivo, en el caso de los pequeños contribuyentes están obligados a expedir el comprobante cuando la venta o la prestación del servicio sea superior a \$50.00 en el ejercicio 2000. Y si el comprador solicita factura en tratándose de actividad empresarial, el contribuyente está obligado a entregarla, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 37 último párrafo del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

DE NO HACER: Por ejemplo, si es un contribuyente del régimen de pequeños contribuyentes que no debe expedir facturas, ni trasladar impuesto alguno, según lo marca el artículo 29-A, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación el cual especifica que los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general deberán expedir comprobantes simplificados en los términos del artículo 37 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y este a su vez menciona que los contribuyentes que realicen operaciones con público en general y siempre que en la documentación comprobatoria no se haga la separación expresa entre el valor de la contraprestación pactada y el monto del impuesto al valor agregado, podrá expedir:

A.- Comprobantes cuyo único requisito en su contenido será contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien los expida. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, deberán señalar en los mismos el domicilio del local o establecimientos en el que se expidan los comprobantes.

B.- Contener impreso el número de folio.

C.- Lugar y fecha de expedición.

DE TOLERAR: Esto es permitir la práctica de revisión, visita de inspección, ya sea en libros, locales, documentos, bodegas, equipo de transporte, etc., según lo dispuesto en los artículos 42, 45, 48 y 53 del Código Fiscal de la Federación, y debiendo respetar los visitadores los lineamientos señalados en los artículos 43, 44, 46, 47, 51, 52 y 54 del mismo ordenamiento.

Por lo que se refiere al sujeto pasivo, podemos señalar que esta figura, puede recaer tanto en una persona física que sea agricultor, ganadero, comerciante, industrial, arquitecto, médico, obrero, arrendador de inmuebles, etc., o bien en persona moral, ya sea sociedad anónima de producción rural, y en nuestra Legislación como ya se señaló, líneas arriba, también puede ser la Federación, el Estado y el Municipio; también son sujetos pasivos los Órganos Públicos descentralizados como Petróleos Mexicanos; los estados extranjeros, cuando en su territorio se grave al Estado Mexicano, son contribuyentes las Entidades o Agencias que pertenezcan a Estados extranjeros.

También debe hacerse mención que un contribuyente no puede tener la obligación principal que es el pago de el impuesto causado, pero si tiene las obligaciones secundarias, un ejemplo de esto sería el título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que se refiere a personas morales no contribuyentes, y el artículo 70 del ordenamiento legal en cita, nos dice: que no son contribuyentes, los sindicatos de obreros y organismos que les agrupen, asociaciones patronales, las cámaras ya sea de comercio e industria, las agrupaciones agrícolas,

ganaderas o de pesca, así como los organismos que reúnan; los colegios de profesionales, y los organismos que las agrupan; asociaciones civiles y sociedades de responsabilidad limitada de interés público que administren en forma descentralizada los distritos o unidades de riego, previa concesión y permiso respectivo; instituciones de asistencia o beneficencia autorizadas por las leyes de la materia, así como las sociedades o asociaciones civiles que lleven a cabo actividades similares, autorizadas para recibir donativos deducibles en términos de Ley; sociedades cooperativas de consumo; organismos que agrupen conforme a la Ley a sociedades cooperativas de productores o de consumo; sociedades mutualistas que no operen con terceros y que no realicen gastos para la adquisición de negocios tales como premios, comisiones y otros semejantes; sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza y que tengan reconocimiento o autorización de validez de estudio, según lo establecido en la Ley Federal de Educación; asociaciones o sociedades civiles que se organicen con fines científicos, políticos, religiosos, culturales o deportivos, las instituciones o sociedades civiles que se constituyen solo con el objeto de administrar fondos o cajas de ahorro; asociaciones de padres de familia que se constituyan y registren en los términos del reglamento de asociaciones de padres de familia de la Ley Federal de Educación y las sociedades de autores de interés público que se constituyan en base a la Ley Federal de Derechos de Autor.

El Artículo 69 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, señala que serán contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta cuando perciban estas personas morales, ingresos por enajenación de bienes, intereses o premios, aplicarán lo que dispone el título IV que es donde se cuadran estos ingresos, mencionando además que la retención que se haga tendrá el carácter de pago definitivo, pero no serán contribuyentes, aun cuando tengan ingresos por estos conceptos las personas morales que están autorizadas para recibir donativos deducibles de impuesto y los partidos y Asociaciones Políticas y la Federación los Estados y los Municipios, así como los organismos descentralizados que no tributen conforme al Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que es la persona moral de Ley. El artículo 70 de la misma Ley, en su párrafo tercero, establece que personas morales y bajo que condiciones si determinan remanente distribuible o sea

ganancia, y como deben enterar ese impuesto que causan pero lo importante es que siguen perteneciendo al Título III, no cambia su situación fiscal.

Por lo que respecta a las que no determinan remanente distribuible y no pagan Impuesto Sobre la Renta, solo deben cumplir con llevar contabilidad en los sistemas respectivos, según lo disponga el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, y el Reglamento de la ley del Impuesto Sobre la Renta, expedir comprobante que acrediten las enajenaciones que efectúen, los servicios que prestan o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y conservar una copia del comprobante a disposición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tal comprobante con todos los requisitos fiscales, cuando hagan pago a terceros y estén obligados a entregar a estos el comprobante.

En otro aspecto, ya se trate de persona moral no contribuyente, persona moral de régimen general de Ley contribuyente de Impuesto Sobre la Renta, o persona física cuyos ingresos son menores que las deducciones y por tanto no hay base de impuesto para calcularlos, o bien en el procedimiento de cálculo, no hay o resulta impuesto a pagar, solo se debe cumplir con las obligaciones secundarias, ya que no existe la obligación de pago líquido; o bien ya sea por facilidades administrativas no se da la obligación de pago por no exceder de las cantidades establecidas como ingreso bruto, tratándose de contribuyentes menores, o que la base del impuesto sea menor a la cantidad señalada en facilidades administrativas, tampoco hay obligación de pago, pero si existen las obligaciones que marcan tales facilidades que sería la general para ambos sectores de contribuyentes, la de expedir y conservar la documentación comprobatoria de su actividad, cuando la venta exceda de una cantidad establecida por la propia secretaria y conservar la documentación comprobatoria de las compras de bienes nuevos que se utilicen en el negocio cuando sea mayor a la cantidad determinada por la propia Secretaría.

4.6 CAPACIDAD DEL SUJETO PASIVO

Por lo que respecta a la capacidad del sujeto pasivo los doctrinarios y aún la propia Ley marcan determinadas causas que modifican su capacidad contributiva, entre las principales están:

- a) Sexo
- b) El Estado Civil
- c) La Edad
- d) La Religión
- e) La Nacionalidad
- f) La Ocupación, Arte, Oficio o Profesión.
- g) El Domicilio.

En cuanto a los primeros tres, en nuestra Legislación Fiscal Actual, no opera para desgravar a los contribuyentes o liberarlos de la obligación en base a su sexo, estado civil o edad, por lo que respecta a la edad el Código Fiscal para no liberar a los contribuyentes menores de edad o incapaces de contraer obligaciones y para evitar que se sustraigan de el cumplimiento de este tipo de obligaciones para con el fisco, establece en el artículo 26 Fracción Sexta, que son responsables solidarios con el contribuyente, quienes ejerzan la patria potestad o la tutela por las contribuciones a cargo de su representado.

Referente a la religión, debe decirse que conforme a la reforma al artículo 130 de la Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos y al otorgarse reconocimiento a la Iglesia, como persona moral, nuestra Legislación Fiscal señala en el Diario Oficial del 3 de diciembre de 1993, en el cual se publicaron las modificaciones a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, concretamente en las disposiciones transitorias artículo Quinto Fracción Vi, que las asociaciones religiosas que se constituyan en los términos de la Ley de Asociaciones Religiosas y Culto Público deberán cumplir con sus obligaciones fiscales en materia del Impuesto Sobre la Renta, a partir del 1° de julio de 1994, en los términos del título III de la citada Ley, para lo cual, la Secretaría de Hacienda a través de la

Administración General Jurídica de Ingresos; Administración Central de Asistencia al Contribuyente, Administración de Asistencia “2”, por medio de oficio, dirigido a las asociaciones religiosas, les dio a conocer los criterios aplicables para ellas, asimilándose a una especie de facilidades administrativas, para este tipo de nuevos contribuyentes.

Respecto a la nacionalidad, la compilación tributaria grava tanto a los mexicanos como a los extranjeros, si su situación jurídica o de hecho prevista en la Ley como generador del crédito fiscal recae en estos supuestos; así que en igualdad de circunstancias la misma Ley exceptúa a los mexicanos, así como a los extranjeros por el pago de los impuestos en los casos y con las condiciones que la misma establezca.

La influencia en la relación tributaria por lo que se refiere a la ocupación, arte, oficio o profesión, si reviste importancia, ya que algunos contribuyentes dependiendo de su actividad resultan beneficiados tanto en la obligación principal que es el pago, como en algunas obligaciones secundarias, para analizar mas detalladamente trabajaremos sobre el cuadro comparativo.

Ingreso de \$120,000.00 Actividad Comercial.

Contribuyente Menor

No paga impuesto por el ingreso de \$120,000.00, No tiene obligación fiscal de pago ni de declaración anual.

Contribuyente de régimen simplificado

Paga contribución, la tarifa del artículo 141 de la Ley del I.S.R., pero no llega su impuesto al 35% por un ingreso de \$120,000.00.

Contribuyente de régimen General de Ley.

Paga el 35% de impuesto sobre su base gravable y tiene obligación de hacer pagos provisionales, ajustes y presentar anual.

Por último el domicilio, no debe decirse que modifica su capacidad contributiva, más bien debe llamársele como en lugar donde tendrá la autoridad fiscal, la certeza jurídica de encontrar al contribuyente para requerirle en un momento dado el cumplimiento de obligaciones fiscales tanto principal como secundarias, pero esto no influye para nada en la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Sujeto Pagador (C), nuestra Ley no lo contempla objetivamente pero los estudiosos de la materia fiscal si lo señalan ya que aparece en la relación tributaria y enunciando en Ley como el que efectivamente paga el impuesto trasladado o indirecto, ejemplo de estos impuestos son el Impuesto al Valor Agregado y el impuesto especial sobre producción y servicios.

4.7 TERCERO EN LA RELACIÓN TRIBUTARIA

Terceros.- (D), son los responsables solidarios con el contribuyente, son sujetos pasivos en los cuales también recae la obligación fiscal si el contribuyente no cumple con ésta. La diferencia entre el sujeto pagador y el tercero estriba en que este debe pagar si el contribuyente no lo hace, y el pagador debe cubrir el impuesto que le cause la operación que ha efectuado y se desliga este de obligaciones posteriores, lo que en el caso de el tercero no es así.

El Código Fiscal de la Federación, consigna en su artículo 26 quienes son responsables solidarios, les llamo Terceros, ya que no son quienes están colocados en la situación jurídica prevista en la Ley como hecho generador del Crédito Fiscal, ni son parte en la relación tributaria pero si son sujetos pasivos en caso de incumplimiento al contribuyente de su obligación o bien cuando por ministerio de Ley, esta los obliga a cumplir con las obligaciones tanto principales como secundarias de aquellos y son los siguientes:

I.- Los retenedores, las personas a quienes la Ley obliga a recaudar la contribución a cargo del contribuyente, hasta por el monto de la contribución, estos son los supuestos establecidos en los artículos 24 fracción V y 36 fracción VII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que se refiere a que la retención es un requisito para las deducciones. Todos los artículos que se citan son de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se hace la aclaración para evitar repeticiones innecesarias de la denominación de la Ley. Artículo 69 que se refiere a la retención que se haga a una persona moral no contribuyente de Impuesto Sobre la Renta y que obtiene ingresos por enajenación de bienes, intereses o premios, con las limitantes y condiciones que el mismo artículo señala; artículo 72 fracción V que se refiere a la obligación de la persona moral de retener y enterar el impuesto cuando así corresponda por hacer pagos a terceros, 86 párrafo cuarto que se refiere a la retención que efectúen las personas morales a quienes les trabajen por honorarios y 78 fracción IV párrafo tercero, que se refiere a la misma obligación, pero en tratándose de personas físicas; artículo 80 que se refiere a la retención que se debe hacer a quienes obtienen ingresos por salarios; artículo 78-B la retención que deben hacer la Federación los Estados y los Municipios a los funcionarios que se les hayan asignado vehículos y que no reúnan los requisitos para ser considerados como utilitarios, y que en todo caso se considere el bien como un ingreso en servicio; 92 Cuarto Párrafo, el cual señala la retención que debe hacer la persona moral a quien le efectúe pago esta por arrendamiento; 1234 Fracción II Párrafo Segundo retención por pago de dividendos; 126 retención que se debe hacer a quien obtiene ingresos por intereses; 130 retención que se efectúa a quien obtiene ingresos por premios; 135 retención que deben hacer las personas morales cuando ellas paguen los ingresos que obtiene el contribuyente, considerados como ingresos diversos; 145 Párrafo Segundo, 147 Párrafo Tercero 148 Tercer Párrafo, 148 A Párrafo Segundo, 149 Segundo Párrafo, 150 Párrafo Segundo, 151 Párrafo Tercero, 151-A Párrafo Segundo, 153 Párrafo Segundo, 154 Fracción III Párrafo Primero, 155 último párrafo, 156 Fracción II Párrafo quinto, 157 Párrafo Segundo, todos estos artículos son de ingresos ya mencionados anteriormente, pero son pagos al extranjero, como arrendamiento, salarios, honorarios, premios, etc., y artículo 136 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que se refiere a la retención que se hace a quien

obtiene ingresos por comisiones. Por lo que respecta a el Impuesto al Valor agregado, los artículos 26 y 48 del Reglamento de la Ley del I.V.A., señala el primero de los mencionados, las retenciones de este impuesto que le hace el comité a su comisionista, y el último numeral, se refiere a la no obligación de retener el impuesto los notarios y fedatarios públicos cuando la enajenación de inmuebles la realiza un contribuyente de Impuesto al Valor Agregado. En estos impuestos trasladados sucede algo muy peculiar, ya que en si el cobro que le hace el contribuyente de este impuesto al sujeto pagador es una retención, pero la Ley del Impuesto al Valor agregado, no lo considera así, por lo que respecta a el Impuesto Especial Sobre producción y Servicios, el artículo 5-A señala la retención que deben hacer los productores, envasadores e importadores, cuando siendo contribuyentes de este impuesto, enajenen por medio de terceros.

II.- Las personas obligadas a efectuar pagos por cuenta del contribuyente, hasta por el monto del pago, esta Fracción va íntimamente relacionada con la primera, ya que la Ley señala en su mayoría retener y enterar, por lo que se manejan los mismos artículos que la fracción I.

III.- Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que se debieron pagar a cargo de la sociedad que se liquida o quiebra, según el procedimiento establecido en el artículo II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

IV.- Los que adquieran negocios, respecto de las contribuciones causadas en relación con la actividad realizada en la negociación, cuando pertenecía a otra persona.

V.- Los representantes de personas no residentes en el país, con cuya intervención estas personas realicen actividades por lo que deben pagar contribuciones, un ejemplo de este caso sería lo establecido en el artículo 1148 que se refiere a ingresos por arrendamiento, 150 que se refiere a enajenación de inmuebles, 151 enajenación de acciones o títulos valor, 157 que se refiere a ingresos por servicios de construcción de obras, instalación, mantenimiento o montaje en inmuebles, y el medular que señala los requisitos que debe reunir el

representante, establecido esto en el numeral 160 todos los artículos citados son de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

VI.- Los que ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de sus representados.

VII.- Los legatarios y donatarios a título particular por lo que respecta a las obligaciones fiscales causadas en relación con los bienes legados o donados.

VIII.- Los que acepten voluntariamente asumir responsabilidad solidaria.

IX.- Los terceros que garanticen el interés fiscal mediante depósito, prenda, hipoteca o permitan el secuestro de bienes.

X.- Los socios o accionistas, por lo que respecta a las contribuciones causadas, en relación con las actividades realizadas por la sociedad, cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no se puede garantizar con los bienes de la sociedad

XI.- Las sociedades que debiendo inscribir en el registro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas que no comprueben haber retenido y enterado el impuesto sobre la renta, causado por la enajenante de acciones o partes sociales, o en su caso, haber recibido copia del dictamen respectivo.

XII.- Las sociedades escindidas por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de activos, pasivos y capital, transmitidos por la escidente, y las contribuciones que se hayan causado por esta con anterioridad a la escisión.

XIII.- Las empresas residentes en México o las residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto causado por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en

territorio nacional para ser transformados o ya transformados, según lo establecido en el artículo 1° de la Ley del Impuesto al Activo.

XIV.- Las personas a quienes residentes en el extranjero presten servicios personales independientes o subordinados cuando estos sean pagados por residentes en el extranjero.

En su último párrafo del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, señala que la responsabilidad solidaria, comprenderá accesorios, excepto multas.

4.8.- EL OBJETO

El segundo elemento de la obligación tributaria es el objeto, Ernesto Flores avala lo define como la situación que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal, a lo cual con otros autores se traduce en una obligación de dar, que retomando lo expresado anteriormente sería la obligación de pagar el impuesto respectivo, más aún en nuestra legislación fiscal vigente hay situaciones que se presentan cuando el contribuyente si recae en el supuesto establecido en la Ley, pero por disposición expresa de la misma, no tiene la obligación de pago, por alguna excepción o por facilidades administrativas, tal es el caso de los contribuyentes menores y los de régimen simplificado que no pagaran impuestos cuando no rebasen de las cantidades establecidas como exentas de impuesto por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público pero si quedan obligados a presentar su pago provisional en ceros, y aún más solo están obligados a presentar su primer provisional en ceros si los demás pagos provisionales del ejercicio continúan en ceros ya no se deben presentar así lo establece el artículo 31 párrafo III del Código Fiscal de la Federación, si lo hace el contribuyente y presenta una segunda declaración en ceros, se hace acreedor a la sanción establecida en el artículo 81 fracción VII del Código Fiscal que lo tipifica y el monto de la multa se encuentra plasmada en el artículo 82 fracción VII del mismo ordenamiento. O bien, se les releva de pago como es el caso del Impuesto al Activo, que si el contribuyente lo es de este impuesto, la misma Ley lo releva de la obligación de pago en el período pre-operativo y no pagará ni por los ejercicios de

inicio de actividades el siguiente y el de liquidación, salvo cuando este último dure dos años, esto lo marca el artículo 6 fracción VI párrafo III de la citada Ley, y la Ley del Impuesto Sobre la Renta, señala que no presentarán pagos provisionales a cuenta del impuesto anual cuando las personas físicas o morales con actividad empresarial de régimen general de Ley inicien operaciones, así lo marcan los artículos III último párrafo y 12 último párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, respectivamente.

4.9.- EL SUPUESTO LEGAL

El último elemento es el supuesto legal establecido en las Leyes de la materia, es lo que se le llamaría la situación jurídica, las Leyes fiscales nos marcan las situaciones jurídicas en las que se encuadraría un contribuyente por realizar tal o cual actividad que está gravada.

Así la Ley del Impuesto Sobre la Renta, señala quienes son contribuyentes de este impuesto y son los siguientes: Personas morales y físicas, en el Título II encuadrarían las personas morales, en el capítulo II-A de este Título enumera a las Instituciones de Crédito, de Seguros y Finanzas, Almacenes Generales de Depósitos y Sociedades de Inversión de Capitales. En el capítulo IV tipifica a las sociedades mercantiles controladoras. El Título II-A establece el régimen simplificado de las personas morales y además señala que personas morales están obligadas a tributar en este régimen independientemente del monto de su ingreso. En el título III indica quienes no son contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta, en tratándose de persona moral y solo los casos en que si debe tributar.

Por lo que respecta a las personas físicas, están señaladas en el título IV de la misma Ley del Impuesto sobre la Renta y las actividades están encuadradas de la siguiente manera:

Capítulo I	Ingresos por Salarios.
Capítulo II	Honorarios y en General por Prestar un Servicio Personal Independiente.

