

Nº 10  
2EJ.



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA  
DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES  
ARAGON

ANALISIS JURIDICO DE LAS REFORMAS A LA LEY  
DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LAS  
PERSONAS MORALES EN 1990 Y 1991

**T E S I S**

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:  
LICENCIADO EN DERECHO  
P R E S E N T A :  
VICTOR MANUEL ALTAMIRANO MARTINEZ

SAN JUAN DE ARAGON, EDO. DE MEXICO

1992

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**



## **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 está 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.

## I N D I C E

DEDICATORIAS	III
INDICE	VII
INTRODUCCION	1

### CAPITULO I

#### GENERALIDADES

I.- Evolución histórica del Concepto de Renta en Europa.	8
I.1.- Inglaterra	8
I.1.1.- Antecedentes	8
I.1.2.- Contenido de la ley	11
I.1.3.- DAVID RICARDO	12
I.1.3.1.- Teoría Fabiana	15
I.1.4.- ROBERTO MALTHUS	18
I.1.5.- Ampliación teórica del concepto de Renta	20
I.2.- Francia	21
I.3.- Alemania	25
2.- Historia del concepto de Renta en los Estados Unidos - de Norteamérica	26
2.1.- Concepto de Renta en la legislación y en la Juris- prudencia Norteamericana	29

2.2.- Clasificación de las diferentes doctrinas que - - explican el concepto de Renta . . . . .	30
2.2.1.- Escuela de la Renta-Producto . . . . .	31
2.2.2.- Escuela de la renta igual al flujo de riqueza- desde terceros . . . . .	33
2.2.3.- Escuela que concibe la renta como el consumo - más el incremento patrimonial . . . . .	35

## CAPITULO II

## ELEMENTOS DE LAS CONTRIBUCIONES

I.- Definición de los Conceptos . . . . .	38
I.1.- Contribución . . . . .	38
I.1.1.- Definición Legal . . . . .	38
I.1.2.- Clasificación legal de las Contribuciones . . . . .	39
I.2.- Impuestos . . . . .	40
I.2.1.- Clasificación Legal . . . . .	40
I.2.2.- Definición Doctrinal . . . . .	41
I.3.- Aportaciones de Seguridad Social . . . . .	42
I.3.1.- Definición Legal . . . . .	42
I.3.2.- Definición Doctrinal . . . . .	43
I.4.- Contribución de Mejoras . . . . .	44
I.4.1.- Definición Legal . . . . .	44

I.4.2.- Definición Doctrinal . . . . .	45
I.5.- Derechos . . . . .	45
I.5.1.- Definición Legal . . . . .	45
I.5.2.- Definición Doctrinal . . . . .	46
2.- Clasificación de las Contribuciones . . . . .	47
2.1.- Contribuciones Forzadas . . . . .	47
2.2.- Contribuciones Voluntarias . . . . .	49
3.- Principios Doctrinarios de los Impuestos . . . . .	50
3.1.- Adam Smith . . . . .	50
3.2.- Adolfo Wagner . . . . .	53
3.3.- Andrés Serra Rojas . . . . .	56
3.4.- Adolfo Arrijoa Vizcaino . . . . .	58
4.- Clasificación de los Impuestos . . . . .	59
4.1.- Impuestos Directos e Indirectos . . . . .	60
4.2.- Impuestos Reales e Impuestos Personales . . . . .	65
4.3.- Impuestos Específicos e Impuestos Ad-Valorem . . . . .	68
4.4.- Impuestos Generales e Impuestos Especiales . . . . .	69
4.5.- Impuestos con Fines Fiscales e Impuestos con Fines Extrafiscales . . . . .	70
4.6.- Impuestos Alcabalatorios . . . . .	71
4.7.- Clasificación de los Impuestos conforme a la Ley - de Ingresos de la Federación . . . . .	73
5.- Características Generales de los Impuestos . . . . .	74



## XII

8.2.- La Difusión . . . . .	92
8.3.- Utilización del Desgravamiento . . . . .	93
8.4.- La Absorción del Impuesto . . . . .	93
8.5.- La Amortización y Capitalización . . . . .	93

### CAPITULO III

#### EVOLUCION HISTORICA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MEXICO

I.- Antecedentes . . . . .	96
2.- Ley del Centenario del 20 de julio de 1921 . . . . .	98
3.- Ley del 21 de febrero de 1924 . . . . .	101
3.I.- Reglamento . . . . .	104
4.- Ley del 18 de marzo de 1925 . . . . .	106
4.I.- Reglamento del 22 de abril de 1925 . . . . .	108
4.2.- Reglamento del 18 de febrero de 1935 . . . . .	114
5.- Ley del I.S.R. sobre el superprovecho del 27 de - - - diciembre de 1939 . . . . .	116
6.- Ley del 31 de diciembre de 1941 . . . . .	118
6.1.- Reglamento . . . . .	121
7.- Ley del 30 de diciembre de 1953 . . . . .	121
7.I.- Reglamento . . . . .	123
7.2.- Modificaciones a la Ley de 1953 en 1961 . . . . .	124

XIII

8.- Ley del 31 de diciembre de 1964 . . . . .	126
8.1.- Concepto de Renta . . . . .	130
8.2.- Concepto de Renta para el Impuesto Global de las - Empresas . . . . .	131
8.3.- Reforma del Concepto de Renta de 1974 . . . . .	132
9.- Reglamento del I.S.R. del 4 de octubre de 1977 . . . . .	134
10.- Reforma de diciembre de diciembre de 1978 . . . . .	135
11.- Ley del 30 de diciembre de 1980 . . . . .	138
II.1.- Sociedades Mercantiles y los Organismos Descen- - tralizados con fines Empresariales . . . . .	138
II.2.- Personas Morales con Fines no Lucrativos . . . . .	139
II.2.1.- Personas Morales cuyos ingresos distribuidos- o aún distribuibles son ingreso gravable de - sus integrantes . . . . .	140
II.2.2.- Personas Morales con Fines no Lucrativos - -- cuyos integrantes sólo son contribuyentes - - cuando aquellos entreguen a éstos efectivo o- bienes . . . . .	141

CAPITULO IV

ANALISIS A LAS REFORMAS AL I.S.R. PARA LAS PERSONAS  
MORALES EN 1990 y 1991

1.- Definición de Persona Moral . . . . .	145
2.- Personas Morales con actividades Ganaderas, Agrícolas- Silvícolas o Pesqueras . . . . .	148

3.- Manejo de Gastos Deducibles . . . . .	150
4.- Manejo de los Gastos no Deducibles . . . . .	156
5.- Personas Morales No Contribuyentes . . . . .	157
5.I.- Obligaciones Fiscales de las Personas Morales no - Contribuyentes . . . . .	160
6.- Actividades Empresariales . . . . .	162
6.I.- Gastos Deducibles . . . . .	167
6.2.- Gastos no Deducibles . . . . .	168
6.3.- Obligaciones de las personas que opten por el -- régimen de Actividad Empresarial . . . . .	169
7.- Pago a personas extranjeras con ingresos en el terri - torio nacional . . . . .	174
8.- Obligaciones de los contribuyentes . . . . .	178
9.- Infracciones y Delitos Fiscales . . . . .	181
9.I.- Infracciones . . . . .	182
9.I.I.- Multas y Recargos . . . . .	183
9.I.2.- Disposiciones a Futuro . . . . .	184
9.2.- Delitos Fiscales . . . . .	185
<b>CONCLUSIONES</b> . . . . .	<b>188</b>
<b>BIBLIOGRAFIA</b> . . . . .	<b>193</b>

## INTRODUCCION

Uno de los principales problemas que tiene cualquier país, es - el establecimiento y cobro de los impuestos, debido a que las personas sobre las que recae el pago del impuesto buscan la manera de evitarlo, escudándose en la falta de credibilidad en el Estado, la falta de nacionalidad, falta de conciencia social, la injusticia - en el sistema tributario, el desconocimiento de las leyes impositivas, etc.

Siendo el Estado-Nación uno de los Organismos políticos, sociales, culturales y económicos más importantes en la actualidad; es conveniente saber como se puede mantener, cual es la forma en que sufraga sus gastos y como se allega fondos para solventar cualquier contingencia que se le presente.