Capítulo III	Arrendamiento y en General por otorgar el uso o goce temporal de Inmuebles.
Capítulo IV	Ingresos por enajenación de Bienes.
Capítulo V	Ingresos por adquisición de Bienes.
Capítulo VI	Actividad Empresarial, en este momento, es necesario establecer que actividades señala el Código Fiscal de la Federación como Empresariales según el artículo 16 y son Comerciales, Industriales, Agrícolas, Ganaderas, de Pesca, Silvícolas. Este capítulo establece en dos secciones en donde deben tributar estos contribuyentes:
Sección I	Del régimen general de las actividades empresariales.
Sección II	Del régimen simplificado de las actividades empresariales, el artículo 119-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece que este régimen es obligatorio para aquellos contribuyentes dedicados a Agricultura, Ganadería, Pesca, Silvicultura y Autotransporte, independientemente del monto de ingreso anterior.
Sección III	Del Régimen de Pequeños Contribuyentes
Capítulo VII	Ingresos por Dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales.
Capítulo VIII	Ingresos por Intereses.
Capítulo IX	Ingresos por obtención de Premios
Capítulo X	De los demás ingresos que obtengan las personas físicas. Entre otros, el artículo 133 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, señala los siguientes: I.- El importe de las deudas perdonadas por el acreedor o pagadas por otra persona. II.- La ganancia cambiaría e intereses proveniente de préstamos. III.- Las prestaciones que se obtengan con motivo del otorgamiento de fianzas o avales, cuando no se presten por Instituciones legalmente autorizadas. IV.- Los ingresos provenientes de toda clase de inversiones hechas en sociedades residentes en el

extranjero, sin establecimiento permanente en el país, cuando no se trate de dividendos o utilidades distribuidas por sociedades residentes en el extranjero.

V.- Los dividendos o utilidades distribuidas por sociedades residentes en el extranjero.

VI.- Los derivados de actos o contratos por medio de los cuales sin transmitir los derechos respectivos, se permita la explotación de concesiones, permisos, autorizaciones o contratos otorgados por la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios, o los derechos amparados por las solicitudes en trámite.

VII.- Los que provengan de cualquier acto o contrato celebrado con el superficiario para la explotación del subsuelo.

VIII.- Los que provengan de la participación en los productos obtenidos del subsuelo por persona distinta del concesionario, explotador o superficiario.

IX.- Los intereses moratorios, indemnizaciones por perjuicios y los ingresos derivados de cláusulas penales o convencionales.

X.- Cuando tengan ingresos por la parte proporcional que le corresponda al contribuyente del remanente distribuible que determinen las personas morales no contribuyentes y que no se hubiera pagado impuesto.

XI.- Los que perciban ingresos por derechos de autor y sean personas distintas a este.

XII.- Las cantidades acumulables que se depositan en cuentas personales, se paguen por contratos de seguros, o se invierta en acciones de sociedades de inversión, así como intereses, reservas, sumas por concepto de dividendos, enajenación de acciones de las sociedades de inversión.

XIII.- Las cantidades que correspondan al contribuyente en carácter de condominio o fideicomiso de un inmueble destinado a hospedaje, otorgado en administración a un tercero, para que lo utilice en hospedar a personas distintas del contribuyente.

XIV.- Los provenientes de operaciones financieras derivadas y operaciones financieras referidas a un subyacente.

Y el título V que se refiere a los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuentes de riqueza ubicada en territorio nacional; debe señalarse

que este título abarca todas las actividades señaladas anteriormente sin excepción de alguna.

El impuesto al Activo, en su Ley, señala quienes son contribuyentes de este impuesto y eso es lo supuesto legal, el artículo Primero dice. Las personas físicas que realicen actividades empresariales y las personas morales, residentes en México, están obligadas al pago de Impuesto al Activo, por el activo que tengan.

Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, están obligados al pago del Impuesto al Activo, por el Activo que tenga el contribuyente.

Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país están obligados al pago del Impuesto por el Activo atribuible a dicho establecimiento.

Las personas distintas a las señaladas en este párrafo que otorgan el uso o goce temporal de bienes que se utilicen en la actividad de otro contribuyente de los mencionados en este párrafo, están obligados al pago de este impuesto únicamente por esos bienes.

Por último este artículo señala que los residentes en el extranjero están obligados al pago de este impuesto por los inventarios que mantengan en territorio nacional para ser transformados, o ya hubieran sido transformados por algún contribuyente de este impuesto.

Así también el artículo sexto de la Ley del Impuesto al Activo, nos marca que no son contribuyentes de este impuesto y dice:

No pagarán activo:

I.- Quienes no sean contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta.

II.- Las empresas que componen el Sistema Financiero.

III.- Los contribuyentes menores.

IV.- Quienes otorguen el uso o goce temporal de bienes y cuyos contratos se prorroguen en forma indefinida (rentas congeladas).

V.- Las personas físicas residentes en México que no realicen actividades empresariales y otorguen el uso o goce temporal de bienes a quienes no sean contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta y a las empresas que componen el sistema financiero, solo por dichos bienes.

VI.- Quienes utilicen bienes destinados solo a actividades deportivas y que la utilización sea sin fines de lucro, o únicamente por sus socios o sus miembros y quienes se dediquen a la enseñanza y tengan la autorización o reconocimiento de validez oficial de estudio.

Por lo que respecta a Impuesto al Valor Agregado, la Ley, en su artículo Primero, establece quienes son contribuyentes de este Impuesto dice:

I-Los que enajenen bienes.

II-Los que presenten servicios independientes.

III-Quienes otorguen el uso o goce temporal de bienes.

IV-Quienes importen bienes o servicios.

Posteriormente dicha Ley establece quienes no son contribuyentes de este impuesto y quienes si deben cubrirlo por cumplir con determinados requisitos.

En cuanto a Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, el artículo Primero, nos dice que son contribuyentes de este impuesto los que enajenen bienes o importen bienes de los señalados en esa Ley, y la prestación de servicios señalados en la misma.

El artículo segundo nos detalla cuáles son los bienes que cuando se enajenen o vendan, se debe pagar Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios y son los siguientes:

- Cerveza y bebida refrescante con una graduación alcohólica de hasta 6° G.L.
- Bebidas alcohólicas.
- Alcohol, aguardiente y bebidas alcohólicas, así como sus concentrados y champaña.
- Gas avión.
- Tabacos labrados.
- Gasolina.
- Diesel.

Por prestación de servicios:

- Comisión mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución de los bienes anteriores.
- La exportación de los mismos bienes.

Por lo que se puede apreciar, las distintas Leyes Fiscales, señalan las actividades por las cuales una persona y dicho de manera constitucional, un ciudadano esta obligado a cumplir con el pago del impuesto cuando encuadra en la situación legal prevista en la Ley, aquí es donde podemos aplicar el principio jurídico nullum tributum sine lege.

4.10.- BASE, TASA Y TARIFA

La base de todo impuesto es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo del sujeto pasivo. Dicho en otras palabras es la magnitud o valor al que se arriba por medio del procedimiento determinado para cada tributo en la Ley y al que al aplicarse la tasa, alícuota o porcentaje establecido también en la ley da como resultado el monto del tributo a pagar. (21)

Otra definición es la que nos da Gabriel de Usera, citado por Magain Manautou, el cual nos dice que “la base del tributo es aquella parte o porción (de

lo gravado por la Ley), evaluada o determinada por distintos procedimientos, para determinar concretamente el gravamen a que se encuentra obligado el sujeto pasivo. (22)

La tasa o tarifa del impuesto es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, mientras que el monto del mismo es aquella cantidad que los sujetos pasivos deben enterar al sujeto activo, una vez que se ha aplicado la tasa a la base imponible. Es decir, una vez nacida la obligación de pago a cargo del contribuyente, es necesario fijar el monto a pagar derivado de dicha acción. Para ello se aplica un porcentaje establecido en ley a la base gravable y ello dará como resultado la cantidad líquida a pagar.

Cabe mencionar que la doctrina prevé tres clases diferentes de tarifas principalmente, las cuales pueden ser fijas, proporcionales o progresivas.

La tasa fija es aquella que no se expresa en términos porcentuales, sino como su nombre lo indica en números absolutos y fijos, es decir, en cantidades específicas.

Por su parte cuando se habla de una tasa proporcional es cuando estamos en presencia de porcentajes de igual forma fijos, pero con la salvedad de que siempre dicha cantidad va a representar la misma proporción, independientemente de la base a la que se le aplique.

Y por último hablamos de una tasa progresiva cuando existen varias tasas de manera escalonada, con la característica que estas tasas deben de pertenecer a un mismo tributo, es decir, que la tasa va en aumento en proporción de la cantidad que grava el tributo.

(21) Jiménez González, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. Editorial Thomson, México D.F., 2002, Pág. 51

(22) Margáin Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Editorial Porrúa, México, 13ª Edición, 1997, Págs. 268 - 269.

CAPÍTULO V

HISTORIA DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA

5.1.- GENERALIDADES

Las resoluciones misceláneas, comenzaron a emitirse a partir de el 23 de febrero del año de 1981, tal resolución, dejó sin efecto los acuerdos, circulares, oficios y resoluciones de carácter general, emitidos en el pasado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en materia de Impuestos Federales, se menciona para que se pueda apreciar las diferencias entre esta resolución y la actual, así mismo nos remitiremos a un análisis de la resolución de 1998, 1999, 2000 y 2001 por ser estos ejercicios, donde la autoridad fiscal ha prorrogado la resolución miscelánea **SIN HACER UN ESTUDIO NECESARIO PARA BENEFICIO DEL CONTRIBUYENTE.**

RESOLUCIÓN MISCELÁNEA DEL 23 DE FEBRERO DE 1981 ⁽²³⁾ (PRIMERA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL EMITIDA)

Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos.-
Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Con fundamento en los artículos 16 y 31 de la Ley orgánica de la Administración Pública Federal; y CONSIDERANDO:

Que el día 10 de marzo de 1980, se dictó una Resolución que derogó los acuerdos circulares, oficios y resoluciones de carácter general emitidas en el pasado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en materia de impuestos federales, y en su lugar estableció nuevas disposiciones conforme a lo ordenado por las leyes tributarias.

Que es conveniente expedir a principios de cada año una resolución que establezca las disposiciones administrativas de carácter fiscal para el año de que se trate.

(23) Diario Oficial de la Federación, México D.F., 1985

Que es una necesidad, independientemente de ser de gran utilidad, la expedición de estas reglas generales y disposiciones de carácter fiscal y es pertinente prever que las distintas unidades administrativas de la Secretaría puedan adicionarlas, modificarlas o suprimirlas, de acuerdo a su respectiva competencia, en la medida que las circunstancias lo requieran, esta Secretaría resuelve:

DISPOSICIONES GENERALES

1°.- La presente Resolución entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el "Diario oficial" de la Federación y su vigencia será hasta el 31 de enero de 1982.

A partir de su entrada en vigor se derogan los acuerdos, circulares, oficios y demás resoluciones de carácter general que se hubieran dictado en materia de impuestos federales, a excepción de los siguientes:

I.- Los relativos a impuestos al comercio exterior y de tenencia o uso de vehículos.

II.- Los relativos a estímulos fiscales con cargo a impuestos federales.

III.- Circulares que establecen las tablas que consignan, para los efectos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, las equivalencias de las monedas de los diversos países con el peso mexicano que han sido publicadas en el "Diario oficial" de la Federación.

IV.- Oficios-Circulares por los que se determinan, para los efectos del artículo 6o. de la Ley de Impuestos y Fomento a la Minería, los valores de los minerales que han sido publicados en el "Diario Oficial" de la Federación.

V.- Los relativos a bases especiales de tributación.

VI.- Los relativos a instrucciones internas para el funcionamiento administrativo, mientras no se substituyan por los instructivos correspondientes

VII.- Los relativos a las formas oficiales de declaraciones informativas anuales de los impuestos sobre producción y consumo de cerveza, a las industrias del azúcar, alcohol, aguardiente y envasamiento de bebidas alcohólicas, venta de gasolina, sobre seguros, tabacos labrados y teléfonos.

De conformidad con lo establecido por el artículo 17 del Código Fiscal de la Federación, los impuestos causados hasta el día 31 de diciembre de 1980, se

determinarán y liquidarán aplicando las disposiciones administrativas de carácter general vigentes en el momento del nacimiento de la obligación fiscal correspondiente. Las normas oficiales para el pago de impuestos establecidos en leyes derogadas, se continuarán utilizando en los pagos que se realicen con posterioridad a la fecha de su derogación.

2°.- Los titulares de las unidades administrativas de esta Secretaría podrán modificar, adicionar o derogar las disposiciones de la presente Resolución, siempre que el Reglamento Interior de la propia Secretaría les conceda facultades para dictar la Resolución de que se trate.

Las reglas generales y las otras disposiciones administrativas de carácter general que en el futuro se expidan se harán como modificación, adición o derogación de las que contiene la presente Resolución, con excepción de las señaladas en las fracciones del punto anterior.

3°.- Las Oficinas Federales de Hacienda Principales, Subalternas y Agencias, tendrán la circunscripción territorial que se indica en el Anexo 1 de la presente Resolución.

Para los efectos de esta Resolución, por Oficinas Federales de Hacienda se entenderá a la Principales, Subalternas y Agencias.

4°.- En las declaraciones de impuestos federales el impuesto a pagar o el saldo a favor, se expresará únicamente en pesos, las fracciones de un peso se ajustarán, cuando sean superiores a cincuenta centavos a la totalidad del peso siguiente, y cuando sean de cincuenta centavos o inferiores, al peso inmediato anterior. Sin embargo, para calcular dichos impuestos se tomarán los ingresos obtenidos, deducciones efectuadas y cualquier otro concepto necesario, utilizando las fracciones de un peso, salvo que las instrucciones que contenga la forma oficial de declaración señalen lo contrario.

5°.- En las declaraciones complementarias presentadas con posterioridad al vencimiento del plazo legal para efectuar el pago, se causarán recargos únicamente sobre la diferencia a pagar en dicha declaración.

Cuando se presente una declaración complementaria, ésta deberá formularse

llenando la totalidad de la forma oficial, inclusive con los datos que no se corrigen ni rectifican, señalando además que se trata de una declaración complementaria de la original, indicándose la fecha en que ésta haya sido presentadas.

6°.- Se autoriza a las instituciones de crédito con concesión para operar en el país y a los corredores públicos, para practicar avalúos para efectos fiscales.

7°.- Los impuestos federales podrán ser pagados mediante cheque, girado a cargo de instituciones de crédito que se encuentren dentro de la circunscripción territorial de la oficina recaudadora de que se trate, el cual deberá ser expedido a favor de la Tesorería de la Federación.

Las oficinas recaudadoras comprendidas en el área metropolitana, podrán recibir cheques girados a favor de la Tesorería de la Federación y a cargo de instituciones de crédito establecidas en el Distrito Federal y en cualquiera de los municipios siguientes que integran dicha área: en el Estado de México; Atizapán de Zaragoza, Tlalnepantla, Naucalpan, Ecatepec, Texcoco y Netzahualcóyotl; y en el Estado de Hidalgo, Tula.

Los impuestos al valor agregado y sobre la renta a cargo de los contribuyentes menores o retenidos por éstos y sobre erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón que paguen dichos contribuyentes menores, podrán ser pagados mediante cheques a favor del gobierno de la entidad federativa en que se encuentre ubicado el domicilio fiscal del contribuyente. El pago de impuestos al valor agregado, tratándose de importación de bienes tangibles, se efectuará en los términos de la fracción III del punto 14 de esta Resolución.

El pago de créditos fiscales mediante cheques de cuentas personales de los contribuyentes, sólo podrá hacerse con cheques sin certificar cuando sean expedidos por el propio contribuyente o por la persona que haya sido expresamente autorizada para ese efecto siempre que firme la declaración correspondiente, y en su caso, deberá señalarse la clave en el registro federal de contribuyentes.

8°.- Los impuestos al valor agregado, especial sobre producción y servicios, sobre automóviles nuevos y sobre compra-venta de primera mano de aguas envasadas y refrescos, que se paguen en la importación, se enterarán en la aduana respectiva utilizando las formas por medio de las cuales se efectúa el pago de impuesto general de importación, aun cuando no se deba pagar este último gravamen.

DICTAMEN FISCAL

9°.- En relación con el Reglamento del artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, se observará lo siguiente:

I.- La constancia a que se refiere la fracción IV del artículo 2o. del Reglamento deberá haber sido emitida por el colegio de contadores públicos a que esté afiliado el solicitante, dentro de los dos meses anteriores a la presentación de la solicitud de registro.

II.- La Dirección General de Fiscalización expedirá constancia de registro a los contadores públicos que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 2o. del Reglamento.

III.- En los casos en que se efectúe cambio de fecha de cierre del ejercicio, el aviso a que se refiere el artículo 3o. del Reglamento, se podrá presentar tanto por el ejercicio de 12 meses como por el ejercicio irregular que se origine por el cambio, siempre que dicha presentación se efectúe, en cada caso, dentro del plazo establecido en el artículo de referencia.

IV.- Los documentos a que se refiere el artículo 8o. del Reglamento, deberán presentarse en original y copia y, en su caso, se anexará copia de la autorización de prórroga para la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta.

V.- La solicitud de prórroga a que se refiere el artículo 5o. del Reglamento deberá ser suscrita por el contribuyente y el contador público.

VI.- Los documentos a que se refiere el Reglamento referido deberán ser presentados ante la Dirección General de Fiscalización. Tratándose de los documentos a que se refieren los artículos 2o., 3o., 6o., excepto la solicitud de prórroga a que se refiere el tercer párrafo de este precepto y 8o. del Reglamento citado, también podrán ser

enviados a dicha Dirección por medio de servicio postal en pieza certificada, en cuyo caso se considerará como fecha de presentación la del día en que se haga la entrega en la oficina de correos.

10°.- Para los efectos del artículo 8o. del Reglamento del Artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, se observará lo siguiente:

I.- El texto del dictamen relativo a Los estados financieros, deberá apegarse a alguno de los que haya adoptado el colegio de contadores públicos al que esté afiliado el contador público que lo emita, debiendo señalar éste el número que le corresponda en el registro a que se refiere el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación.

II.- Los estados financieros básicos examinados por el contador público registrado, respecto de los cuales emite su dictamen, deberán ir suscritos por el contribuyente y podrán presentarse en forma comparativa con el ejercicio inmediato anterior.

III.- Los anexos a que se refiere la fracción IV del citado artículo 8o., deberán sujetarse a lo siguiente:

a).- Los estados comparativos de resultados y de costo de producción y ventas abarcarán los 2 últimos ejercicios, incluyendo el que se dictamina, excepto en los casos de primera dictaminación en los que abarcará los 4 últimos ejercicios, en su caso. Los análisis comparativos por subcuentas de los gastos de fabricación, de administración, de venta, financieros y otros gastos, se referirán a los 2 últimos ejercicios. Estos documentos podrán mostrarse en miles de pesos.

b).- El análisis del movimiento del ejercicio de las reservas complementarias de activo y reservas de pasivo, también deberá incluir la mención de tasas y bases adoptadas para efectuar la deducción de bienes del activo fijo.

En caso de discrepancia con los métodos contables también se incluirá la información conforme estas bases.

c).- La relación de obligaciones fiscales a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor, deberá ir suscrita por el mismo y contener:

1).- La descripción de bases, tasas o tarifas y entero de impuestos detallando las diferencias determinadas en su caso, en cuanto a cada uno de estos conceptos.

2).- Al calce de la misma se declarará bajo protesta de decir verdad, que la relación

incluye todos los impuestos federales a que está sujeto; que las únicas obligaciones solidarias como retenedor de impuestos federales son las incluidas; que en el ejercicio surtieron efectos solamente las autorizaciones, subsidios, estímulos o exenciones que se describen, o bien, la mención expresa de que no hubo.

3).- En cuanto al pago del impuesto sobre la renta, deberá mencionarse cualquier reducción u compensación efectuada.

4).- Respecto del impuesto al valor agregado, se deberá incluir la determinación del impuesto causado así como de los montos acreditados o por acreditar del ejercicio derivados de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto, a las tasas aplicables, incluyendo aquellas que les sea aplicable la tasa del 0%, bien que les fueron trasladados al contribuyente o que se hubieren pagado directamente en relación a importaciones de bienes o servicios. Asimismo, mostrará la determinación de las bases de prorrateo en los casos de actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto a distintas tasas, aquellas por las que les es aplicable la tasa de 0% o aquellas que la Ley libera de dicho pago.