Si nos remontamos a la época del imperio azteca ( que contaba con una estructura basada en el cobro y obtención de tributos ), quienes llevaban la carga de los tributos eran los labradores o Macehuales ademas de los pueblos sometidos por las conquistas, quienes ejecutaban faenas agrícolas para todas aquellas personas que se encontraban exentas del pago de tributos como:

- A.- Los reyes que mayor dominación ejercían, como los señores de México, Texcoco y Tlacopan ( la triple alianza ) y el señor de Tenochtitlan,
- B.- Los Caciques, cuyo derecho provenía de los mismos reyes,
- C.- Los funcionarios como Magistrados y los que se encontraban encargados de los gobiernos locales,
- D.- Las comunidades que destinaban los gravámenes obtenidos a necesidades y servicios colectivos,
- E.- La clase sacerdotal, que se beneficiaba de prestaciones tanto en trabajo como en especie, y
- F.- Los militares.

Cuando se da la conquista ( por parte de los Españoles ) la explotación fiscal no sufre cambios importantes, debido a que ésta se da por medio de los recaudadores quienes usando a los indigenas aseguran el botín de los españoles. Se cambia el papel de la exención; de los Reyes Aztecas por el Monarca Español; los caciques por los encomenderos ( que inicialmente también tomaron parte de lo que le correspondía al monarca ); y la clase sacerdotal por la Iglesia Cristiana.

Tres siglos después, con el llamado del Cura Hidalgo en 1810 para luchar contra el dominio español, se logra eliminar el llamado Tributo de Indios, con el paso del tiempo, en las Cortes de Cadiz se elimina la imposición de las Mitas, la eliminación del servicio

personal y algunas otras medidas en favor de los indios.

En 1860 se encuentra que uno de los grandes impedimentos para el crecimiento económico era la estructura del sistema fiscal mexicano que venía como herencia colonial, la cual era difícil de eliminar aún en épocas de paz.

Sebastián Lerdo de Tejada consideró la necesidad de realizar reformas muy radicales, no sólo para establecer un sistema de impuestos ( que no fuere en contra del desarrollo de la riqueza, y elimine los graves errores que en esta materia dejó el régimen colonial ) sino para poner un término definitivo a la bancarrota en que se encontraba la nación.

Se presentó una iniciativa de ley hacendaria en 1867 por parte de Matías Romero en el Congreso, la cual nunca fué aprobada. Y es hasta el gobierno de Venustiano Carranza ( 1917 ) quien trayendo especialistas en finanzas públicas, realiza un estudio sobre los problemas fiscales que aquejaban a nuestro país; lo que da origen a la L.I.S.R. ( en grado de tentativa ), el cual es con mucho el acto más notable en materia fiscal realizado hasta ese momento en México.

El trabajo que aquí se presenta, nace de la inquietud de observar que en la vida profesional, los estudiosos del Derecho, se - -

abocan a otras areas de la carrera ( materia civil, penal, laboral y mercantil ) haciendo a un lado otras disciplinas de la misma - - carrera ya sea porque se les hace un tanto complicadas o por no - encontrar una buena retribución económica. Si analizamos esta idea nos daremos cuenta que es falsa, en virtud de que tambien son - -- importantes dentro del marco económico-social del país las demás - ramas del derecho, en cuyas areas existe una escasez de profesio - nistas de esta carrera.

La idea de este trabajo es dar una panorámica más amplia sobre algunos aspectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, con lo - - cual podamos entender mejor el manejo de este impuesto; y dentro - de las hipótesis que se plantean en este trabajo encontramos:

Si la política fiscal ha estado encaminada al mejoramiento de - las relaciones entre los contribuyentes y el Estado, las medidas - adoptadas por la S.H.C.P. para las personas morales han sido las - correctas.

Si se desea que exista una mayor inversión por parte de los - - nacionales en algunas areas industriales, el gobierno realmente ha creado incentivos para el mejoramiento de la actividad industrial - nacional.

Si el gobierno federal quiere encontrarse a nivel impositivo -- igual que los países con los que tiene tratados internacionales, -- las medidas adoptadas para alcanzar este fin realmente han servido para conseguir tal fin.

Con el propósito de comprender el impuesto sobre la renta, se hizo un estudio de él, para destacar sus características esenciales y formales mediante el procedimiento de repasar su historia y demás aspectos que lo identifican. El resultado de tal estudio se expone en el presente trabajo en cuatro capítulos, a tratar:

Dentro del capítulo primero se explica cual ha sido la evolución jurídico-social-económica y política por la cual atravesó la ley del I.S.R. en los principales países de Europa y en los Estados Unidos; así como que corriente doctrinaria ha tenido este impuesto; además sabremos cual fué el primer país que plasmó en un ordenamiento legal la L.I.S.R.

En el capítulo segundo delimitamos ( dentro del aspecto legal y doctrinal ) los conceptos de las contribuciones que nos marca el Código Fiscal de la Federación; así como en que ordenamiento legal está contemplada la obligación de contribuir con el gasto público.

Es importante saber como se clasifican y cuales son sus características, a fin de entender las razones por las cuales nos puede llegar a afectar su implantación. Con el hecho de la realización de diversos tratados internacionales con otros países, es conveniente saber bajo que criterio las personas que viven o tienen en nuestro país la fuente de sus riquezas ( siendo éstas extranjeras) pagan el I.S.R.

El tercer capítulo, contiene un esbozo general de cual ha sido la evolución histórica sufrida por la Ley del Impuesto Sobre la Renta en México, desde el momento en que apareció en nuestro ordenamiento legal supremo ( La Constitución ), así como en la propia ley, hasta la década de los setenta.

Por último, en el cuarto capítulo analizamos las nuevas disposiciones que en materia tributaria afectan a las personas morales, así como el trato a los extranjeros que invierten en nuestro país, y la nueva política en materia fiscal para evitar la comisión de actos fraudulentos en perjuicio del fisco, así como sus sanciones y penas.

Uno de los objetivos de este trabajo, es ver hasta que punto -- las normas en materia impositiva han tenido el resultado deseado -- para evitar actos encaminados a evadir el pago de los impuestos, -- y dar una idea general de aspectos fiscales desconocidos.

**C A P I T U L O   I**

## GENERALIDADES

### 1.- Evolución histórica del Concepto de Renta en Europa

#### 1.1.- Inglaterra

##### 1.1.1.- Antecedentes

La organización primitiva de las ciudades de Inglaterra, fué favorable a las libertades individuales, por lo que se puede señalar como ejemplo de una nación que en forma paulatina consiguió una serie de derechos sin tener que recurrir a la violencia, a diferencia de lo sucedido en otras partes de Europa.

En este país, los Municipios ( Townships ), tenían su Consejo de representantes, en el que su presidente, entre sus funciones tenía que resolver los conflictos conforme a las reglas señaladas por la

costumbre. En virtud de su forma de organización ( tanto social- - como política ) el pueblo no se alió con su monarca para combatir- al señor feudal, pero se unió a los barones, y juntos se opusieron al creciente despotismo del rey, lo que da origen al Derecho Constitucional Ingles.

La discusión de los impuestos permite la adquisición de ciertas libertades; como el pago adelantado del gravamen, da origen a la - revisión de las libertades concedidas y al otorgamiento de otras - nuevas. Cuando las ciudades adquirieron la calidad de ( Shires ) - por el pago oportuno del tributo, se les concedía la oportunidad - de nombrar sus tribunales y a su propio jefe ( llamado Sheriff ), - costumbre de la cual nace el derecho del pueblo para ser consul- - tado en materia tributaria. En esta época aparece el principio de que "ningún impuesto es válido sin la aprobación del parlamento".