5).- En cuanto a otros impuestos federales se establecerá, en tu caso, la conciliación con cifras aplicables de otros anexos que sirvan de base para su determinación.

d).- La conciliación entre el resultado contable y gravable para efectos del impuesto sobre la renta, en casos aplicables, incluirá la información siguiente:

1).- Determinación por ejercicio de la publicidad sujeta a amortización fiscal, así como la aplicación al que se dictamina.

2).- Determinación por ejercicio de las pérdidas fiscales pendientes de disminuir de la utilidad fiscal así como la aplicación al que se dictamina.

3).- Determinación de la deducción a que se refiere el artículo 51 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

4).- Determinación similar a la de subincisos anteriores de deducciones que procedan en el ejercicio que se dictamina, provenientes de ejercicios anteriores.

e).- La conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos del impuesto sobre la renta y de otros impuestos federales.

En el caso el impuesto al valor agregado correspondiente a la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y otorgamiento del uso o goce temporal

de bienes, los montos a conciliar consistirán en el valor de los actos y actividades realizados en los que se deba pagar el impuesto en los términos de la ley correspondiente, debiéndose señalar también los conceptos de actos o actividades por los que no se está obligado al pago del impuesto o que les sea aplicable la tasa de 0%, que originen diferencia entre los ingresos afectos al impuesto sobre la renta y los afectos al impuesto al valor agregado.

Los anexos señalados en esta fracción deberán presentarse numerados en forma progresiva en el mismo orden en que son mencionados en el artículo 8o. de referencia.

11°.- El informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente a que se refiere la fracción III, del artículo 8o. del Reglamento del artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, se integrará en la forma siguiente:

I.- Se declarará bajo protesta de decir verdad que se emite el informe en apego a lo dispuesto en el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, y en relación con la revisión practicada conforme a las normas de auditoría de los estados financieros del contribuyente, correspondientes al período que se señale.

II.- Manifestación de que dentro de las pruebas selectivas llevadas a cabo en cumplimiento de las normas de auditoría, examinó la situación fiscal del contribuyente por el período que cubren los estados financieros dictaminados, no habiendo observado omisión alguna en el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor. Se entenderá que esta manifestación no comprende el examen de la clasificación arancelaria y de los valores declarados por el contribuyente en materia de importaciones y exportaciones. En caso de haber observado cualquier omisión, se mencionará en forma explícita.

Asimismo, manifestará que dentro del alcance de las referidas pruebas selectivas, se cercioró en forma razonable, mediante la utilización de los procedimientos de auditoría aplicables en las circunstancias, que los bienes y servicios adquiridos por el contribuyente fueron recibidos y prestados, respectivamente.

III.- Se hará mención expresa de que verificó el cálculo y enteró de los impuestos

incluidos en la "relación de obligaciones fiscales a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor", detallando cualquier diferencia determinada o pago omitido. Se entenderá para fines de esta manifestación, que en el caso de los cálculos individuales de retenciones del impuesto sobre la renta a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, se comprobaron en forma selectiva dentro de los alcances determinados para su examen, conforme a las normas de auditoría.

IV.- Manifestación de haber revisado, en función a su naturaleza y mecánica de aplicación utilizada en su caso en ejercicios anteriores, las partidas que integran los siguientes anexos:

- a).- Conciliación entre el resultado contable y el gravable para efectos del impuesto sobre la renta y otros impuestos federales.
- b).- Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos del impuesto sobre la renta y otros impuestos federales.
- c).- Determinación de la participación de utilidades a los trabajadores.

V.- Finalmente, declarará haber revisado los saldos de las cuentas que se indican en los anexos a los estados financieros a que se refieren los incisos a b, c y el de la fracción IV del artículo 8o. del Reglamento del Artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, conciliando, en su caso, las diferencias con los estados financieros básicos, originadas por reclasificaciones para su presentación.

El contador público que realice el informe deberá señalar su número de registro y firmarlo.

12°.- De conformidad con el artículo 96 del Código Fiscal de la Federación, se aprueban las formas oficiales de solicitud y aviso que conforme a los artículos 2o., 3o. y 6o. del Reglamento del artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, deberán presentar los contadores públicos que deseen registrarse ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los contribuyentes que opten por presentar estados financieros dictaminados.

OFICINAS AUTORIZADAS PARA LA PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES Y AVISOS.

13°.- Las oficinas autorizadas para la presentación de declaraciones y avisos, tratándose de contribuyentes y de responsables solidarios, de los impuestos sobre la renta y sobre erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón, a excepción de los contribuyentes menores, son las siguientes:

I.- Declaraciones con pago de impuestos, en efectivo o cheque.

a).- Las oficinas federales de hacienda.

b).- Las oficinas centrales y las sucursales, de las instituciones de crédito con concesión para operar como bancos de depósito o múltiples, a excepción de la declaración del ejercicio que termina por liquidación y las declaraciones correspondientes al ejercicio de liquidación, a que se refieren los dos últimos párrafos del artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Las personas que tengan su domicilio fiscal en algún estado presentarán las declaraciones con pago en la oficina federal de hacienda en cuya circunscripción territorial se encuentre dicho domicilio o en las oficinas bancarias mencionadas, establecidas en dicha circunscripción. Las personas que tengan su domicilio fiscal en el Distrito Federal, presentaran sus declaraciones con pago en cualquiera de las oficinas mencionadas que se encuentren establecidas en el propio Distrito Federal, salvo cuando se trate de declaraciones cuya presentación hubiera sido requerida, en tal caso se presentará en la oficina federal de hacienda en cuya circunscripción territorial se encuentre establecido el domicilio fiscal del contribuyente.

II.- Declaraciones sin pago y avisos:

a).- La oficina federal de hacienda en cuya circunscripción territorial se encuentre ubicado el domicilio fiscal del contribuyente o responsable solidario.

b).- Las oficinas federales de hacienda que se encuentren establecidas en el Distrito Federal, cuando el domicilio fiscal del contribuyente o responsable solidario, se encuentre en el propio Distrito Federal.

Para presentar avisos se ocurrirá a las autoridades administradoras o exactoras según lo disponga el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Tratándose de los casos en que dicho reglamento ordene la presentación de avisos ante oficinas autorizadas, éstos deberán presentarse ante la oficina federal de hacienda en cuya circunscripción territorial se encuentre ubicado el domicilio fiscal del contribuyente.

Los notarios, jueces, corredores u otros funcionarios públicos que hayan dado fe de la enajenación de bienes, que estén obligados a calcular y enterar el impuesto sobre la renta, lo harán en la oficina federal de hacienda dentro de cuya circunscripción territorial se encuentre su domicilio fiscal.

14°.- Las oficinas autorizadas para la presentación de declaraciones y avisos para contribuyentes y responsables solidarios, del impuesto al valor agregado, y para contribuyentes menores tratándose de los impuestos sobre la renta a cargo del contribuyente o retenido por él y sobre erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón, son las siguientes:

I.- Las tesorerías oficinas recaudadoras y de rentas, de los Estados ó del Distrito Federal, las dependencias de las entidades federativas que realicen esas funciones, aunque tengan otra denominación, dentro de cuya circunscripción territorial se encuentre su domicilio fiscal.

II.- Las oficinas centrales y sucursales de las instituciones de crédito con concesión para operar como bancos de depósito o múltiples, cuando así lo autoricen los gobiernos de las entidades federativas, siempre que se trate de declaraciones con pago.

III.- Las aduanas, tratándose de impuesto al valor agregado con motivo de la importación de bienes tangibles así como la oficina federal de hacienda dentro de cuya circunscripción territorial se encuentre ubicado el domicilio fiscal del importador en los casos en que la importación temporal se convierta en definitiva cuando la aduana no haya podido hacer efectivo el cobro del impuesto o cuando se omitió parcial o totalmente el pago del impuesto en la aduana. Si el pago del impuesto se efectúa con cheque, éste deberá hacerse a nombre de la Tesorería de la Federación.

Cuando la enajenación de inmuebles constituya un acto accidental en el que los notarios, jueces y corredores u otros funcionarios públicos que hayan dado fe de la enajenación, estén obligados a calcular y enterar el impuesto al valor agregado, las oficinas autorizadas serán las señaladas en las fracciones I y II que anteceden, dentro de cuya circunscripción territorial se encuentre el domicilio fiscal del notario, juez, corredor o funcionario público.

15°.- Se consideran oficinas autorizadas para la presentación de declaraciones y avisos, tratándose de contribuyentes de los impuestos sobre automóviles nuevos, sobre adquisición de inmuebles, especial sobre producción y servicios y demás impuestos federales distintos de los señalados en los dos puntos que anteceden, las siguientes:

I.- La oficina federal de hacienda en cuya circunscripción territorial se encuentre ubicado el domicilio fiscal del contribuyente.

Tratándose del impuesto sobre adquisición de inmuebles que se haga constar en escritura pública, la oficina autorizada para recibir las declaraciones con el pago de dicho impuesto es la oficina federal de hacienda dentro de cuya circunscripción territorial se encuentre el domicilio fiscal del notario, juez, corredor u otros funcionarios públicos que hayan dado fe de la enajenación.

II.- Las aduanas, tratándose de los impuestos especiales que se pagan conjuntamente con el impuesto general de importación, así como la oficina federal de hacienda dentro de cuya circunscripción territorial se encuentre ubicado el domicilio fiscal del importador en los casos en que la importación temporal se convierta en definitiva cuando la aduana no haya podido hacer efectivo el cobro del impuesto o cuando se omitió parcial o totalmente el pago del impuesto en la aduana.

16°.- De conformidad con lo establecido por el artículo 96 del Código Fiscal de la Federación, las declaraciones a que se refieren los puntos 13 y 15 de esta Resolución, podrán ser enviadas por medio del servicio postal en pieza certificada a la oficina federal de hacienda en cuya circunscripción territorial se encuentre ubicado el domicilio fiscal del contribuyente, o a la oficina recaudadora o de rentas de los Estados o del

Distrito Federal en los términos del punto 15 de esta Resolución, a excepción de las siguientes:

I.- La del impuesto especial sobre producción y servicios, tanto para pago provisional como definitivo.

II.- Aquéllas cuyo pago se efectúe en las aduanas.

III.- La del ejercicio que termina por liquidación y las correspondientes al ejercicio de liquidación, a que se refieren los dos últimos párrafos del artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Salvo los casos a que se refieren las fracciones anteriores, también podrán presentarse las declaraciones utilizando el sistema de sobre que proporcionan gratuitamente las oficinas federales de hacienda.

Los avisos podrán ser enviados por correo certificado a las oficinas exactoras a que corresponda el domicilio fiscal del contribuyente.

Las personas que tengan su domicilio fiscal en el Distrito Federal que opten por enviar sus declaraciones y avisos por correo certificado deberán dirigirlos a la oficina Federal de Hacienda número 25, apartado postal 108, México 23, Distrito Federal, anotando en la parte correspondiente de la declaración o del aviso de que se trate, el número de la Oficina Federal de Hacienda que corresponda a su domicilio fiscal.

En el supuesto de que las declaraciones se envíen en servicio postal sin pieza certificada o por correo certificado tratándose de los casos a que se refieren las fracciones anteriores, se entenderá como fecha de presentación la del día en que se haga la entrega en la oficina federal de hacienda o en la oficina recaudadora o de rentas de las entidades federativas que sea competente, sin perjuicio de que se impongan las sanciones correspondientes.

La autorización a que este punto se refiere se entenderá concedida a partir del 1o. de enero de 1981.

REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

17°.- Las oficinas autorizadas para recibir la solicitud de inscripción en el registro federal de contribuyentes y los avisos a que se refiere el reglamento de dicho registro, son las mismas que hayan sido autorizadas para recibir las declaraciones de impuestos federales con excepción de las que sean oficinas centrales y sucursales de las instituciones de crédito con concesión para operar como bancos de depósito o múltiples. Las personas que tengan su domicilio fiscal en el Distrito Federal, presentarán los avisos a que se refiere este punto en la oficina federal de hacienda en cuya circunscripción territorial se encuentre dicho domicilio.

Tratándose de la solicitud de inscripción en el registro federal de contribuyentes de las personas que obtengan ingresos de los mencionados en el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando se presente por quienes hacen los pagos, las oficinas autorizadas para recibir dicha solicitud serán las oficinas federales de hacienda de cualquier parte del país.

En el caso de las personas morales, la solicitud de inscripción deberá presentarse ante la oficina federal de hacienda dentro de cuya circunscripción territorial se encuentre ubicado el domicilio fiscal del contribuyente, o bien, podrá presentarse ante la oficina federal de hacienda dentro de cuya circunscripción territorial se encuentre el domicilio fiscal del fedatario público ante quien se formalicen las actas constitutivas de las personas morales.

Los avisos de apertura o cierre de establecimientos o de locales que se utilicen como base fija para el desempeño de servicios personales independientes, se presentarán en la oficina autorizada en cuya circunscripción territorial se encuentre ubicado en el establecimiento o local de que se trate.

La solicitud de inscripción en el registro federal de contribuyentes y los avisos a que se refiere el Reglamento de dicho registro, no podrán ser enviados por correo.

18°.- De conformidad con los artículos 93 y 96 del Código Fiscal de la Federación, se aprueban las formas oficiales que deberán presentar los contribuyentes para solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes y los avisos a que se refiere el reglamento de dicho registro.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

19°.- Para los efectos de lo dispuesto por el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, los créditos y deudas del fisco federal determinados en una declaración definitiva para el impuesto sobre la renta, podrán compensarse por los contribuyentes, cuando provengan de la aplicación de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sin que se requiera que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público efectúe una declaración. Si operada la compensación queda algún saldo, se procederá como sigue:

I.- Si el saldo es a cargo del contribuyente lo deberá pagar al presentar la declaración correspondiente debiéndosele expedir recibo oficial o haciendo constar el pago en la declaración mediante impresión de la máquina registradora.

II.- Si el saldo es a favor del contribuyente, éste podrá utilizarlo en futuras aplicaciones, para lo cual se le expedirá el recibo correspondiente por dicho saldo.

20°.- Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la pérdida fiscal será la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por dicha ley, incrementada por la deducción adicional del artículo 51 y los conceptos señalados en las fracciones I a III del citado artículo 10.

Cuando la suma de la deducción adicional a que se refiere el artículo 51 y los conceptos señalados en las fracciones I a III del artículo 10, exceda de la utilidad fiscal, la diferencia se considerará pérdida fiscal.

21°.- Para determinar el ingreso acumulable mensual promedio a que se refieren las fracciones II y III del artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de los Ingresos acumulables del mes de que se trate, se disminuirán los referentes a los conceptos a que se refieren las fracciones I a III del artículo 10 de la propia Ley, este procedimiento

podrá aplicarse también cuando el factor para calcular el pago provisional se determine en base a ejercicios terminados durante 1980.

Para los efectos de lo dispuesto en la fracción I del artículo 12 de la citada Ley, de la utilidad fiscal de la declaración del ejercicio inmediato anterior, se disminuirán la deducción adicional a que se refiere el artículo 51 y los conceptos señalados en las fracciones I a III del artículo 10 de la propia Ley, los ingresos acumulables sólo se disminuirán con los conceptos a que se refieren las fracciones I a III el citado artículo 10.

La solicitud de autorización para disminuir el monto de los pagos provisionales señalados en el artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberá acompañarse con:

- I.- El estado de pérdidas y ganancias debidamente firmado por el contribuyente o por el contador responsable de los registros contables.
- II.- Copia de la carátula de la declaración del ejercicio inmediato anterior y estado de resultados elaborado por el período comprendido entre la fecha de iniciación de su ejercicio y el último día de los meses 3o., 7o., y 10, según se solicite la disminución del monto para el primero, segundo o tercer pago provisional, respectivamente.
- III.- Copias fotostáticas de los pagos provisionales que anteriormente se hubiesen realizado o de la dispensa concedida.

22°.- Los contribuyentes a que se refiere el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta que enajenen acciones de las señaladas en el artículo 18 de dicha Ley, podrán optar por aplicar el procedimiento establecido en el artículo mencionado o bien por aplicar el procedimiento señalado en el siguiente párrafo en el que se convierte en el factor diario el factor anual aprobado por el Congreso de la Unión.

El monto original de la inversión en acciones se multiplicará por el factor que conforme al cuadro contenido en esto punto corresponda según el número de días transcurridos entre la fecha en que se adquirieron las acciones y la fecha de su enajenación, la cantidad así obtenida se le restará los dividendos cobrados entre la fecha de adquisición y la fecha de enajenación; el resultado será el monto original de la

inversión ajustado, el cual ya no podrá ser objeto de otro ajuste por parte del contribuyente.

La opción a que se refiere este punto deberá efectuarse por todas las enajenaciones de acciones efectuadas durante la vigencia de la presente Resolución.

23°.- Para los efectos del artículo 24 fracción III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se considera que las materias primas, materiales o mercancías a que se refiere al artículo 58 A del reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor hasta el 31 de diciembre de 1980, son las que a continuación se enumeran:

I.- Leche.

II.- Frutas y legumbres.

III.- Nixtamal o tortillas.

IV.- Pescados o mariscos.

V.- Chatarra.

VI.- Productos Artesanales.

VII.- Los obtenidos de ejidatarios y comuneros.

VIII.- Los desperdicios industrializables.

24°.- Se considera que reúne los requisitos y condiciones a que se refieren los artículos 25 fracción XVIII, 77 fracción XVI y 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 66B y 90 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 1980, las acciones, obligaciones y otros valores mobiliarios, que se relacionan en el anexo 3 de la presente Resolución. Dichos valores fueron dados a conocer por listas que aparecen publicadas en el "Diario Oficial" de la Federación en la fecha que en cada caso se indica.

25°.- Los contribuyentes a que se refiere el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta cuyo ejercicio fiscal no coincida con el año del calendario, por el ejercicio que termine durante 1981 podrán efectuar la deducción por inversión en construcciones, así como en maquinaria y equipo de la industria de la construcción, aplicando los porcentajes señalados en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1o. de

enero de 1981.

26°.- Los contribuyentes que conforme al oficio circular número 1683 de fecha 27 de junio de 1975, efectuaron el cambio de método de valuación de sus inventarios, de costos promedios a últimas entradas, primeras salidas o de primeras entradas, primeras salidas a últimas entradas primeras salidas; ya no incrementarán la cuenta del activo compensable para efectos fiscales por los ejercicios posteriores al terminado durante 1980.

El tratamiento a que se refiere este punto también será aplicables a aquellos contribuyentes que hayan obtenido autorización para efectuar el cambio de método de valuación de inventarios, en los términos del artículo 38 del reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 1980.

27°.- Los contribuyentes que deban presentar su declaración durante 1981, podrán efectuar las deducciones adicionales a que se refieren los artículo 51 y 91 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1o. de enero de 1981.

Los factores que corresponden a los artículo 51, fracción I y 91 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, son los siguientes:

- I.- Tratándose de bienes adquiridos hasta el 31 de diciembre de 1978, 0.79.
- II.- Tratándose de bienes adquiridos en el año de 1979, 0.54.
- III.- Tratándose de bienes adquiridos en el año de 1980, 0.28.

28°.- Las personas obligadas a efectuar retenciones en los términos del artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando paguen en función de cantidad de trabajo realizado y no de días laborados, calcularán el impuesto conforme al procedimiento que establece el artículo 100 del reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 1980, al resultado de dicho procedimiento se le aplicará la tarifa del artículo 80 de la Ley mencionada, calculada en días.

29°.- Las personas obligadas a efectuar retenciones en los términos del artículo 80 de

la Ley, cuando hagan pagos que correspondan a un período de siete días podrán optar por efectuar la retención de acuerdo con lo establecido por el citado artículo 80 ó bien por deducir de la totalidad de los ingresos percibidos por el período mencionado, el salario mínimo general de la zona económica correspondiente al lugar donde el trabajador preste sus servicios elevado a siete días, aplicando al resultado la tarifa del artículo 80 de la Ley, calculada en semanas.

30°.- Las personas obligadas a efectuar retenciones en los términos del artículo 80 de la Ley, cuando hagan pagos que correspondan a un período de diez días, podrán optar por efectuar la retención de acuerdo con lo establecido por el citado artículo 80, o bien por deducir de la totalidad de los ingresos percibidos por el período mencionado, el salario mínimo general de la zona económica correspondiente al lugar donde el trabajador preste sus servicios elevado a diez días, aplicando al resultado la tarifa del artículo 80 de la Ley calculada en decenas.