El nacimiento del I.S.R. en Inglaterra se da en el año de 1789- con el primer Ministro Willian Pitt, Conde de Chatam, quien lo introduce como una necesidad, con el objeto de recaudar fondos, los- - cuales serían empleados para cubrir los gastos de la guerra que- - sostenía Inglaterra con Francia; a lo cual el pueblo pretesto en - forma vigorosa contra la imposición de dicho gravamen diciendo "es demasiado ofrecer nuestra sangre y propia vida, para que además- - tengamos que soportar una carga que nungún beneficio nos acarrea",

por lo que fué necesario explicarles que el mencionado gravamen era de carácter transitorio en lo que se terminaba la guerra. Este impuesto surge con una tasa del 10% sobre los ingresos obtenidos por el contribuyente, sin importar el origen de donde provinieran ni el sacrificio realizado para su obtención, y aunque se tratara de un impuesto directo, es injusto.

El sucesor del Ministro Willian Pitt, Henry Herbert Asquith lo instaure de nueva cuenta, y la Suprema Corte Londinense lo declaró INCOSTITUCIONAL. Al ver las necesidades del Estado de allegarse fondos para la satisfacción de sus múltiples necesidades, se va a volver a implantar en 1803, pero desaparece poco tiempo después, para resurgir en 1816. Su estructura es la de un impuesto proporcional, pero cuando David Lloyd George fué ministro de hacienda le cambia su esencia y lo convierte a una tasa progresiva.

Al darse cuenta el pueblo inglés de que dicho impuesto se había restaurado, pide se elimine por completo, a lo que contesta David-Lloyd George en el parlamento: " Por que tratar el impuesto como reserva, como una cosa de naturaleza temporal, mientras que los otros impuestos no eran a su turno, impuestos temporales, tales como los que pesan sobre los alimentos del pueblo". ç Por que mirar como permanentes los impuestos sobre los objetos esenciales de la vida y como puramente temporales los impuestos sobre las

grandes rentas ? ( 1 )

En el año de 1842 se implanta de forma definitiva, con la ayuda de los ministros Robert Peel, William Edward Gladstone, Henry Herbert Asquith y David Lloyd George, este último introduce las tarifas progresivas, lo que da al gravamen la bondad de ser justo y equitativo.

#### 1.1.2.- Contenido de la ley

La ley surge con un sistema cédular, y divide a los causantes en cinco cédulas, con la diferencia de no llevar numeración sino letras:

- Cédula A.- Ingresos provenientes de la explotación de la propiedad rústica o urbana,
- B.- Arrendamiento de Bienes Inmuebles,
- C.- Intereses y Dividendos,
- D.- Percepciones por el ejercicio de una profesión o actividades artísticas, deportivas, comerciales, industriales y culturales, y
- E.- Ingresos por concepto de sueldos, salarios, pensiones, etc.

El impuesto era cubierto mediante la presentación de declaraciones, en las que el causante debería de consignar la totalidad de los ingresos y las deducciones que autorizaba la ley, aplicándose una tarifa progresiva, por lo que el tributo aumentaba en cuanto el ingreso gravable era mayor.

### 1.1.3.- DAVID RICARDO

Uno de los principales economistas ingleses que se preocupó por los problemas económicos que aquejaban a ese país es David Ricardo quien se dedica a la banca y bolsa, con lo cual llega a acumular una cuantiosa fortuna y llega a ser parte de la Cámara de los Comunes.

Una de sus más grandes contribuciones en materia económica es " La teoría de la Renta ". Para poder entender y hablar de esta teoría es necesario hacer un pequeño esbozo del contexto económico y social del siglo XVIII en Inglaterra. En esa época, los terratenientes no se dedicaban directamente al cultivo de sus tierras, sino que las rentaban a los capitalistas; los que utilizaban el trabajo de terceros para poder explotar las tierras. La renta no surge de la tierra en si mismo ( como muchos piensan ), sino que procede de las diferentes clases de tierras existentes, ya que

nadie pagaría la renta si hubiera tierra fértil en abundancia. Se puede pensar que en un principio existían tierras fértiles para toda la población; pero con el paso del tiempo, al ir creciendo la población se tuvo que echar mano de la tierra que no era lo suficientemente fértil lo que originó que los propietarios de las primeras tierras empezaran a cobrar cierta cantidad de dinero por el alquiler de su predio, pero como era de esperarse al acabarse las tierras menos fértiles se echó mano de las tierras de tercera, por lo que los propietarios de las tierras de segunda ven la posibilidad de alquilar sus predios y recibir una renta como las recibidas por los propietarios de los terrenos más fértiles.

Esta situación repercute en el precio de los productos de la tierra, fijándose por el trabajo necesario para levantar la cosecha en las tierras menos fértiles. Estos productos se venderán al mismo precio de aquéllos obtenidos en las mejores tierras, siendo como consecuencia, que los dueños o arrendatarios de las tierras más fértiles obtienen una mayor ganancia de aquellos que poseen tierras menos fértiles, porque deberán trabajar e invertir más para poder conseguir los mismos productos. Así la renta será la diferencia entre el costo para producir y el precio en que se venderá lo producido, aunque se deba tener cuidado, porque la renta no eleva el precio de los productos, sino que, al ser caros-

los productos agrícolas, se ve encarecida la renta, que no es -- parte del precio.

En la teoría de Ricardo, se maneja la Ley de los Rendimientos -- menos que Proporcionales, que enuncia: " A mayor aumento de ciertos factores quedando otros estables, llega a un punto en que no -- corresponde un incremento proporcional del producto ". ( 2 )

Dicha teoría encierra una amenaza en contra de la propiedad territorial, y algunos escritores de la época consideraron que la -- renta se debería justificar por un esfuerzo personal de su beneficiario, lo cual va en contra de la idea Ricardiana, siendo la -- renta del suelo por excelencia, una renta sin trabajo, una renta -- no ganada; lo que resulta lógico.

Cuando se público la idea Ricardiana, ya se quería la confiscación de la tierra en beneficio del Estado, y es James Mill en el -- año de 1821, quien escribe que el Estado podría atribuirse legítimamente, no la renta actual, pero si los acrecentamientos futuros -- de la renta del suelo con miras a solventar los gastos públicos; -- pero es sobre todo Stuar Mill quien defendió esta idea al afirmarlo siguiente:

---

( 2 ) M. FERGUSON, John. Historia de la Economía. 4<sup>o</sup> ed. Tr. -- Vicente Polo. Ed. Fondo de Cultura Económico. México, 1966: pag. 95

- 1.- " El Estado sólo puede apropiarse de la renta del suelo - - producida, por tener los propietarios un derecho adquirido sobre la renta actual,
- 2.- Debe evaluarse la totalidad de las tierras, y de tiempo en tiempo, calcular el aumento de valor con el que se han beneficiado en conjunto, y
- 3.- Para que ningún propietario se pueda considerar lesionado, - el Estado debe brindarle la alternativa de pagar el nuevo impuesto o de rescatar su propiedad al precio corriente que hubiese vendido entonces ". ( 3 )

Estas ideas no se escapan de duras críticas por parte de los socialistas y de los economistas; los primeros dicen que si se pretenden suprimir las rentas obtenidas sin trabajo, entonces también se debe de suprimir el interés de los capitales, ya que en ambas rentas el Estado no tiene intervención alguna; los segundos argumentan que no es ilegítima la renta del suelo gracias a los progresos de la sociedad, que contribuyen a crearla en mayor grado que el trabajo del propietario.

#### 1.1.3.1.- Teoría Fabiana

Esta teoría representa la última transformación de la doctrina de Ricardo, la cuál se constituyo en 1883, integrándose desde sus-

inicios por un número reducido de jóvenes burgueses que tomaron - las ideas del marxismo y del anarquismo, con lo que renuncian a su espíritu revolucionario de carácter inglés. Toman el nombre de Fabianos en honor del Consúl romano Fabio Conctator, que fué un célebre adversario de Aníbal.

Su forma de pensar descansa en el hecho de la transformación de la propiedad individual en propiedad colectiva, y al separarse de las teorías de Carl Marx no sólo descartan su teoría del valor - sino que no aceptan su doctrina social. Su opinión se fundamenta en dos puntos:

1.- La doctrina de Marx descansa en la lucha de clase; el socialismo, es para él la lucha del proletariado y su triunfo recaera sobre la burguesía; sus principios tienden a oponerse a los de la sociedad actual, así como a los intereses de ambas clases, mientras que para los fabianos es la prolongación del ideal democrático burgues y se contentan con desarrollar de una manera lógica los principios en que se fundan desde ahora las sociedades. Su idea consiste en tratar de reemplazar la supremacía burguesa por la supremacía proletaria y poder organizar a la industria en interés de la propia comunidad integral, siendo que la idea de socialismo no será entonces una doctrina de clase, sino una filosofía de interés general que asegura a todos, posibilidades y derechos -

iguales.