31°.- Las personas obligadas a efectuar retenciones en los términos del artículo 80 de la Ley, cuando hagan pagos que correspondan a un período de quince días, podrán optar por efectuar la retención de acuerdo con lo establecido por el citado artículo 80, o bien por deducir de la totalidad de los ingresos percibidos por el mencionado período el salario mínimo general de la zona económica correspondiente al lugar donde el trabajador preste sus servicios elevado a quince días, aplicando al resultado la tarifa del artículo 80 de la Ley, calculada en quincenas.

32°.- De conformidad a lo establecido por el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, se autoriza a los contribuyentes personas físicas del impuesto sobre la renta que en abril del año en curso deban presentar declaración por dicho impuesto correspondiente al año de 1980, para que el pago que en su caso deban efectuar lo realicen hasta en seis mensualidades consecutivas iguales la primera de las cuales deben cubrirla al presentar su declaración. Se causarán recargos sobre saldos insolutos al 2% mensual, según el artículo 6°. de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1981, y no será necesario garantizar el interés fiscal.

No se gozará del beneficio del pago en parcialidades, si no se cubre la primera mensualidad en el mes de abril del año en curso.

Se autoriza a las instituciones de crédito a que se refiere el punto 13 de esta Resolución para que ante ellas se pueda presentar la declaración con pago, de la primera mensualidad y las siguientes no podrán pagarse en la institución de crédito sino precisamente en la oficina federal de hacienda que corresponda al domicilio fiscal del contribuyente. La última mensualidad deberá quedar pagada a más tardar en el mes de septiembre de 1981.

No se deberá utilizar el servicio postal para presentar declaraciones en el caso en que el contribuyente pague en parcialidades.

33°.- Para los efectos del artículo 116 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se reducen los coeficientes para fijar la utilidad fiscal de los contribuyentes menores a quienes las autoridades fiscales les estimen el monto de sus ingresos, cuando se dediquen a las actividades que se relacionan a continuación:

I.- A partir de 1979 5%, tratándose de:

COMERCIALES: Expendios de huevo, tortillas, sombreros de palma y guaraches.

INDUSTRIALES: Piloncillo o panocha y, guaraches.

II.- A partir de 1979 10%, tratándose de:

COMERCIALES: Expendios de queso, crema, mantequilla y en general, productos derivados de la leche; abonos, fertilizantes o insecticidas y periódicos y revistas.

INDUSTRIALES: Grabado, fotograbado y rotograbado.

III.- A partir de 1979 15%, tratándose de:

COMERCIALES: Restaurantes y en general, establecimientos dedicados a actividades similares.

34°.- Para los efectos de los artículos 115, 116. Cuarto y Decimosexto Transitorios de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se dan a conocer las reglas a que podrán sujetarse los contribuyentes menores que deseen mantener el mismo régimen fiscal que se aplicó durante el año de 1980.

I.- Para los contribuyentes menores que venían operando en el año de 1980:

a) Los contribuyentes que venían tributando a cuota fija, a partir del 1°. de enero de 1981 continuarán efectuando sus pagos bimestrales por las mismas cantidades, mientras no sean modificadas por las autoridades fiscales de las entidades federativas.

b) Los contribuyentes que con anterioridad al 1°. de enero de 1981 no se les haya fijado cuota por las autoridades fiscales para el pago del impuesto, considerarán como cuota bimestral a pagar a partir de 1981 la cantidad que resulte de dividir el impuesto sobre la renta pagado por el año de 1980 entre el número de bimestres que haya comprendido el pago efectuado por el citado año.

II.- Los contribuyentes menores que inicien operaciones durante el año de 1981, deberán estimar su ingreso mensual e informarán ese dato a la autoridad fiscal de la entidad federativa correspondiente a su domicilio fiscal, en la forma oficial que se utilice para el pago del impuesto.

Para la determinación de la cuota bimestral, las autoridades fiscales elevarán al año el ingreso mensual estimado por el contribuyente y estimarán la utilidad aplicando a ese ingreso el coeficiente que corresponda conforme al artículo 62 de la Ley de la materia; al resultado se le aplicará la tarifa del artículo 141 de la propia ley, y la cantidad así obtenida, dividida entre seis, será la cuota bimestral provisional a pagar por el contribuyente. Esa cuota provisional podrá ser modificada por las autoridades fiscales de las entidades federativas.

III.- En el caso de que las autoridades fiscales de las entidades federativas modifiquen las cuotas ya fijadas a los contribuyentes menores, deberán ajustarse a la regla establecida en la fracción que antecede, partiendo de los ingresos afectos al pago de impuesto sobre la renta, estimados por las propias autoridades de acuerdo con las disposiciones legales correspondientes.

IV.- Los contribuyentes menores del impuesto sobre la renta que se acojan al régimen establecido en las reglas anteriores, únicamente tendrán las siguientes obligaciones:

a) Pagar bimestralmente y dentro de ese período, las cuotas fijas por las autoridades fiscales utilizando las formas que estas últimas determinen, en las oficinas autorizadas por las entidades federativas. En caso de falta de pago, los recargos se computarán a partir del día siguiente a aquel en que concluya el bimestre correspondiente.

b) Quedarán relevados de la obligación de llevar registros simplificado y de la de presentar declaraciones provisionales mensuales y del ejercicio.

35°.- Los contribuyentes menores del impuesto sobre la renta que no deseen acogerse a las reglas establecidas en las fracciones II a IV del punto que antecede, deberán manifestarlo así a la autoridad fiscal de su entidad federativa en la forma que se utilice para el pago del impuesto.

En este caso, cumplirán con todas las obligaciones señaladas para las personas físicas que obtienen ingresos por actividades empresariales, contenidas en los artículos 107 a 113 del Capítulo VI del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, salvo que las autoridades fiscales les estimen el monto de sus ingresos, caso en el cual deberán cumplir únicamente las siguientes obligaciones:

I.- Estar inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes.

II.- Llevar los registros simplificados de sus operaciones que determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

III.- Expedir la documentación que determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando así lo soliciten las personas que les efectúen pagos por actividades empresariales.

IV.- Efectuar pagos bimestrales del impuesto sobre la renta, los cuales deberán hacerse dentro del bimestre al cual correspondan en las oficinas autorizadas por la entidad federativa, conforme a la cuota que haya determinado la autoridad fiscal.

V.- Conservar los registros y documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las obligaciones fiscales conforme a lo previsto por el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación.

VI.- Manifestar, bajo protesta de decir verdad, que no obtiene ingresos por salarios, honorarios o arrendamientos, ni en general, alguno de los señalados en los Capítulos I a III del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para tener derecho a la disminución del salario mínimo general de su zona económica elevado al año y a que los pagos bimestrales del impuesto tengan el carácter de definitivos.

Las disposiciones contenidas en este punto y en el que antecede, estarán vigentes hasta el 31 de diciembre de 1981.

36°.- Para los efectos del artículo 154 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en las enajenaciones a futuro de monedas extranjeras, se considerará la diferencia existente al tipo de cambio al contado de la moneda que se adquiriera al momento de concertarse la operación y el tipo de cambio convenido a su vencimiento.

En las enajenaciones a futuro en monedas extranjeras sólo tendrá obligaciones fiscales el retenedor, quedando librado el residente en el extranjero de cualquier responsabilidad distinta de la de aceptar la retención.

Cuando se exceptúe del pago del impuesto en los términos del tercer párrafo del artículo 154 de la ley citada, no se estará obligado al pago del impuesto por la cobertura respectiva. No se pagará el impuesto cuando las enajenaciones a futuro de monedas extranjeras están vinculadas con la exportación o la importación de bienes tangibles, distintos de moneda extranjera.

37°.- De conformidad con lo establecido por el artículo 96 del Código Fiscal de la Federación, se aprueban las formas oficiales de declaraciones y avisos que deberán formular los contribuyentes del impuesto sobre la renta, las que se relacionan a continuación y se acompañan en el anexo 2 de la presente Resolución.

En el supuesto de que se opte por expedir los recibos de arrendamiento, subarrendamiento y por pago de honorarios, en original y copia, éstos deberán ajustarse a los datos contenidos en la matriz del modelo que se publica y las dimensiones podrán ser acordes a las necesidades del contribuyente.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

38°.- Las dependencias y organismos cuyas tiendas no pagarán el Impuesto al valor agregado por las enajenaciones que realicen conforme a lo dispuesto por la fracción

VIII del artículo 9o. de la ley de la materia, son las siguientes:

Departamento del Distrito Federal.

Estado Mayor Presidencial.

Secretaría de Agricultura y Recursos Hidráulicos.

Secretaría de Asentamientos Humanos y Obras Públicas.

Secretaría de Comercio.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Secretaría de la Defensa Nacional.

Secretaría de Marina.

Aeropuertos y Servicios Auxiliares.

Cámara de Diputados.

Instituto Mexicano del Seguro Social.

Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores al Servicio del Estado.

Universidad Nacional Autónoma de México.

Consumo para Trabajadores del Sector Eléctrico.

Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado de Sonora.

Farmacias de la Secretaría de Salubridad y Asistencia.

Dirección de Pensiones del Estado de Durango.

Instituto de Seguridad Social del Gobierno del Estado de México y Municipios (ISSEMYM).

Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores de la Educación del Estado de Sinaloa.

Instituto de Pensiones del Estado de Veracruz.

Universidad Autónoma de San Luis Potosí.

Universidad Autónoma de Hidalgo.

Los establecimientos de las dependencias y organismos relacionados deberán:

I.- Contar con un sistema de control que permita el acceso a dichos establecimientos, exclusivamente a los derechohabientes y permita verificar que las enajenaciones que realizan, sean para beneficio de los mismos.

II.- Efectuar las enajenaciones, sin propósito de lucro. En consecuencia se precio de venta no deberá ser superior al costo y gastos de adquisición, impuestos trasladados y los gastos indispensables de operación.

III.- Incluir en lugar visible de la documentación que expidan (facturas, notas de remisión, notas de venta, tiras de caja registradora, etc.), la leyenda "Venta a Consumidor Final".

El tratamiento otorgado a las tiendas de las dependencias y organismos señalados, se extenderá a las tiendas de otras dependencias y organismos públicos que lo soliciten y cumplan con lo dispuesto en la referida fracción VIII del artículo 9o de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

39°.- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 32 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se da a conocer la lista de los servicios de carácter profesional a que se refiere dicho precepto, misma que aparece en el anexo 4 de la presente Resolución.

40°.- De conformidad con el artículo 35 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se dan a conocer los muebles que puede contener una casa habitación sin que por ello se considera que se proporciona amueblada:

Alfombras y tapices.

Calentadores para agua.

Closets y armarios.

Cortinas.

Cortineros.

Teléfono y aparato de intercomunicación

Sistema de clima artificial.

Sistema para la purificación de aire o agua.

Chimenea no integrada a la construcción

Tendederos para el secado de la ropa.

Los muebles mencionados deberán formar parte del inventario del contrato que se celebre para otorgar el uso o goce temporal del bien inmueble destinado a casa habitación.

41°.- Para los efectos de los artículos 35 a 37 de la Ley del Impuesto al Valor

Agregado, y octavo Transitorio de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, publicada en el "Diario oficial" de la Federación de 30 de diciembre de 1980, se dan a conocer las reglas a que podrán sujetarse los contribuyentes menores que deseen mantener el mismo régimen fiscal que se aplicó durante 1980.

A.- Para los contribuyentes menores, que venían operando en el año de 1980:

I.- Los contribuyentes que venían tributando a cuota fija, a partir del 1o. de enero de 1981 continuarán efectuando sus pagos bimestrales por las mismas cantidades mientras no sean modificadas por las autoridades fiscales de las entidades federativas.

II.- Las autoridades fiscales de las entidades federativas fijarán la cuota correspondiente a aquellos contribuyentes que al 31 de diciembre de 1980 no se les haya establecido, la cual se considerará equivalente a la diferencia entre el impuesto establecido por la ley respectiva y las cantidades que de acuerdo con la misma pudieran ser acreditadas.

B.- Para los contribuyentes menores que inicien operaciones durante el año de 1981; éstos estimarán el monto mensual de valor de sus actividades por las que se deban pagar el impuesto e informarán este dato a la autoridad fiscal de la entidad federativa que correspondan a su domicilio, en la forma oficial que se utilice para el pago del impuesto.

La autoridad fiscal elevará al año el monto mensual del valor de las actividades estimado y fijará la cuota relativa, la cual se considerará equivalente a la diferencia entre el monto del impuesto establecido en la ley respectiva y las cantidades que de acuerdo con la misma pudieran ser acreditadas incluyendo el caso de la tasa del % esa cuota se dividirá entre seis y el resultado será la cuota bimestral provisional a pagar por el contribuyente. La cuota provisional podrá ser modificada por las autoridades fiscales de las entidades federativas.

C.- En la estimación del monto mensual del valor de las actividades por las que se deba pagar el impuesto al valor agregado, se considerarán las comprendidas en el artículo 2°.-A de la ley de la materia.

D.- En el caso de que las autoridades fiscales de las entidades federativas modifiquen las cuotas ya fijadas a los contribuyentes menores, deberán ajustarse a la regla

establecida en el apartado B) que antecede, partiendo del valor de las actividades por las que se deba pagar el impuesto al valor agregado, estimados por las propias autoridades de acuerdo con las disposiciones legales correspondientes.

E.- Los contribuyentes menores del impuesto al valor agregado que se acojan al régimen establecido en las reglas anteriores, únicamente tendrán las obligaciones siguientes:

I.- Pagar bimestralmente y dentro de ese período las cuotas fijadas por las autoridades fiscales utilizando las formas que estas últimas determinen, en las oficinas autorizadas por las entidades federativas. En caso de falta de pago los recargos se computarán a partir del día siguiente a aquel en que concluya el bimestre correspondiente.

II.- Trasladar el impuesto al valor agregado en los actos o actividades que den lugar al pago de este impuesto, sin tener la obligación de expedir la documentación comprobatoria respectiva. En todo caso, estos contribuyentes estarán obligados a trasladar el impuesto en forma expresa y por separado en la documentación comprobatoria, cuando el adquirente o quien use o goce temporalmente el bien o el prestatario del servicio, así lo solicite. En este último caso, para determinar el monto del impuesto al valor agregado deberán proceder de la siguiente manera:

a).- El precio total se dividirá entre 1.1 o entre 1.06 según se trate de operaciones afectas a la tasa del 10% o del 6% y el resultado obtenido será el precio del acto o actividad, que disminuido del valor total dará como resultado el impuesto.

b).- En el caso de expedir documentación comprobatoria, ésta deberá satisfacer los siguientes requisitos:

1) Nombre, registro federal de contribuyentes, número de cuenta estatal, giro o actividad y domicilio del contribuyente.

2) Nombre y domicilio del cliente.

3) La leyenda "CONTRIBUYENTE MENOR" en lugar visible.

4) Estar numerada progresivamente

5) Ser presentada previamente para su registro ante las autoridades fiscales de los Estados o del Distrito Federal en blocks o juegos que les permitan conservar una copia.

La documentación será registrada gratuitamente.

El impuesto al valor agregado trasladado en documentación comprobatoria, que no

reúna los requisitos enunciados anteriormente, no será acreditable para los contribuyentes que adquieran los bienes o reciban los servicios de los contribuyentes menores ni deducibles el gasto realizado para efectos del impuesto sobre la renta.

c).- El precio que se cobre al cliente deberá ser siempre el mismo, independientemente de que el impuesto se traslade dentro del valor o en forma expresa y por separado de él. En ambos casos, los contribuyentes menores no tendrán la obligación de enterar el impuesto trasladado, ya que éste queda comprendido dentro de la cuota que le haya fijado la autoridad fiscal.

III.- Quedarán relevados de la obligación de llevar registros simplificados y de la de presentar declaraciones provisionales mensuales y del ejercicio.

42°.- Los contribuyentes menores del impuesto al valor agregado que no deseen acogerse a las reglas establecidas en los apartados B) a E) del punto que antecede, deberán manifestarlo así a la autoridad fiscal de su entidad federativa en la forma que se utilice para el pago del impuesto.

En este caso, cumplirá con todas las obligaciones señaladas en el artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, salvo que las autoridades fiscales les estimen el valor de sus actividades por las que se deba pagar el impuesto, caso en el cual deberán cumplir únicamente con las siguientes obligaciones:

I.- Estar inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes.

II.- Llevar los registros simplificados de sus operaciones que determina la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

III.- Expedir la documentación que determina la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando así lo soliciten las personas que les efectúen pagos por actividades empresariales.

IV.- Efectuar pagos bimestrales del Impuesto al Valor Agregado, los cuales deberán hacerse dentro del bimestre al cual correspondan en las oficinas autorizadas por la entidad federativa, conforme a la cuota que hayan determinado la autoridad fiscal.

V.- Conservar los registros y documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las obligaciones fiscales conforme a lo previsto por el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación.

Las disposiciones contenidas en este punto y en el que antecede estarán vigentes hasta el 31 de diciembre de 1981.

43°.- Para los efectos del artículo 32 fracción III de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, los contribuyentes que operen con productos o servicios comúnmente considerados como de consumo final, podrán trasladar el impuesto incluyendo su monto en el valor de la contraprestación pactada. En todo caso, los contribuyentes estarán obligados a trasladar el impuesto en forma expresa y por separado, en la documentación a que se refiere el precepto antes citado, cuando el adquirente, el prestatario del servicio o quien use o goce temporalmente el bien, así lo solicite. El impuesto podrá ser acreditable únicamente cuando el traslado se efectúe en forma expresa y por separado.

El precio que se cobre al cliente deberá ser siempre el mismo, independientemente de que el impuesto se traslade dentro del precio o en forma expresa y por separado de él. Quien deba trasladar el impuesto para determinar el valor de la contraprestación pactada, dividirá el precio, incluyendo impuesto, entre 1.1 para actos o actividades a la tasa del 10% y entre 1.06 para actos o actividades a la tasa del 6%.

44°.- De conformidad con lo establecido por el artículo 96 del Código Fiscal de la Federación, se aprueban las formas oficiales de declaraciones que deberán formular los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado, las que se relacionan a continuación y se acompañan en el anexo 2 de la presente Resolución.

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS

45°.- De conformidad con lo establecido por el artículo 3o. fracción VI inciso a) de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, se dan a conocer las reglas de carácter general a que se refiere dicho precepto:

I.- En la producción de aguardiente de uva, el vino que puede utilizarse como materia prima será el que provenga, exclusivamente, de la fermentación de los azúcares, presentes en el jugo obtenido de la expresión de uvas frescas, aún cuando se hagan a

dicho jugo las correcciones por falta de azúcares y ácidos ya sea:

a).- Mediante adición de sacarosa en proporción no mayor de 5 kilos por hectolitro de mostos.

b).- Por la adición de los ácidos adecuados.

II.- En la elaboración de vinos de uva tipo de mesa, únicamente se permitirá la adición de sacarosa en proporción no mayor de 5 kilos por hectolitro de mostos.

Las reglas a que se refiere este punto, serán aplicables en tanto que las demás autoridades competentes en los términos de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal expidan normas sobre la adición de azúcar y ácidos a los productos antes mencionados.

46°.- De conformidad con lo establecido en el Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, se dan a conocer las instrucciones para la utilización de los croquis de las instalaciones para la producción de cerveza.

I.- Croquis forma H.C.- 1. El personal comisionado en las fábricas se abstendrá de colocar sellos oficiales en el muestreador de mostos y en las líneas rígidas que tienen conexiones con éste, aún cuando esas líneas atraviesen chapas colocadas en los muros divisorios entre el cuarto de enfriamiento de mostos y la sala de fermentación, debiendo estrechar su vigilancia sobre las tomas de muestra de mostos, para verificar que a la porción muestreada no se le ha agregado ni se le agrega levadura, y que, por el análisis químico en el laboratorio de la fábrica, se ha determinado con precisión la gravedad específica del mosto.

II.- Croquis forma H.C.- 6. El contribuyente puede construir el recipiente con características diferentes al diseñado en este croquis.

III.- Los sellos oficiales colocados en los tanques de fermentación y reposo podrán ser sustituidos por una placa metálica soldada o asegurada al tanque respectivo, cuyas dimensiones no serán menores de 6 x 8 cms., debiendo tener grabados los siguientes datos: número de recipiente, cantidad en litros y número y fecha del acta de certificación de dicha capacidad.

También podrán sustituirse las placas metálicas, previa autorización de la

Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por una leyenda pintada o grabada indeleblemente colocada en un lugar accesible de cada uno de los tanques, siempre que contenga los datos mencionados en este párrafo.

En ningún caso podrá efectuarse la sustitución de sellos oficiales por placas de metal o leyendas pintadas o grabadas, cuando se trate de recipientes usados para comprobar el volumen de cerveza que pasa por los contadores automáticos o para determinar el monto del impuesto que se debe pagar en ausencia de dichos contadores.

47°.- De conformidad con lo establecido por el artículo 96 del Código Fiscal de la Federación, se aprueban las formas oficiales de declaración que deberán formular los contribuyentes del impuesto especial sobre producción y servicios, las que se relacionan a continuación y se acompañan en el anexo 2 de la presente Resolución:

IMPUESTO SOBRE AUTOMÓVILES NUEVOS

49°.- De conformidad con lo establecido en el artículo 96 del Código Fiscal de la Federación, se aprueban las formas oficiales de declaración que deberán formular los contribuyentes del impuesto sobre automóviles nuevos, las que se relacionan a continuación y se acompañan en el anexo 2 de la presente Resolución.

IMPUESTO A LA MINERÍA

50°.- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 96 del Código Fiscal de la Federación, se aprueban las formas oficiales de declaración que deberán formular los contribuyentes del impuesto a la minería, las que se relacionan a continuación y se acompañan en el anexo 2 de la Presente Resolución:

**IMPUESTO SOBRE ADQUISICIÓN DE AZÚCAR
CACAO Y OTROS BIENES**

51°.- Para los efectos del artículo 4°. de la Ley de Impuesto sobre Adquisición de

Azúcar, Cacao y otros Bienes, las personas que efectúen la enajenación de primera mano de los bienes a que se refiere dicha Ley, enterarán el impuesto a cargo del contribuyente a más tardar el día 20 ó al siguiente día hábil, si aquél no lo fuera, del mes de calendario inmediato posterior al en que efectúen la retención.

IMPUESTO SOBRE COMPRAVENTA DE PRIMERA MANO DE AGUAS ENVASADAS Y REFRESCOS.

52°.- No se consideran comprendidos en los conceptos a que se refiere el artículo 1o. de la Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Aguas Envasadas y Refrescos, los ingresos derivados de la compraventa de primera mano de las aguas electropuras o purificadas.

53°.- Además de los casos previstos en el artículo 6°. de la Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Aguas Envasadas y Refrescos, no se considerará consumada la venta de los productos gravados cuando habiendo salido de las fábricas, sean devueltos por los distribuidores, concesionarios, comisionistas, agentes o subagentes, siempre que estos operen por cuenta de la fábrica y no adquieran para sí dichos productos.

54°.- Los contribuyentes del impuesto sobre compraventa de primera mano de aguas envasadas y refrescos a que se refiere el artículo 8°. de la Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Aguas Envasadas y Refrescos, deberán observar lo siguiente:

1.- Proporcionar a la autoridad administradora del impuesto, dentro de los quince días siguientes al inicio de operaciones, los siguientes datos:

a).- Número y ubicación de bodegas o almacenes de distribución fuera de la fábrica, que efectúen ventas de primera mano.

b).- Cantidad de gramos de azúcar por cada capacidad de botella sin tomar en cuenta mermas de producción.

II.- Presentar los avisos siguientes:

a).- De suspensión temporal de labores cuando ésta exceda de más de diez días, con indicación de los motivos, así como el aviso de reanudación, dentro de los cinco días

siguientes a la fecha en que se realicen dichos hechos. En los casos de clausura o suspensión temporal de labores la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ordenará el sellamiento de la máquina correspondiente. Cuando la suspensión se deba a reparación de maquinaria, ésta no ser sellada.

b).- De aumento o disminución de unidades de trabajo, con diez días de anticipación a la fecha en que se realicen los hechos.

c).- Aviso y solicitud de levantamiento de sellos de la maquinaria cuando se efectúe su venta o se necesite trasladarla a otro domicilio. Dicho aviso deberá contener los siguientes datos: nombre, razón o denominación social de quien adquiera la maquinaria y su domicilio; descripción de la maquinaria vendida; y lugar y domicilio a donde se pretenda trasladar la maquinaria, en su caso.

III.- Llevar los libros y registros siguientes:

a).- Los registros a que se refiere la fracción II del artículo 8o. de la Ley de la Materia, en libros foliados progresivamente. En los casos en que se lleve contabilidad mecanizada, el uso de dicho sistema deberá sujetarse a la aprobación de la autoridad administradora del impuesto.

b).- Talonarios de notas de envío o de remisión, en las fábricas o plantas de envase, que deberán estar debidamente foliados, para amparar la salida de productos destinados a los almacenes o depósitos establecidos fuera de dichas fábricas o plantas; debiendo conservarlos a disposición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

c).- Registro de entradas o salidas de productos, en los almacenes o depósitos, cuando no realicen ventas; y talonarios de facturas o notas de venta debidamente foliados, cuando la matriz no las expida.

55°.- La solicitud que se efectúe a la autoridad administradora del impuesto, pidiendo su intervención para verificar la destrucción de materias primas o derrama de productos defectuosos, deberá contener los siguientes datos:

I.- Nombre, razón o denominación social de la empresa, domicilio y lugar de ubicación de los productos que vayan a ser destruidos o derramados.

II.- Clase y cantidad de materias primas que se vayan a destruir.

III.- Cantidad, clase y capacidad de productos a derramarse.

IV.- Motivo que origine la destrucción o derrame.

56°.- Las mermas admisibles en la fabricación de refrescos, por lo que hace a corcholatas, serán como sigue:

I.- 1.4% para máquinas con sistemas de premezclado llamado también sincromix.

II.- 1.2% para máquinas con sistemas de jaraberos.

III.- 1% para máquinas con sistema de pedal.

Los faltantes de corcholatas que excedan de los por cientos a que se refiere el párrafo anterior, se considerarán como refrescos elaborados, vendidos y no declarados, en los términos de la Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Aguas Envasadas y Refrescos.

57°.- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 96 del Código Fiscal de la Federación, se aprueban las formas oficiales de declaración que deberán formular los contribuyentes del impuesto sobre compraventa de primera mano de aguas envasadas y refrescos, las que se relacionan a continuación y se acompañan en el anexo 2 de la presente Resolución.

5.2.- COMPARATIVO ENTRE LAS RESOLUCIONES MISCELÁNEAS DE 1998 y 2000.

RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 1998 ⁽²⁴⁾

Con fundamento en los artículos 17 y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación, 14, fracción III de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y 4°., segundo párrafo de su Reglamento Interior, y

Considerando

Que de conformidad con el artículo 33, inciso g) del Código Fiscal de la Federación las resoluciones que establecen disposiciones de carácter general se publicarán anualmente, agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes.

(24) Diario Oficial de la Federación; México D.F., 1998

Que en este ordenamiento se agrupan aquellas disposiciones de carácter general aplicables a impuestos y derechos federales, excepto a los relacionados con el comercio exterior, el cual, para fines de identificación y por el tipo de leyes que abarca, es conocido como la Resolución Miscelánea Fiscal.

Que con motivo de las modificaciones realizadas a las diversas leyes fiscales, dadas a conocer en el Diario Oficial de la Federación del 29 de diciembre de 1997, y de diversas medidas instrumentadas, se hace necesario expedir las disposiciones generales que permitan a los contribuyentes cumplir con sus obligaciones fiscales en forma oportuna y adecuada, el Servicio de Administración Tributaria expide la siguiente:

ÍNDICE DE MODIFICACIONES DE LA MISCELÁNEA

09-MARZO-1998	INICIO DEL PERIODO
1998/99	
1ª RESOLUCIÓN	01-ABRIL-1998
2ª RESOLUCIÓN	06-ABRIL-1998
3ª RESOLUCIÓN	03-JULIO-1998
4ª RESOLUCIÓN	07-AGOSTO-1998
5ª RESOLUCIÓN	11-SEPTIEMBRE-1998
6ª RESOLUCIÓN	15-OCTUBRE-1998
7ª RESOLUCIÓN	29-DICIEMBRE-1998
7ª RESOLUCIÓN PUBLICACIÓN DE ANEXOS DE 28-XII-98	06-ENERO-1999
8ª RESOLUCIÓN	08-ENERO-1999
9ª RESOLUCIÓN	29-ENERO-1999
10ª RESOLUCIÓN	15-FEBRERO-1999
11ª RESOLUCIÓN	18-FEBRERO-1999
10ª RESOLUCIÓN ACLARACIONES AL ANEXO N°.5	18-FEBRERO-1999

REGLAS RESOLUCIÓN 1998

1.5.	II/15/99	10ª	ADICIONA	II/16/99
2.1.2.	VIII/03/98	4ª	REFORMA PRIMER PÁRRAFO	VIII/08/98

2.1.11 VII/03/98	4ª	REFORMA	VIII/08/98
2.2.1 VIII/03/98	4ª	REFORMA SEGUNDO PÁRRAFO	VII/08/98
2.2.9 II/15/99	10a	REFORMA PRIMER PÁRRAFO	II/16/99
2.3.11 II/15/99	10a	ADICIONA	II/16/99
2.3.12 II/15/99	10ª	ADICIONA	II/16/99
2.4.1 XII/29/98	7ª	REFORMA RUBRO C	XII/30/98
2.4.2 VII/03/98	3ª	REFORMA RUBRO C Y PENÚLTIMO	VII/03/98
2.4.3 VII/03/98	3ª	REFORMA 1ER PÁRRAFO RUBRO A PUN	VII/03/98
2.4.3 VII/03/98	3ª	ADICIONA CON 2 PÁRRAFOS FINALES	VII/03/98
2.4.4 VII/03/98	3ª	REFORMA 1ER PÁRRAFO RUBRO E PRI	VII/03/98
2.4.4 VII/03/98	3ª	ADICIONA CON 2 PÁRRAFOS FINALES	VII703/98
2.4.19 X/15/98	6ª	REFORMA RUBRO A	X/16/98
2.7.10 IV/01/98	1ª	REFORMA 1ER PÁRRAFO	IV/02/98
2.7.11 IV/01/98	1ª	ADICIONA	IV/02/98
2.7.12 VII/03/98	3ª	ADICIONA	VII/03/98
2.7.13 VII/03/98	3ª	ADICIONA	VII/03/98
2.7.14 VII/03/98	3ª	ADICIONA	VII/03/98
2.7.15 VII703/98	3ª	ADICIONA	VII/03/98
2.10.2 VII/03/98	3ª	REFORMA RUBRO A PUNTO 1	VII/03/98
2.110.2II/15/99	10ª	REFORMA	II/16/99
2.10.3 VII/03/98	3ª	REFORMA ÚLTIMO PÁRRAFO	VII/03/98
2.10.3 XII/29/98	7ª	REFORMA RUBRO A	XII/30/98
2.10.10VII/03/98	4ª	REFORMA RUBRO C	VIII/08/98
2.10.13VII/03/98	3ª	REFORMA 1ER PÁRRAFO Y RUBRO	VII/03/98
2.10.15II/15/99	10ª	DEROGADO	II/16/99
2.10.21XII/29/98	7ª	REFORMA RUBRO B	XII/30/98
2.11.1 XII/29/98	7ª	REFORMA ÚLTIMO PÁRRAFO	XII/30/98
2.11.2 VII/03/98	3ª	REFORMA IER Y ÚLTIMO PÁRRAFO	VII/03/98
2.11.3 VIII/03/98	4ª	REFORMA	VIII/08/98
2.11.5 VIII/03/98	4ª	ADICIONA	VIII/08/98
2.11.14VIII/03/98	4ª	REFORMA	VIII/08/98
2.11.15X/15/98	6ª	REFORMA RUBRO B	X/16/98
2.12.2 IV/01/98	1ª	REFORMA RUBRO A PUNTO 5	IV/02/98

3.1.4	X/15/98	6 ^a	DEROGA	X/16/98
3.3.1.	VIII/03/98	4 ^a	REFORMA 1ER Y 2DO PÁRRAFO	VIII/08/98
3.4.3	VII/03/98	3 ^a	REFORMA	VII/03/98
3.4.6	VII/03/98	3 ^a	REFORMA SEGUNDO PÁRRAFO	VII/03/98
3.6.7	X/15/98	6 ^a	REFORMA SEGUNDO PÁRRAFO	X/16/98
3.6.7	X/15/98	6 ^a	ADICIONA TERCER PÁRRAFO	X/16/98
3.6.9	VII/03/98	3 ^a	DEROGA	VII/03/98
3.6.15	VII/03/98	4 ^a	REFORMA	VIII/08/98
3.6.18	IV/01/98	1 ^a	REFORMA	IV/02/98
3.6.19	IV/01/98	1 ^a	REFORMA	IV/02/98
3.6.19	VIII/03/98	4 ^a	REFORMA RUBRO A Y B Y PENUL PARR	VIII/08/98
3.6.20	IV/01/98	1 ^a	ADICIONA UN PÁRRAFO FINAL	IV/02/98
3.6.21	X/15/98	6 ^a	ADICIONA	X/16/98
3.6.22	II/18/99	11 ^a	ADICIONA	II/18/99
3.7.29	VIII/08/98	4 ^a	REFORMA ÚLTIMO PARRAFO	VIII/08/98
3.7.34	VIII/03/98	4 ^a	REFORMA	VIII/08/98
3.8.3	II/15/98	10 ^a	REFORMA	II/16/99
3.8.4	II/15/99	10 ^a	REFORMA	II/16/99
3.8.8	II/15/99	10 ^a	ADICIONA	II/16/99
3.8.9.	II/15/99	10 ^a	ADICIONA	II/16/99
3.8.10	II/15/99	10 ^a	ADICIONA	II/16/99
3.8.10	II/18/99	11 ^a	REFORMA	11/19/99
3.9.2	VII/03/98	3 ^a	ADICIONA CON UN RUBRO E	VII/03/98
3.9.2	VIII/03/98	4 ^a	REFORMA RUBRO A	VIII/08/98
3.13.1	VII/03/98	3 ^a	ADICIONA CON UN RUBRO E	VII/03/98
3.13.1	VIII/03/98	4 ^a	REFORMA RUBRO A	VIII/08/98
3.16.5	VII/03/98	3 ^a	ADICIONA CON UN RUBRO E	VII/03/98
3.16.5	VIII/03/98	4 ^a	REFORMA RUBRO A	VIII/08/98
3.16.6	VIII/03/98	4 ^a	REFORMA	VIII/08/98
3.16.8	IV/01/98	1 ^a	REFORMA	IV/02/98
3.16.9	IV/01/98	1 ^a	ADICIONA UN PÁRRAFO FINAL	IV/02/98
3.17.5	VII/03/98	3 ^a	ADICIONA	VII/03/98
3.24.3	IV/16/98	2s	ADICIONA	IV/17/98

3.24.4 VII/03/98	3ª	ADICIONA	VII/03/98
3.24.5 VII/03/98	3ª	ADICIONA	VII/03/98
3.24.6 VII/03/98	3ª	ADICIONA	VII/03/98
3.24.7 VII/03/98	3ª	ADICIONA	VII/03/98
3.25.1 I/08/99	6ª	REFORMA	I/09/99
3.25.2 VIII/03/98	4ª	REFORMA	VIII/08/98
3.25.2 VIII/03/98	4ª	ADICIONA RUBRO 1	VIII/08/98
3.32.3 VII/03/98	3ª	REFORMA	VII/03/98
3.32.7 VIII/03/98	4ª	REFORMA ÚLTIMO PÁRRAFO	VIII/08/98
3.32.9 VIII/03/98	4ª	REFORMA RUBRO A, B, C.	VIII/08/98
3.32.10IV/01/98	1ª	REFORMA RUBRO A Y B	IV/02/98
3.32.10VIII/03/98	4ª	REFORMA ÚLTIMO PÁRRAFO	VIII/08/98
3.32.14VII/03/98	3ª	REFORMA	VII/03/98
3.32.16VII/03/98	3ª	ADICIONA	VII/03/98
3.32.16VIII/03/98	4ª	ADICIONA RUBRO A	VIII/08/98
3.32.17VII/03/98	3ª	ADICIONA	VII/03/98
3.33.1 VIII/03/98	4ª	REFORMA TERCER Y ÚLTIMO PARRAFO	VIII/08/98
3.33.4 VIII/03/98	4ª	REFORMA 1ER PÁRRAFO	VIII/08/98
3.33.7 VIII/03/98	4ª	REFORMA 1ER PÁRRAFO Y RUBRO C	VIII/08/98
4.12.16VIII/03/98	4ª	ADICIONA	VIII/08/98
5.1.3 II/18/99	11ª	ADICIONA	II/02/98
5.2.6 IV/01/98	1ª	REFORMA 1ER PÁRRAFO	IV/02/98
5.2.9 VIII/03/98	4ª	REFORMA	VIII/08/98
5.2.11 II/18/99	11ª	ADICIONA	II/18/99
5.3.7 IV/01/98	1ª	ADICIONA	IV/02/98
5.3.7 VII/03/98	3ª	REFORMA SEXTO PÁRRAFO	VII/03/98
5.7.1 VII/03/98	3ª	ADICIONA EL CAP 7 AL TIT 5	VII/03/98
5.7.1 VII/03/98	3ª	ADICIONA	VII/03/98
6.1.1 IV/01/98	1ª	REFORMA RUBRO A 2 DO PÁRRAFO	IV/02/98
6.1.2 VIII/03/98	4ª	REFORMA	VIII/08/98
6.1.4 VII/03/98	3ª	REFORMA	VII/03/98
6.1.7 I/08/99	8ª	ADICIONA	I/09/99
6.2.2 IV/01/98	1ª	REFORMA 1ER PÁRRAFO	IV/02/98

6.2.5	IV/01/98	1ª	REFORMA RUBRO A	IV/02/98
6.2.5	VIII/03/98	4ª	REFORMA RUBRO A 1ER PÁRRAFO	VIII/08/98
6.2.6	IV/01/98	1ª	REFORMA 1ER PÁRRAFO	IV/02/98
6.2.6	IV/01/98	1ª	ADICIONA UN ÚLTIMO PÁRRAFO	IV/02/98
6.2.6	VIII/03/98	4ª	REFORMA 1ER PÁRRAFO	VIII/08/98
6.2.7	IV/01/98	1ª	REFORMA	IV/02/98
6.2.7	VIII/03/98	4ª	REFORMA	VIII/08/98
6.2.8	IV/01/98	1ª	REFORMA	IV/02/98
6.2.8	VIII/03/98	4ª	REFORMA	VIII/08/98
6.2.19	II/15/99	10ª	REFORMA	II/16/99
6.2.11	IV/01/98	1ª	REFORMA	IV/02/98
6.2.13	IV/01/98	1ª	REFORMA RUBRO A	IV/02/98
6.2.13	IV/01/98	1ª	REFORMA RUBRO A	IV/02/98
6.2.13	VIII/03/98	4ª	REFORMA RUBRO A	VIII/08/98
6.2.14	IV/01/98	1ª	REFORMA RUBRO A Y B	IV/02/98
6.2.14	VIII/03/98	4ª	REFORMA RUBRO A	VIII/08/98
6.2.15	VIII/03/98	4ª	REFORMA 1ER, 4TO, 5TO, Y 6TO	VIII/08/98
6.2.16	VII/03/98	3ª	DEROGA	VII/03/98
6.2.17	VII/03/98	3ª	DEROGA	VII/03/98
6.2.18	IV/01/98	1ª	ADICIONA	IV/02/98
6.2.18	VIII/03/98	4ª	REFORMA	VIII/08/98
6.2.19	IV/01/98	1ª	ADICIONA	IV/02/98
6.2.20	VIII/03/98	4ª	ADICIONA	VIII/08/98
6.2.20	II/15/99	10ª	DEROGADO	II/16/99
6.2.21	X/15/98	6ª	ADICIONA	X/16/98
6.2.21	II/15/99	10ª	DEROGADO	II/16/99
7.1.1	II/15/99	10ª	REFORMA RUBROS A,B,C,D,E,F,G,H,I	II/16/99
7.1.3	IV/01/98	1ª	ADICIONA	IV/02/98
7.2.1	II/15/99	10ª	DEROGADO	II/16/99
7.2.2	II/15/99	10ª	REFORMA	II/16/99
7.2.3	II/15/99	10ª	REFORMA	II/16/99
7.2.5	VII/03/98	3ª	ADICIONA	VII/03/98
11.1	VII/03/98	3ª	REFORMA ÚLTIMO PÁRRAFO	VII/03/98

11.1.1	II/15/99	10 ^a	REFORMA PRIMER PÁRRAFO	II/16/99
11.2	II/15/99	10 ^a	REFORMA	II/16/99
12.1	VII/03/98	3 ^a	ADICIONAL EL TITULO 12	VII/03/98
12.1	VII/03/98	3 ^a	ADICIONA	VII/03/98
12.2	VII/03/98	3 ^a	ADICIONA	VII/03/98
12.3	VII/03/98	3 ^a	ADICIONA	VII/03/98

ANEXOS RESOLUCIÓN 1998

1	IV/01/98	1 ^a	REFORMA INCISO L PUNTO R RUBRO C	IV/01/98
1	VII/01/98	3 ^a	REFORMA	VII/04/98
1	IX/11/98	5 ^a	REFORMA	IX/12/98
1	X/15/98	6 ^a	REFORMA	X/16/98
1	XII/29/98	7 ^a	REFORMA	XII/30/98
1	I/29/99	9 ^a	REFORMA	I/30/99
2	IV/01/98	1 ^a	REFORMA RUBROS A Y B	IV/01/98
2	VII/01/98	3 ^a	REFORMA	VII/04/98
2	VIII/07/98	4 ^a	REFORMA	VII/04/98
2	IX/11/98	5 ^a	REFORMA	IX/12/98
2	X/15/98	6 ^a	REFORMA	X/16/98
2	XII/29/98	7 ^a	REFORMA	XII/30/98
3	XII/29/98	7 ^a	REFORMA	XII/30/98
4	VII/01/98	3 ^a	REFORMA	VII/04/98
4	IX/11/98	5 ^a	REFORMA	IX/12/98
4	X/15/98	6 ^a	REFORMA	X/16/98
4	XII/29/98	7 ^a	REFORMA	XII/30/98
4	II/15/99	10 ^a	REFORMA	II/16/99
5	VII/01/98	3 ^a	REFORMA	VII/04/98
5	VIII/07/98	4 ^a	REFORMA	VII/04/98
5	XII/29/98	7 ^a	REFORMA	XII/30/98
5	II/15/99	10 ^a	REFORMA	II/16/99
5	II/18/99	10 ^a	ACLARACIÓN	II/16/99
7	VII/01/98	3 ^a	REFORMA	VII/04/98
7	VIII/07/98	4 ^a	REFORMA	VII/04/98

7	IX/11/98	5 ^a	REFORMA	IX/12/98
7	X/15/98	6 ^a	REFORMA	X/16/99
7	XII/29/98	7 ^a	REFORMA	XII//30/98
8	VII/01/98	3 ^a	REFORMA	VII/04/98
8	X/15/98	6 ^a	REFORMA	X/16/98
8	XII/29/98	7 ^a	REFORMA	XII/30/98
8	II/15/99	10 ^a	REFORMA	II/16/99
9	VIII/07/98	4 ^a	REFORMA	VII/04/98
11	VII/01/98	3 ^a	REFORMA	VII/04/98
11	IV/01/98	1 ^a	ADICIONA RUBROS D	IV/01/98
11	VIII/07/98	4 ^a	REFORMA	VII/04/98
11	IX/11/98	5 ^a	REFORMA	IX/12/98
11	X/15/98	6 ^a	REFORMA	X716/98
11	XII/29/98	7 ^a	REFORMA	XII/30/98
13	IX/11/98	5 ^a	REFORMA	IX/12/98
14	IV/01/98	1 ^a	REFORMA LOS RUBROS A,B,C,E,F,G,H	IV/01/98
14	IV/01/98	1 ^a	REFORMA LOS RUBROS A,B,C,E,F,G,H	IV/01/98
14	VII/01/98	3 ^a	REFORMA	VII/04/98
14	VIII/07/98	4 ^a	REFORMA	VII/04/98
14	X/15/98	6 ^a	REFORMA	X/16/98
14	I/29/99	9 ^a	REFORMA	I/30/99
15	VII/01/98	3 ^a	REFORMA	VII/04/98
15	IX/11/98	5 ^a	REFORMA	IX/12/98
15	X/15/98	6 ^a	REFORMA	X/16/98
15	XII/29/98	7 ^a	REFORMA	XII/30/98
15	II/15/99	10 ^a	REFORMA	II/16/99
16	XII/29/98	7 ^a	REFORMA	XII/30/98
17	XII/29/98	7 ^a	REFORMA	XII/30/98
19	X/15/98	6 ^a	ADICIONA	X/16/98
19	XII/29/98	7 ^a	REFORMA	XII/30/98

RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2000.

Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos.- Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Con fundamento en los artículos 16 y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, 33 fracciones I inciso g) del Código Fiscal de la Federación, 6o. fracciones XXXIV y XXXV del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y Considerando:

Que de conformidad con el artículo 33 fracción I inciso g) del Código Fiscal de la Federación las resoluciones que establecen disposiciones de carácter general se publicarán anualmente, agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes.

Que en este ordenamiento se agrupan aquellas disposiciones de carácter general aplicables a impuestos y derechos federales, excepto a los relacionados con el comercio exterior, el cual, para fines de identificación y por el tipo de leyes que abarca, es conocido como la Resolución Miscelánea Fiscal.

Que con motivo de las modificaciones realizadas a las diversas leyes fiscales, dadas a conocer en el **Diario Oficial de la Federación** del 31 de diciembre de 1999, y de diversas medidas instrumentadas, se hace necesario expedir las disposiciones generales que permitan a los contribuyentes cumplir con sus obligaciones fiscales en forma oportuna y adecuada, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público expide la siguiente:

FECHAS SOBRE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA DE 2000 y 2001

SIGNIFICADOS DE LOS ANEXOS:

ANEXO	SIGNIFICADO DE LOS ANEXOS (CONTENIDO DE LOS ANEXOS).
1	FORMAS, INSTRUCTIVOS Y CATÁLOGOS VIGENTES
2	IMPRESORES Y AUTO IMPRESORES

3	MÁQUINAS REGISTRADORAS Y EQUIPO DE CÓMPUTO
4	BANCOS PARA PRESENTAR DECLARACIONES Y FORMULARIOS PARA PAGOS MEDIANTE TRANSFERENCIA ELECTRÓNICA
5	CANTIDADES FISCALES ACTUALIZADAS Y FACTORES DE PARA INTERESES
6	CLAVES DE ACTIVIDADES
7	TÍTULOS VALOR DEL GRAN PÚBLICO INVERSIONISTA
8	TABLAS Y TARIFAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
9	FACTORES PARA DEDUCIR O ACTUALIZAR ACTIVOS FIJOS O DIFERIDOS
10	ACUERDOS DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA Y CLAVES DE PAÍSES PARA CONSTANCIAS
11	CATÁLOGO DE CLAVES PARA EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS
12	ESTADOS Y MUNICIPIOS CON CONVENIOS DE COLABORACIÓN FISCAL PARA EL PAGO DE DERECHOS
13	ÁREAS GEOGRÁFICAS PARA PRESERVACIÓN DE LA FLORA Y FAUNA
14	DONATARIAS AUTORIZADAS
15	CLAVES VEHICULARES Y TARIFAS DE TENENCIAS E I.S.A.N.
18	TABLAS Y TARIFAS SOBRE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES.
19	CANTIDADES ACTUALIZADAS ESTABLECIDAS EN LA LEY FEDERAL DE DERECHOS.

EN LOS ANEXOS 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 18 Y 19 SE PUEDE APRECIAR CLARAMENTE LA AUSENCIA DE SEGURIDAD JURÍDICA EN LAS RESOLUCIONES MISCELÁNEAS FISCALES, DADO QUE ESTOS ANEXOS FUERON PUBLICADOS EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN CON FECHA INICIO DE VIGENCIA RETROACTIVA COMO A CONTINUACIÓN SE DETALLA:

ANEXO NUMERO	FECHA DE PUBLICACIÓN EN EL DIARIO OFICIAL	FECHA DE INICIO DE VIGENCIA
2	10 DE MARZO DEL 2000	6 DE MARZO DEL 2000
3	13 DE MARZO DEL 2000	6 DE MARZO DEL 2000
4	13 DE MARZO DEL 2000	6 DE MARZO DEL 2000
5	13 DE MARZO DEL 2000	6 DE MARZO DEL 2000
6	13 DE MARZO DEL 2000	6 DE MARZO DEL 2000
7	14 DE MARZO DEL 2000	6 DE MARZO DEL 2000
8(A)	07 DE ABRIL DEL 2000	01 DE ABRIL DEL 2000
9	13 DE MARZO DEL 2000	6 DE MARZO DEL 2000
10	14 DE MARZO DEL 2000	6 DE MARZO DEL 2000
11	14 DE MARZO DEL 2000	6 DE MARZO DEL 2000
12	14 DE MARZO DEL 2000	6 DE MARZO DEL 2000
13	14 DE MARZO DEL 2000	6 DE MARZO DEL 2000
14(B)	24 DE MARZO DEL 2000	6 DE MARZO DEL 2000
15	27 DE MARZO DEL 2000	6 DE MARZO DEL 2000
18(C)	14 DE ABRIL DEL 2000	01 DE ABRIL DEL 2000
19(D)	14 DE ABRIL DEL 2000	01 DE ABRIL DEL 2000
2	03 DE ABRIL DEL 2000	01 DE ABRIL DEL 2000
5	03 DE ABRIL DEL 2000	01 DE ABRIL DEL 2000
7	03 DE ABRIL DEL 2000	01 DE ABRIL DEL 2000
15	03 DE ABRIL DEL 2000	01 DE ABRIL DEL 2000
2	12 DE JULIO DEL 2000	01 DE JULIO DEL 2000
3	12 DE JULIO DEL 2000	01 DE JULIO DEL 2000
4	12 DE JULIO DEL 2000	01 DE JULIO DEL 2000
5	12 DE JULIO DEL 2000	01 DE JULIO DEL 2000
7	12 DE JULIO DEL 2000	01 DE JULIO DEL 2000
11	13 DE JULIO DEL 2000	01 DE JULIO DEL 2000

15	13 DE JULIO DEL 2000	01 DE JULIO DEL 2000
8(E)	14 DE JULIO DEL 2000	01 DE JULIO DEL 2000
18(F)	17 DE JULIO DEL 2000	01 DE JULIO DEL 2000
1	5 DE SEPTIEMBRE DEL 2000	30 DE AGOSTO DEL 2000
2	5 DE SEPTIEMBRE DEL 2000	30 DE AGOSTO DEL 2000
5	5 DE SEPTIEMBRE DEL 2000	30 DE AGOSTO DEL 2000
7	5 DE SEPTIEMBRE DEL 2000	30 DE AGOSTO DEL 2000
9	5 DE SEPTIEMBRE DEL 2000	30 DE AGOSTO DEL 2000
11	5 DE SEPTIEMBRE DEL 2000	30 DE AGOSTO DEL 2000
15	5 DE SEPTIEMBRE DEL 2000	30 DE AGOSTO DEL 2000
7(G)	10 DE NOVIEMBRE DEL 2000	30 DE AGOSTO DEL 2000
18	13 DE NOVIEMBRE DEL 2000	11 DE NOVIEMBRE DEL 2000
16-A(formatos A, B y C)	20 DE DICIEMBRE DEL 2000	19 DE DICIEMBRE DEL 2000
16-A(formatos D, E y F)	21 DE DICIEMBRE DEL 2000	19 DE DICIEMBRE DEL 2000
16-A(formatos G, H e I)	22 DE DICIEMBRE DEL 2000	19 DE DICIEMBRE DEL 2000

(A) Sale publicado en el diario del 7 de abril las tablas y tarifas, el cual causa muchas problemas para los contribuyentes, ya que el día de vencimiento del pago provisional es el 17 de abril, obviamente si el contribuyente se pasa de esa fecha, se verá afectado el pago con un incremento del recargo que se le aplica conforme a ley por mora, ya que se considera una presentación de declaración extemporánea.

(B) En este anexo se refleja quienes son instituciones o personas morales autorizadas para recibir donativos, como su publicación fue el 24 de marzo

y con inicio de vigencia el día 6 de marzo, existió la problemática que algunas de esas personas morales se les canceló su autorización y estuvieron recibiendo donativos desde el 6 de marzo, a consecuencia de revocarle su autorización, tendrá que pagar el 35% de i.s.r. por concepto de ingreso, así como tener la posibilidad de una multa por parte de auditoría por recibir donativos sin estar autorizado para ello.

(C) Sale publicado este anexo el día 14 de abril, en éste se publicó las tablas y tarifas para pequeños contribuyentes, en el cual una de sus obligaciones es presentar declaración provisional a mas tardar el día 17 de abril, y si la declaración es extemporánea, además de causar recargos, le provocaría la obligación de presentar declaración anual de i.v.a. (Conforme a la ley de i.v.a, cuando un pequeño contribuyente presenta extemporáneamente una declaración provisional, estará obligado a presentar declaración anual).

(D) Este anexo trata sobre las actualizaciones de la ley federal de derechos, que salió publicada el día 14 de abril, en esta ocasión no se ve afectado el contribuyente, al contrario, se beneficia, ya que no existió modificación a las multas desde diciembre de 1999, los derechos deben actualizarse cada 6 meses, así que los contribuyentes aprovecharon 105 días con multas desactualizadas, además de que salen publicados el día 14 y con inicio de vigencia 1 de abril, esta omisión de publicar la actualización de las cantidades de la ley federal de derechos en tiempo le costó una pérdida enorme de multas y pagos de derechos al fisco.

(E) La S.H.C.P. publicó el anexo 8 el viernes 14 de julio, o sea 3 días antes del vencimiento de la presentación de la declaración provisional el cual venció el lunes 17.

(F) El anexo 18, como anteriormente se ha mencionado, es sobre las tablas y tarifas de cuanto tienen que pagar de impuestos los pequeños contribuyentes, este anexo fue publicado el 17 de julio, el último día de la presentación de la declaración provisional.

(G) Esta publicación es una aclaración que se hizo sobre los errores del anexo 7 que se publicó el día 5 de septiembre, el anexo en mención trata sobre los títulos valor del gran público inversionista, significa que todos los movimientos efectuados entre el día de su publicación y el día de su aclaración (10 de noviembre) fueron efectuadas con errores.

MODIFICACIONES:

MODIFICACIONES	FECHA DE PUBLICACIÓN	FECHA DE INICIO DE VIGENCIA
1ª. Y 2ª.	31 DE MARZO DEL 2000	1 DE ABRIL DEL 2000
3ª.	10 DE MAYO DEL 2000	11 DE MAYO DEL 2000
4ª.	30 DE JUNIO DEL 2000	1 DE JULIO DEL 2000
5ª.	31 DE JULIO DEL 2000	1 DE AGOSTO DEL 2000
6ª.	29 DE AGOSTO DEL 2000	30 DE AGOSTO DEL 2000
7ª.	6 DE OCTUBRE DEL 2000	7 DE OCTUBRE DEL 2000
8ª.	10 DE NOVIEMBRE DEL 2000	11 DE NOVIEMBRE DEL 2000
9ª.	18 DE DICIEMBRE DEL 2000	19 DE DICIEMBRE3 DEL 2000
10ª.	29 DE DICIEMBRFE DEL 2000	30 DE DICIEMBRE DEL 2000
11ª.	29 DE DICIEMBRE DEL 2000	30 DE DICIEMBRE DEL 2000
12ª.	2 DE MARZO DEL 2001 (*)	3 DE MARZO DEL 2001
13ª.	2 DE MARZO DEL 2001	3 DE MARZO DEL 2001
14ª.	11 DE ABRIL DEL 2001	12 DE ABRIL DEL 2001
15ª.	5 DE JUNIO DEL 2001	6 DE JUNIO DEL 2001

16ª.	27 DE JULIO DEL 2001	28 DE JULIO DEL 2001
17ª.	22 DE AGOSTO DEL 2001	28 DE AGOSTO DEL 2001
18ª.	1 DE OCTUBRE DEL 2001	2 DE OCTUBRE DEL 2001
19ª.	10 DE OCTUBRE DEL 2001	11 DE OCTUBRE DEL 2001

ANEXO	FECHA DE PUBLICACIÓN	FECHA DE INICIO DE VIGENCIA
2	29 DE DICIEMBRE DEL 2000	30 DE DICIEMBRE DEL 2000
3	29 DE DICIEMBRE DEL 2000	30 DE DICIEMBRE DEL 2000
7	29 DE DICIEMBRE DEL 2000	30 DE DICIEMBRE DEL 2000
8	29 DE DICIEMBRE DEL 2000	30 DE DICIEMBRE DEL 2000
15	29 DE DICIEMBRE DEL 2000	30 DE DICIEMBRE DEL 2000
18	29 DE DICIEMBRE DEL 2000	30 DE DICIEMBRE DEL 2000

RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2000 CONTENIDO

Títulos

1. Disposiciones generales

2. Código Fiscal de la Federación

Capítulo **2.1.** Disposiciones generales

Capítulo **2.2.** Devoluciones y compensaciones

Capítulo **2.3.** Inscripción y avisos al RFC

Capítulo **2.4.** Impresión y expedición de comprobantes fiscales

Capítulo **2.5.** Auto facturación

Capítulo **2.6.** Mercancías en transporte

Capítulo **2.7.** Máquinas registradoras de comprobación fiscal y equipos electrónicos de registro fiscal

Capítulo **2.8.** Discos ópticos

Capítulo **2.9.** Prestadores de servicios

Capítulo **2.10.** Declaraciones y avisos

Capítulo **2.11.** Dictamen de contador público

Capítulo **2.12.** Facultades de las autoridades fiscales

Capítulo 2.13. Pago en parcialidades

Capítulo 2.14. Garantía fiscal

3 Impuesto sobre la renta

Capítulo 3.1. Disposiciones generales

Capítulo 3.2. Componente inflacionario

Capítulo 3.3. Operaciones financieras derivadas

Capítulo 3.4. Personas morales

Capítulo 3.5. Ingresos

Capítulo 3.6. Deducciones

Capítulo 3.7. Régimen de consolidación

Capítulo 3.8. Obligaciones de las personas morales

Capítulo 3.9. Facultades de las autoridades fiscales

Capítulo 3.10. Régimen simplificado de personas morales

Capítulo 3.11. Personas morales no contribuyentes

Capítulo 3.12. Obligaciones de las personas morales no contribuyentes en
materia de jurisdicciones de baja imposición fiscal

Capítulo 3.13. Donatarias autorizadas

Capítulo 3.14. Donativos deducibles en el extranjero

Capítulo 3.15. Personas físicas

Capítulo 3.16. Exenciones de personas físicas

Capítulo 3.17. Salarios

Capítulo 3.18. Honorarios

Capítulo 3.19. Pago en especie

Capítulo 3.20. Régimen simplificado de autores

Capítulo 3.21. Pagos provisionales de arrendadores

Capítulo 3.22. Ingresos por enajenación de inmuebles

Capítulo 3.23. Régimen simplificado de personas físicas

Capítulo 3.24. Ingresos por intereses

Capítulo 3.25. Declaración anual

Capítulo 3.26. Deducciones personales

Capítulo 3.27. Tarifa opcional

Capítulo 3.28. Cálculo del subsidio acreditable

Capítulo 3.29. Residentes en el extranjero

Capítulo **3.30.** Opción para residentes en el extranjero

Capítulo **3.31.** Pagos a residentes en el extranjero

Capítulo **3.32.** Maquiladoras

Capítulo **3.33.** Cuentas de ahorro y primas de seguros

Capítulo **3.34.** Régimen opcional aplicable a la enajenación de cartera
vencida

4. Impuesto al activo

5. Impuesto al valor agregado

Capítulo **5.1.** Disposiciones generales

Capítulo **5.2.** Acreditamiento del impuesto

Capítulo **5.3.** Exenciones

Capítulo **5.4.** Importaciones

Capítulo **5.5.** Exportaciones

Capítulo **5.6.** De la Declaración Anual

Capítulo **5.7.** Cesión de cartera vencida

6. Impuesto especial sobre producción y servicios

Capítulo **6.1.** Obligaciones

7. Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos

Capítulo **7.1.** Tarifas

Capítulo **7.2.** Cálculo del impuesto

Capítulo **7.3.** Obligaciones

8. Contribución de mejoras

9. Derechos

10. Impuesto sobre automóviles nuevos

11. Ley de Ingresos de la Federación

12. Del Decreto por el que se exime del pago del impuesto al activo

Transitorios

Anexos

Anexo 1

A. Formas oficiales aprobadas

B. Formas oficiales aprobadas que pueden ser enviadas a través del
servicio postal

C. Formatos, cuestionarios, instructivos y catálogos aprobados

Anexo 2

- A. Establecimientos autorizados para imprimir comprobantes
- B. Contribuyentes autorizados para imprimir sus propios comprobantes

Anexo 3

- A. Fabricantes e importadores de máquinas registradoras de comprobación fiscal y equipo terminal punto de venta
- B. Fabricantes, importadores y desarrolladores de programas de cómputo que cuentan con registro y aprobación de modelos
- C. Contribuyentes autorizados para utilizar sus propios equipos

Anexo 4

- A. Instituciones de crédito que están autorizadas a recibir declaraciones
- B. Relación de formas fiscales aprobadas para efectuar el pago de impuestos y derechos federales mediante el sistema de transferencia electrónica de fondos a que se refiere la regla 2.10.19

Anexo 5

- A. Cantidades actualizadas establecidas en el Código
- B. Cantidades actualizadas establecidas en las Leyes del ISR e IMPAC
- C. Factores de acumulación y deducción de intereses devengados
- D. Cantidades actualizadas establecidas en la Ley del Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2000

Anexo 6

Catálogo de claves de actividades para efectos fiscales

Anexo 7

Acciones, obligaciones y otros valores que se consideran colocados entre el gran público inversionista

Anexo 8

- A. Tarifas aplicables a pagos provisionales

- B. Tarifas aplicables a retenciones y proporciones
- C. Tarifas para el cálculo del impuesto correspondiente al ejercicio de 1999

Anexo 9

- A. Porcentajes de deducción opcional para las inversiones que efectúen en bienes de activo fijo los contribuyentes que cuenten con concesión, autorización o permiso de obras públicas en los términos de la regla 3.6.17. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000
- B. Tabla a que se refiere la regla 3.22.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000, para la actualización de las deducciones que señala el artículo 97 de la Ley del ISR
- C. Tablas de actualización de activos fijos, gastos, cargos diferidos y terrenos a que se refiere la regla 4.10. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000

Anexo 10

- A. Acuerdos que reúnen las características de acuerdo amplio de información
- B. Catálogo de claves de país y país de residencia
- C. Países que cuentan con legislaciones que obligan a anticipar la acumulación de los ingresos de jurisdicciones de baja imposición fiscal a sus residentes

Anexo 11

- A. Catálogo de claves de productos y de presentación
- B. Catálogo de claves de marcas de los productos
- C. Claves de entidad federativa

Anexo 12

Entidades federativas y municipios que han celebrado con la Federación convenio de colaboración administrativa en materia fiscal federal para efectos del pago de derechos

Anexo 13

Áreas geográficas destinadas para la preservación de flora y fauna silvestre y acuática

Anexo 14

Donatarias autorizadas

Anexo 15

Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos

Anexo 16

Instructivo de integración, de características y formatos guía para la presentación en disco magnético flexible del dictamen de estados financieros para efectos fiscales emitido por contador público registrado, por el ejercicio fiscal de 1999, utilizando el sistema de presentación del dictamen 1999 (SIPRED'99), aplicable a los tipos de dictámenes que se mencionan en sus correspondientes instructivos.

Anexo 17

Registro de Bancos, Entidades de Financiamiento, Fondos de Pensiones y Jubilaciones y Fondos de Inversión del Extranjero, conforme a lo establecido en los artículos 144, 154 fracciones I y II y 154-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Anexo 18

Tablas para el impuesto sobre la renta a cargo de los pequeños contribuyentes

Anexo 19

Cantidades actualizadas establecidas en la Ley Federal de Derechos

SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos.- Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

DÉCIMA Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000 y anexos 1, 2, 3, 5, 7, 14 y 19.

Con fundamento en los artículos 16 y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal; 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación y 6o., fracción XXXIV del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, esta Secretaría resuelve:

Segundo. Se prorroga hasta el 6 de marzo de 2001, la vigencia de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000.

Diario Oficial de la Federación del martes 2 de marzo de 2000

SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos.- Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

VIGÉSIMA QUINTA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2000 Y ANEXO 14

Con fundamento en los artículos 16 y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal; 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación y 6o., fracción XXXIV del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, esta Secretaría resuelve:

Primero. Prorrogar hasta el 31 de mayo de 2002, la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000, denominándose en lo sucesivo Resolución Miscelánea Fiscal para 2002.

Diario Oficial de la Federación del martes 5 de mar

CAPÍTULO VI

Naturaleza Jurídica de la Resolución Miscelánea Fiscal.

6.1. DEFINICIÓN DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA

Ordenamiento donde se agrupan aquellas disposiciones de carácter general aplicables a impuestos y derechos federales, excepto a los relacionados con el comercio exterior, el cual, para fines de identificación y por el tipo de leyes que abarca, es conocida como la Resolución Miscelánea Fiscal.

6.2 PROBLEMÁTICA EN LA PUBLICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL

La presente Resolución entrará en vigor el día de su publicación en el **Diario Oficial de la Federación** y estará vigente durante un año contado a partir de la fecha en que inicie su vigencia, en los términos del cuarto párrafo del artículo 12 del Código.

Con fundamento en lo dispuesto por los artículos 43 y 48 de la Ley Orgánica del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos y 87 y 88 del Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, dicha Iniciativa fue turnada a consideración de esta Comisión de Hacienda y Crédito Público para su estudio, análisis y dictamen.

Esta Comisión que suscribe con base en las facultades antes citadas, procedió al análisis de la Iniciativa del Ejecutivo, procediendo a dictaminar conforme a su articulado, dicha Iniciativa de Decreto. Para tales efectos, se realizaron varias reuniones de trabajo, en conferencia con la Comisión de Hacienda y Crédito Público del Senado de la República. Con base en los

resultados de las deliberaciones y del análisis efectuado por los miembros de esta Comisión.

6.3. VICISITUDES ENTRE LAS LEYES ESPECIALES Y RESOLUCIONES MISCELÁNEAS FISCALES

Existen dos alternativas:

1º) Programar la actuación administrativa en forma rígida, de tal modo que, una vez realizado el presupuesto habilitante que la norma contiene, su aplicador – es decir, la Administración- se encuentre obligado a adoptar la consecuencia jurídica prevista –también en forma determinada- por la norma. Como se puede apreciar en este caso, la Administración no goza de libertad alguna, sino que, por el contrario, ante una situación concreta, ella se encuentra obligada a aplicar en forma automática la consecuencia establecida previamente. En este sentido, el control *jurídico* de la actuación administrativa, ejercida en virtud de una norma de tales características, tampoco genera mayores dificultades, pues los órganos de control cuentan con parámetros normativos suficientes que les indiquen el contenido concreto que debe tener la decisión administrativa, de tal modo que si se apartara de ella, éstos pueden fácilmente determinar la disconformidad de la actuación con el ordenamiento y, en consecuencia, condenar a la Administración a adoptar la única decisión válida para el Derecho.

2º) Fijar los presupuestos habilitantes de la actuación administrativa en forma indeterminada o imprecisa, de tal modo que, para la aplicación de una norma de tales características, como lo es la miscelánea fiscal en algunas ocasiones la Administración debe fijar sus propios parámetros de actuación, omitidos inicialmente por el legislador; Como se puede apreciar, en este caso, la adopción o determinación de la consecuencia jurídica aplicable no se efectúa en forma inmediata –como en el caso anterior- sino que, por el contrario, ante la ausencia de parámetros normativos de actuación, es la propia Administración la llamada a establecerlos. Igualmente, en este caso el control jurídico de la

actuación administrativa –que sólo se presta en términos de juridicidad, es decir, de contraste entre la actuación y el ordenamiento jurídico- no puede tener la misma intensidad que en el supuesto anterior, pues si el Derecho no es capaz de indicar el contenido que debe tener una determinada actuación administrativa ante un supuesto concreto, los órganos de control no contarán con los suficientes parámetros normativos con los cuales contrastar todos los aspectos de la decisión adoptada. En tal medida, el control siempre será posible (¡qué duda cabe!), pero la fiscalización no podrá efectuarse mediante el contraste de la decisión adoptada con los parámetros (positivos) fijados por el legislador –pues éstos son inexistentes o, cuando menos, insuficientes-, sino que, la verificación de su *juridicidad* deberá realizarse con los parámetros establecidos en el resto del ordenamiento jurídico (principios jurídicos, valores consagrados por el sistema, Derechos fundamentales, etc.). Sin embargo, no puede dudarse que este tipo de control (negativo) tiene una intensidad menor que el efectuado para las potestades regladas, pues, en estos casos, –en principio- el ordenamiento jurídico no indica en forma *positiva* el sentido de la decisión administrativa, sino que, a lo más se limita a proscribir el carácter que nunca puede tener (manifiestamente arbitraria, desproporcionada, irracional, irrazonable, etc.). En tal medida, el control de este tipo de potestades se limita a verificar si en su ejercicio la Administración transgredió o no los límites fijados en el ordenamiento jurídico.

De acuerdo a lo dicho, resulta claro que si el legislador decidiera programar la integridad de la actuación administrativa de la primera forma –es decir, mediante una programación rígida-, sin lugar a dudas, todas las decisiones administrativas serían plenamente justiciables, es decir, ante la existencia de parámetros normativos, el control (*jurídico*) se dispensaría, en todos los casos, con una intensidad absoluta. Sin embargo, ello obligaría al legislador a ejercer una función –desde ya inalcanzable- consistente en prever la totalidad de supuestos que se presenten en la realidad. Asimismo, una densidad regulativa como la mencionada restaría flexibilidad a la Administración, al limitar su función a la mera aplicación de normas.

En resumen: la distinción de una potestad como discrecional o reglada obedece a la diferente graduación con la que el legislador programa la actividad administrativa. Así, si la actuación administrativa ha sido regulada en su integridad, de tal modo que su aplicación se verifica en forma inmediata, sin requerir parámetros adicionales por parte de la Administración, se tratará de una potestad reglada. Por el contrario, estaremos frente a una potestad discrecional, si el legislador ha regulado la actividad administrativa mediante normas en las que su supuesto de hecho se encuentra claramente indeterminado, indefinido, insuficiente, etc., en general, cuando el Derecho no establece los parámetros suficientes de su actuación, sino que ella misma debe establecerlos. En ello, pues, consiste la discrecionalidad.

CAPÍTULO VII

Función legislativa material por parte del ejecutivo a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

7.1. GENERALIDADES

Hablamos de función Legislativa Material, ya que la propia Secretaría, al emitir la resolución miscelánea, está efectuando esta función que en estricto Derecho, debe quedar reservada al Poder Legislativo, ya que hace a un lado disposiciones establecidas en las Leyes, o en el Código Fiscal, y en un momento dado, tienen aún más fuerza que las propias leyes.

7.2. PROCESO LEGISLATIVO

La Ley para su creación, reforma, derogación o abrogación, pasa por todo el proceso establecido en el artículo 72 Constitucional, signado de la siguiente manera:

“Todo proyecto de Ley o Decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose el reglamento de debates sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones.

a).- Aprobado un proyecto en la cámara de su origen pasará para su discusión a la otra. Si esta se aprobare, se remitirá el Ejecutivo, quien si no tuviese observaciones que hacer, lo publicará inmediatamente.

b).- Se reputará aprobado por el poder Ejecutivo, todo proyecto no devuelto con observaciones a la cámara de su origen, dentro de 10 días útiles, a no ser que, corriendo este término hubiera el congreso cerrado o suspendido sus sesiones, en cuyo caso la devolución deberá hacerse, el primer día útil en que el Congreso esté reunido.

c).- El proyecto de Ley o Decreto desechado en todo o en parte, por el Ejecutivo, será devuelto, con sus observaciones a la Cámara de su origen. Deberá ser discutido de nuevo por esta, y si fuese confirmado por las dos terceras partes del número total de votos, pasará otra vez a la Cámara revisora. Si por esta fuese sancionado por la misma mayoría, el proyecto será Ley o decreto y volverá al ejecutivo para su promulgación.

Las votaciones de Ley o Decreto, serán nominales.

d).- Si algún proyecto de Ley o Decreto fuese desechado en su totalidad por la Cámara de revisión, volverá a la de su origen con las observaciones que aquella le hubiese hecho. Si examinado de nuevo fuese aprobado por la mayoría absoluta de los miembros presentes, volverá a la Cámara que lo desechó, la cual lo tomará otra vez en consideración, y si lo aprobare por la misma mayoría, pasará al Ejecutivo para los efectos de la fracción a); pero si lo reprobará, no podrá volver a presentarse en el mismo período de sesiones.

e).- Si un proyecto de Ley o Decreto fuese desechado en parte, o modificado, o adicionado por la cámara revisora, la nueva discusión de la Cámara de su origen versará únicamente sobre lo desechado, o sobre las reformas o adiciones, sin poder alterarse en manera alguna.

g).- Todo proyecto de Ley o Decreto que fuere desechado en la Cámara de su origen, no podrá volver a presentarse en las sesiones del año.

h).- La formación de las Leyes o Decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de topas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados.

i).- Las iniciativas de Leyes o Decretos, se discutirán preferentemente en la Cámara en que se presenten, a menos que transcurra un mes desde que se

pasen a la comisión dictaminadora, sin que esta rinda dictamen, pues en tal caso el mismo proyecto de Ley o Decreto, puede presentarse y discutirse en la otra Cámara.

7.3. LA AUTORIDAD FACULTADA PARA EXPEDIR LEYES

Por otra parte el artículo 65 constitucional, señala que quien esta facultado para expedir las Leyes es el Congreso de la Unión en sesión ordinaria.

Pero según los artículos 16 y 31 de la Ley orgánica de la Administración Pública Federal que a la letra dicen:

7.4. ARTÍCULO 16 DE LA LEY ORGÁNICA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL.

Artículo 16.- “Corresponde originalmente a los titulares de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos el trámite y resolución de los asuntos de su competencia, pero para la mejor organización del trabajo, podrán delegar en los funcionarios a que se refieren los artículos 14 y 15 (artículo 14.- subsecretarios, Oficial mayor, directores, subdirectores, jefes y subjefes de departamento, oficina sección y mesa y demás funcionarios que establezca el reglamento interior respectivo) cualesquiera de sus facultades, excepto aquellas que por disposición de Ley o del Reglamento Interior respectivo, deban ser ejercidas precisamente por dichos titulares. En los casos en que la Delegación de Facultades recaiga en Jefes de Oficina de Sección y de mesa de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos, aquellos conservarán su calidad de trabajadores de base en los términos de la Ley Federal de los trabajadores de base en los términos de la Ley Federal de los Trabajadores al Servicio del Estado.

Los propios titulares de los secretarios de Estado y Departamentos Administrativos, también podrán adscribir orgánicamente las unidades administrativas establecidas en le Reglamento Interior respectivo, a las

Subsecretarías, Oficialía Mayor y a las otras unidades del nivel administrativo equivalente que se precisen en el mismo Reglamento Interior.

Los acuerdos por los cuales se deleguen facultades o se adscriban se publicarán en el Diario Oficial de la Federación.

7.5. ARTÍCULO 31 DE LA LEY ORGÁNICA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL.

Y el artículo 31 establece: A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, corresponde al despacho de los siguientes asuntos:

I.- Estudiar y formular los proyectos de Leyes o disposiciones impositivas, y las Leyes de Ingresos Federal y del Departamento del Distrito Federal.

II.- Cobrar los Impuestos, Derechos, Productos y Aprovechamiento Federal en los términos de las Leyes.

III.- Cobrar los Derechos, Impuestos, Productos y aprovechamiento del D.F., en los términos de la Ley de Ingresos del Departamento del Distrito Federal y las Leyes Fiscales correspondientes.

IV.- Determinar los criterios y montos globales de los estímulos fiscales, estudiar y proyectar sus efectos en los Ingresos de la Federación y evaluar los resultados conforme a sus objetivos, escuchando para ello a las Dependencias responsables de los sectores correspondientes, administrar su aplicación en los casos en que no competa a otra Secretaría.

X.- Manejar la deuda pública de la Federación y del Departamento del Distrito Federal.

XI.- Dirigir la política monetaria y crediticia.

XII.- Administrar las casas de moneda y ensaye.

XIII.- Ejercer las atribuciones que las Leyes le señalen en materia de seguros, fianzas, valores y de organizaciones auxiliares de crédito.

XIV.- Representar el interés de la Federación en controversias fiscales.

XV.- Establecer y precisar los precios y tarifas de los bienes y servicios de la Administración Pública Federal o bien las bases para fijarlos, escuchando a las Secretarías correspondientes con la participación de las Dependencias correspondientes.

XVI.- Las demás que le atribuyan expresamente las Leyes y Reglamentos.

Establece también el artículo 33 Fracción I inciso obligaciones de los beneficiarios, a fin de ejercer las facultades fiscales que le confieran las Leyes, cuando los particulares se beneficien sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.

V.- Dirigir los servicios aduanales y de inspección y la policía fiscal de la Federación.

VI.- Proyectar y calcular los ingresos de la Federación, del Departamento del Distrito Federal y de las entidades de la Administración Pública Federal, considerando las necesidades del gasto público Federal que se prevea, la utilización razonable del Crédito Público y la Sanidad financiera de la Administración Pública Federal.

VII.- Planear, coordinar, evaluar y vigilar el sistema bancario del país, que comprenden el Banco Central, a la Banca Nacional de Desarrollo y las demás instituciones encargadas de prestar el servicio público de Banca y Crédito.

VIII.- Practicar inspecciones y reconocimientos de existencias en almacenes con objeto de asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

IX.- Realizar o autorizar todas las operaciones que del Código Fiscal de la Federación, lo siguiente:

“Las Autoridades Fiscales para el mayor cumplimiento de sus facultades estarán a lo siguiente:

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

g).- Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general, agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año.

Artículo Sexto del Reglamento Interior de la S.H.C.P.

Por último, el artículo 6°, en sus fracciones XXXIV y XXXV del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público señala:

Artículo 6°: El secretario tendrá las siguientes facultades no delegables.

XXXIV.- Ejercer las facultades que las Leyes y demás disposiciones legales confieran a la Secretaría, para dictar reglas de carácter general en las materias competencia de la misma.

XXXV.- Las demás que con este carácter se establezcan por Ley, por Reglamento o le confiera el Presidente de la República.

Por lo tanto, es facultad de la Secretaría de Hacienda emitir resoluciones que establezcan disposiciones de carácter general, pero como ya se estableció anteriormente, estas resoluciones llegan a tener aún más fuerza que las propias disposiciones legales stricto sensu, ya que el contribuyente, debe apegarse a lo

señalado en tal resolución, pero se da la problemática de que varían o se modifican varias veces en el mismo ejercicio en que se emitieron, y en estricto sentido estaríamos hablando de una resolución que tienen igual fuerza que una Ley porque debe ser observada y cumplida por el contribuyente, por lo que estamos propiamente hablando de la creación de una norma, que lleva a cabo la Secretaría, ya que debe apagarse el contribuyente a las disposiciones, tienen vigencia, y por lo tanto es asimilable a una ley, a excepción de que no tienen todo el procedimiento secuencial por el que pasa la misma, ni es estudiado por el poder Legislativo y no se dan las etapas de discusión, aprobación y sanción. Y es aquí donde debe intervenir el Poder Legislativo, para solucionar esta problemática general que tienen los contribuyentes, ya que en un momento dado, una Secretaría de Estado esta haciendo las veces de Legislador, y aún más se trata de la Subsecretaría de Ingresos, no es ni siquiera emitida por el Secretario de Hacienda, esto en base a el artículo 124 del capítulo X del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda, el cual establece:

El Secretario de Hacienda y Crédito Público, será suplido en sus ausencias por los Subsecretarios de Hacienda y Crédito Público, de Ingresos, Egresos o por el Oficial Mayor, en el Orden indicado.”

7.6.- CRÍTICA DE RESPECTO.

Como es posible que en las Áreas Centrales de la Secretaría, un equipo de trabajo de 2 o máximo 4 personas sean las que elaboren este tipo de reglas y sean emitidas sin un estudio profundo de lo que se pretende hacer, por lo tanto se publican, inicia su vigencia y hasta el momento en que es captada la problemática es cuando se emite una resolución que deroga a la anterior, así de sencillo, y el contribuyente qué hace, o esta en dilema porque no entiendo el procedimiento, o bien este es oscuro o irregular, y no es posible solucionar el problema, ya que las propias áreas de la Secretaría que se encuentran en el interior del país, no reciben una normatividad o directriz a seguir, por lo que la Subsecretaría de Ingresos al emitir este tipo de resoluciones misceláneas y luego las modificaciones a la misma, hace las veces de legislador, ya que esta haciendo un acto administrativo,

que en determinado momento, como ya se dijo anteriormente y quiero recalcar, que tiene aún más fuerza que las mismas leyes, ya que la propia Secretaría señala que debe apegarse a lo dispuesto.

Por lo que el Legislador, debe enmendar el Código Fiscal y la Constitución para frenar los Actos de las Secretarías de Estado, que están perjudicando al ciudadano en este caso la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que perjudica a aquel que está cumpliendo con lo dispuesto en el artículo 31 Constitucional fracción IV. En este momento debo comentar que si bien en otros países las Leyes, son kilómetros de disposiciones, tal es el caso de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, aplicable en Estados Unidos, en donde la propia Ley se compone de más de 1000 volúmenes, no hay modificaciones substanciales, los estudiosos, los peritos o los contadores que aplican la materia, saben que la situación jurídica o de hecho que se les presenta, esta prevista en la Ley con todo su procedimiento secuencial y que solo basta buscarlo en el tomo respectivo de la Ley para localizar lo conducente. No siendo igual aquí en México, ya que el estudioso de la materia, debe primero consultar la Ley, después ver que dispone la primera resolución miscelánea anual y en algunos casos cambia lo establecido en Ley o se contraviene, y por último, debe consultar las posteriores resoluciones emitidas en el año, para verificar si ha sido modificada o no la regla en cuestión, además debe estar conciente de que en los meses siguientes tal o tales reglas sufran modificaciones, por lo que en un momento dado su observación se puede ver alterada. Por lo que hago hincapié en que esto es perjudicial al contribuyente al no tener la certeza mínima anual de las disposiciones misceláneas, y que es un acto que en estricto sentido se puede asimilar a una Ley, ya que además tienen la fuerza coercitiva, y aquí es donde nos preguntamos dónde queda la Seguridad o Certeza Jurídica que debe tener el contribuyente en cuanto a es el procedimiento que le servirá para determinar el pago de impuesto y el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

CAPÍTULO VIII

Ausencia de seguridad jurídica de las resoluciones misceláneas.

8.1. LA SEGURIDAD JURÍDICA.

Para comenzar a tratar este tema, lo primero que debemos hacer es definir que es la Seguridad Jurídica, para tal efecto, adopto la definición dada por Rafael de Piña y otro, la cual reza de la siguiente manera ⁽²⁵⁾:

Seguridad Jurídica; Garantía que representa la organización Estatal en orden al mantenimiento del derecho y a la consiguiente protección del individuo nacional o extranjero.

8.2. LA INSEGURIDAD DEL CONTRIBUYENTE EN MATERIA FISCAL.

Por lo tanto, las resoluciones fiscales, emitidas por la Secretaría de Hacienda, no protegen ni dan seguridad al contribuyente, hablando de manera general, porque al emitir tantas modificaciones en un ejercicio fiscal, es problemático cumplir con ellas, más aún ya que como se analizó en capítulos anteriores, las reglas sufren modificaciones varias veces durante su vigencia, lo cual altera aún más la certeza y seguridad del contribuyente, para cumplir con sus obligaciones fiscales.

Y la problemática es aún mayor en cuestión de auditorias que se practican al contribuyente, ya que los editores en su mayoría son jóvenes egresados recientemente de la carrera de Contador Público, y estos no cuentan con la experiencia, ni el dominio suficiente de la materia fiscal, más aún desconocen el contenido y alcance de las resoluciones que se aplican en el ejercicio que revisa, ya que por lo regular se revisan ejercicios ya concluidos, debido a la facultad que confiere el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación.

(25) DE PINA, Rafael, y otro, Diccionario de Derecho, Editorial Porrúa, 1985, Décima Tercera Edición Pág. 439.

Otro problema que se le presenta al contribuyente, es la diferencia de criterios que predominan aún dentro de la secretaría, ya que cada administración tiene su propio criterio de interpretación y aplicación de las disposiciones fiscales, por lo que el contribuyente, está aún más desconcertado al solicitar opiniones de las autoridades y cada uno expresa la respuesta de manera distinta, y la serie de requisitos posteriores que pide la autoridad en un trámite administrativo, un caso concreto en este sentido lo encontramos en el decreto de regularización de vehículos, expedido por el Presidente de la República el 31 de enero de 1991, en el cual tratándose de camionetas tipo van, el decreto solo pedía como requisito una constancia expedida por la Presidencia Municipal del domicilio del contribuyente, en la que expresará sé que el vehículo prestaba el servicio público de transporte. Así lo decía a secas el decreto. Posteriormente, alguien de áreas centrales, de la secretaría, ordenó que además deberían presentar la concesión para trabajar como servicio colectivo expedida por tránsito del Estado, este requisito, jamás fue publicado en el Diario Oficial, ni mucho menos emitido por la Autoridad Administrativa máxima de nuestro país, que fue quien emitió el decreto de regularización, el problema fue para aquellos propietarios de este tipo de vehículos de escasos recursos, que no pudieron liquidar sus impuestos en una sola exhibición y que optaron por pagar en parcialidades la regularización del vehículo, ya que iniciaron sus pagos y después de algún tiempo en el que ya estaban cubiertas algunas parcialidades, sale este nuevo requisito, por lo que al cubrir el monto total de la regularización del vehículo y al acudir a solicitar la expedición de su constancia de regularización, se encontraron con este problema, y le llamo problema, ya que Tránsito del Estado no quiso expedir la concesión a quien no presentara ante ellos la constancia de regularización del vehículo, por lo que el contribuyente, perdió el dinero pagado, el vehículo no fue regularizado, y como el mismo decreto lo señalaba, el contribuyente no tenía derecho a solicitar la devolución del impuesto pagado, el vehículo no fue regularizado, y como el mismo decreto lo señalaba, el contribuyente no tenía derecho a solicitar la devolución del impuesto pagado, por lo que muchos de estos contribuyentes perdieron el dinero pagado.

Considero que fue injusta tal disposición, ya que no fue establecida en el Decreto, sino emitida posteriormente y de manera interna, perjudicando en su momento a miles de contribuyentes que estaban en ese supuesto a nivel nacional, y este acontecimiento pasó desapercibido, ya que la mayoría de estos contribuyentes no pertenecían a agrupación alguna que presentara algún recurso o inconformidad o bien un juicio ante el Tribunal Fiscal para pelear el derecho que tenían a regularizar su unidad. O mínimo a la devolución de los impuestos pagados.

Este es solo un ejemplo de la gran problemática a que se enfrenta el contribuyente, ya sea por las trabas administrativas o bien por el desconocimiento que tiene el mismo personal hacendario de las disposiciones fiscales vigentes y aplicables, aquí es donde quiero tomar lo expuesto por el Licenciado Gregorio Sánchez León expresado de la siguiente manera ⁽²⁶⁾:

“Una gran mayoría de las disposiciones fiscales, se deroga, reforma o adiciona, en tanto sólo un año, creando por consecuencia, incertidumbre jurídica, social y económica entre los contribuyentes, quienes no pueden planear su actividad financiera a un plazo mayor de un año, lo que redundará en confusión e inseguridad económica, en lugar de tranquilidad y progreso”.

Por lo que ante tal situación, en tratándose de resolución miscelánea, es necesario que a la brevedad posible se haga una enmienda a la Constitución para que los Reglamentos Interiores de las Secretarías de Estado, no permitan a esta expedir libremente actos administrativos que invadan y en ocasiones violen la esfera jurídica y económica del ciudadano contribuyente.

Otro ejemplo que me viene a la memoria es el de las cartas porte para los auto transportistas; el Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 29-A, los requisitos que debe reunir un comprobante fiscal, pero la Secretaría de

(26) SÁNCHEZ León Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, Cárdenas Editor y Distribuidor, 1991, Sin Edición, Pág. 396.

Comunicaciones y Transportes, emitió además una serie de requisitos que debe contener la carta porte, además de los establecidos en el Código Fiscal, aquí el problema es que los auto transportistas que no pertenecen a alguna línea, desconocen tales requisitos, ya que fueron publicados en Diarios Oficiales, y pretendiendo ir un poco más allá los trabajadores hacendarios desconocen este requisito por no ser emitido por hacienda, y solo tenemos conocimiento de estos requisitos, quienes fuimos comisionados a los módulos de canjes de placas de Autotransporte de carga Federal en el año de 1992, y al no tener la Secretaría de Comunicaciones y Transporte un área de orientación, donde se informe este requisito a los auto transportistas independientes también se les causará un perjuicio, por no cumplir con lo dispuesto por dicha Secretaría, al imponerse la sanción correspondiente.

Es motivo por el cual señalo que el contribuyente queda a merced de las resoluciones de los titulares de las Secretarías, lo cual solo los más trascendentes se publican en Diario Oficial, que no están al alcance de todos los ciudadanos, ya que solo se venden por suscripción y más aún los criterios internos de aplicación que solo son utilizados por los propios empleados y no todos, porque hay jefes, que los criterios nunca se revisan y los que guardan en el cajón de su escritorio y el personal a su cargo ni por enterado se da de tal criterio.

Por lo que vemos la gran proliferación que se ha dado además de revistas y libros fiscales, donde se tratan temas al respecto, pero por otro problema que se presenta en este sentido, es que el criterio que se expone es del de el contribuyente, y no el de la secretaria de Hacienda el cual muchas veces es discrepante con el expuesto en las publicaciones. Por lo que el contribuyente ante tantas opciones no sabe que hacer ni a quien hacerle caso, tal es el problema en algunas ocasiones que ni aún en áreas centrales en muchos casos se ponen de acuerdo, ya que si se telefonea al Centro Nacional de Consulta, en múltiples ocasiones las respuestas suelen ser diferentes.

Así que insisto que el contribuyente no tiene ninguna Seguridad Jurídica en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, ya que no se trata de problemas en

cuanto a el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa que están bien definidos, sino a los procedimientos y métodos fiscales que servirán de sustento, para llegar a un resultado fiscal, al cual se le aplica el impuesto correspondiente.

En este punto me gustaría traer a colación una máxima jurídica escrita por Séneca que reza de la siguiente manera: “Conviene que la Ley sea breve, para que pueda ser más fácilmente retenida por los inexpertos.

En nuestro caso la Ley fiscal es breve pero en muchas ocasiones no entendible, pero las disposiciones fiscales emitidas en resolución miscelánea, no son breves y mucho menos estáticas, por lo que se da lo que se llama a nivel Vox Populi DINAMISMO FISCAL.

8.3. PONENCIAS DE CONTRIBUYENTES

Me resulta importante exponer el punto de vista del contribuyente, para tal efecto me permito transcribir algunas ponencias de contribuyentes presentadas en el Congreso Nacional de Contribuyentes, celebrado por la Confederación de Cámaras Nacionales de Comercio, Servicios y Turismos en la ciudad de México, D.F., las cuales fueron de la siguiente manera (27):

“El actual sistema tributario es inseguro, principalmente por los cambios, tanto de forma cuanto de fondo que sufren, año con año, las Leyes impositivas y aún el Código Fiscal de la Federación.

Cabe hacer mención que la inseguridad de este sistema inicia desde su elaboración, el cual es realizado por Funcionarios del Poder Ejecutivo y Legislativo, como lo marca la Constitución. Razón por la cual nuestro marco fiscal únicamente favorece a algunos contribuyentes; indicó el Señor Roberto Casas Hernández, Presidente del Comité de contribuyentes de la Confederación.

(27) Decisión, Revista Mensual, Año XIV, No. 162, Junio de 1992, Concanaco-Servitur.

Los cambios que sufre el sistema tributario son tan acelerados que generan incertidumbre en los contribuyentes en perjuicio del marco de seguridad que requiere la actividad económica. Se ha llegado a tal extremo que en los últimos años se han producido 2 mil 700 modificaciones de la Legislación Fiscal, de los cuales se efectuaron solo en último año 505.

La vigente política tributaria, radica en los constantes cambios que cada año realiza el Ejecutivo federal. Las continuas modificaciones en la materia han sido un factor que impide una asimilación de las obligaciones fiscales y dificulta su cumplimiento.

Tampoco se da la necesaria seguridad jurídica debido al constante cambio en los criterios de interpretación, tanto de las autoridades administrativas cuanto de los criterios sustentados por el Poder Judicial. El problema es mayor cuando el cambio de criterios de interpretación de la norma se da dentro del mismo ejercicio fiscal.

En ese sentido los congresistas coincidieron en señalar que no existe seguridad jurídica a consecuencia de los constantes cambios de criterios en la interpretación de las Leyes.

CONCLUSIONES

Como conclusión de mi trabajo de mi trabajo de investigación sobre las resoluciones misceláneas y las consecuencias que acarrearán al contribuyente, traducidas en inseguridad jurídica, me permito presentar las siguientes:

1.- Propongo una reforma Constitucional en el artículo 90, en donde se limite el actuar de una Secretaría de Estado, especialmente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que es la que nos ocupa, y que no se dejen abiertas las posibilidades de actuar a estas, en la Ley orgánica de la Administración Pública Federal, es especial como apunté en materia fiscal. Señalándose que el legislador estudie las modificaciones que se vayan a hacer, ya que es quien compete en si la emisión de el cuerpo legal fiscal que regirá la situación del contribuyente ante el fisco.

De no ser posible esta reforma.

2.- Que las resoluciones pasen a formar parte del Reglamento de las Leyes, ya que son los que vienen a dar la secuencia o procedimiento que se debe seguir en tal situación establecida por la Ley, y que no lo contemple la misma, ya que desde el punto de vista estrictamente jurídico, es como debe ser plasmado en reglamento; y no en un ordenamiento independiente, que en un momento dado tiene igual fuerza que una Ley o un Reglamento.

3.- Que el Congreso de la Unión, establezca una enmienda en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en la cual se señale que las modificaciones que se vayan a dar, se estudien concienzudamente, tomando en consideración, no solo el criterio de la Autoridad Fiscal sino además las opiniones de los organismos de contribuyentes, los Colegios de contadores públicos, así como la situación económica y financiera del país.

4.- Que se modifique el Código fiscal de la Federación en su artículo 33 inciso g), en el cual se asiente que las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general, no sufrirán modificación alguna en el transcurso de su vigencia anual, ya que no soy tan radical, y si tomo en cuenta que la vida moderna y especialmente la economía, la ciencia y la tecnología, van en constante desarrollo, pero esto no sea en perjuicio del contribuyente, sino en su propio beneficio. Lo cual a su vez reanuda en una satisfacción del contribuyente y una mayor disposición para cumplir con sus obligaciones fiscales, lo que a su vez se traducirá en beneficio de la colectividad, fin principal que persigue el Estado con la recaudación de las contribuciones, especialmente el impuesto, tal pensamiento esta plasmado en nuestra Constitución, en su artículo 31 fracción IV, y el Código Fiscal de la Federación en su artículo Primero.

5.-Que se unifiquen criterios para dar una perfecta Seguridad Jurídica al contribuyente, en su actuar en cuanto al cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Para así no violar ningún principio que se debe observar en toda contribución.

6.-Que se presente una verdadera simplificación administrativa, apegada estrictamente a Derecho, para que no se violen las garantías del contribuyente y mucho menos la esfera jurídica del mismo.

BIBLIOGRAFÍA

- ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo, Derecho Fiscal, Editorial Themis, México, D.F. 1997, p.p. 538.
- BEJARANO Sanchez, Manuel. Obligaciones Civiles, Editorial Harla, México D.F., 1997, p.p. 461.
- CORTINA Alfonso, La Obligación Tributaria y su causa, Editorial Porrúa, S.A., México 1976, p.p. 93.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Décima Sexta Edición Editorial Porrúa, 1990, p.p. 1025.
- DE PINA, Rafael, y otro, Diccionario de Derecho, Décima Tercera Edición, Editorial Porrúa, 1985, p.p. 525.
- DOMÍNGUEZ Mota Enrique y Calvo Nicolau Enrique, Impuestos, Docel Editorial, S.A., México 1976, p.p. 1110.
- ESCOBAR Ramírez, German, Principios de Derecho Fiscal, Tercera ed., Ed. OGS Editores, México, 1999, p.p. 321.
- ESCRICHE Joaquín, Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia, ed. Tomo II, Ed. Manuel Porrúa, 1979, p.p. 878.
- FLORES Zavala, Ernesto, Elementos de Finanzas Publicas Mexicanas, Ed. México D.F, 1946, p.p. 457.
- FLORES Zavala, Ernesto, Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa, México, 1986. p.p. 521.
- JIMENEZ González, Antonio, Lecciones de Derecho Tributario. Editorial Thomson, México D.F., 2002, p.p. 420.
- MARGAIN Monautou; Emilio, Introducción al estudio del derecho Tributario Mexicano; Editorial Porrúa, México D.F., 1999, p.p. 359.
- Margáin Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Editorial Porrúa, México, Decimo Tercera ed, 1997, p.p. 370.
- PAZOS, Alejandro A., GARCIA Fronti, Matías S., Excel para Contadores, Editorial Omicron System, Capital Federal, Argentina, 2004, p.p. 248.
- PORRAS Y LÓPEZ, Armando, Derecho Fiscal, Ed. Porrúa, México, 1967, p.p. 332
- ROJO Chávez, Juan Jose, Aciertos y Errores de los Criterios del SAT, Editorial Sicco, México, D.F., 1998, p.p. 123.
- ROSAS, Aniceto, ROBERTO, Santillán, Teoría General de la Finanzas Publicas y el Caso de México, Ed. Escuela Nacional de Economía, México, 1962, p.p. 304.

SANCHEZ, León, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano Tomo I, Decima Primera ed., Ed. Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1998, p.p. 1025.

SANTOYO Rivera, Juan Manuel, Introducción al Estudio del Derecho Parte I y II, Librería Yussim, León, Gto, 2000, p.p. 256.

SERRA Rojas Andrés, Derecho Administrativo, Decimo Tercera ed. Tomo II, Editorial Porrúa, México, D.F. 1985, p.p. 750.

SÁNCHEZ León Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, Cárdenas Editor y Distribuidor, 1991, p.p. 396.

VITI, De Marco, Ministerio de Economía y Hacienda, Ed. Centro de Publicaciones, España, 1984, p.p. 401.

LEGISLACIÓN

Código Fiscal de la Federación 2000.

Código fiscal de la federación 2012.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos 2000.

Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes.

Ley del Impuesto Sobre la Renta 1953

Ley del Impuesto Sobre la Renta 2000

Ley del Impuesto Sobre la Renta 2012

Ley del SAT y su Reglamento 2000

Ley del SAT y su Reglamento 2012

Resolución Miscelánea Fiscal 1981

Resolución Miscelánea Fiscal 1998

Resolución Miscelánea Fiscal 2000

Resolución Miscelánea Fiscal 2001

OTRAS FUENTES

Decisión, Revista Mensual No. 162 Junio de 1992.

Diario Oficial de la Federación, México D.F., 1985.

Diario Oficial de la Federación; México D.F., 1998.

La Sagrada Biblia, selecciones del Reader's Digest (Iberia)

www.biblio.juridicas.unam.mx/estlib/resulib.htm?m=G

www.catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/ponce_y_e/indice.html

www.dgb.unam.mx/

www.economia.unam.mx/secss/docs/tesisfe/

www.economia.unam.mx/secss/docs/tesisfe/BonillaLI/tesis.html

www.eumed.net/cursecon/libreria/index.htm

www.eumed.net/libros/index.htm

www.eumed.net/tesis/index.htm

www.eumed.net/tesis/2010/eaf/IMPACTO%20TRIBUTARIO%20DE%20LA%20ECONOMIA%20INFORMAL%20EN%20MEXICO%20FUENTES.htm

www.impuestosextoc.blogspot.mx/2011/02/definiciones-de-impuestos.html

www.neoliberalismo.com/impuestos.htm