2.- Para Marx, el hecho capital del siglo XIX es la concentración de la producción en manos de los privilegiados y la proletarización simultánea de las masas; que es un doble fenómeno, cuya consecuencia necesaria será la desposesión de aquéllos por éstos.

Los fabianos no niegan la concentración de la propiedad, aunque son más optimistas, ya que lejos de comprobar una paralela esclavización de las masas, se da el aminoramiento de la autoridad de los capitalistas; el incremento del gobierno colectivo en la economía nacional, y la desposesión ya iniciada de los ociosos en beneficio de los trabajadores.

Cuando rechazan la teoría del valor-trabajo expuesta por Marx - los fabianos se ven obligados a buscar un fundamento distinto al expuesto por Marx, con lo que tengan que justificar la apropiación por la colectividad de los medios de producción, y es así como - - recurren a la teoría de la renta de David Ricardo, la cual en su forma de pensar, es la verdadera piedra angular de la economía - - colectivista, porque justifica la apropiación colectiva de la - - renta del suelo y la confiscación del rédito de los capitales.

El pensamiento económico de los fabianos, no es realmente una doctrina científica nueva, en razón de que representa más bien un-

frente del liberalismo, cuyas ideas de centralización económica - -  
 surgieron en todas partes de Europa, debido a las condiciones - -  
 mismas de la vida moderna.

#### 1.1.4.- ROBERTO MALTHUS

Otro de los pensadores ingleses que han expresado sus ideas - -  
 económicas sobre la renta es Roberto Malthus, quien vincula sus - -  
 ideas a las de Rousseau, Hume y Smith; este último considera a la -  
 sociedad como una comunidad principalmente agrícola, y a la renta -  
 como la forma principal de cualquier excedente de la sociedad que -  
 estuviera creando. Malthus cree que el verdadero índice del pro - -  
 greso nacional es el excedente que la sociedad va creando.

Afirma que el producto agrícola genera su propia demanda ( a - -  
 diferencia de cualquier otro ), ya que para otros productos o artí -  
 culos no existe demanda después de su producción, por tal motivo -  
 si se produjese en abundancia, tendería a venderse a un precio más  
 bajo por unidad. Pero viéndolo desde su punto de vista, los ali - -  
 mentos son un incentivo al aumento de la población, por tal motivo  
 se venden a un precio más elevado del que realmente tienen. La - -  
 renta debe de considerarse como un aumento en la suma total de - -  
 riqueza de la sociedad. Se puede considerar como un regalo de la -

naturaleza el que algunos propietarios de predios tuvieran magníficas tierras.

Malthus considera que las rentas deberían de ser altas, siendo la mejor prueba de que un país tenía tierras fértiles y existía producción agrícola en demasía, lo que nos haría pensar que la nación era en verdad rica. El error de Malthus fué no enfocar el problema en términos de los factores de la producción, los cuales se incrementan en proporción semejante; sino se limitó a enfatizar que llegaría un momento en que la tierra sería insuficiente. La vista numérica de la tierra ( sostenida por Malthus ), pierde su razón de ser cuando se demostró que un pedazo de tierra bien cultivado, equivaldría a extenciones de tierra mayores, sin recursos, ni la técnica moderna; por esra razón, Malthus no alcanzó a imaginarse los cambios a que daría lugar la tecnología moderna, ya que combinando los factores de la producción se produce más y mejor. En nuestro tiempo dicho problema se plantea en forma de poder -- decir que los países necesitan una verdadera revolución tecnológica para tener suficientes alimentos ( lo que trae el hecho de poder exportar estos bienes de consumo ) para satisfacer sus necesidades.

### 1.1.5.- Ampliación teórica del concepto de Renta

No tarda mucho en advertirse que junto a la renta de la tierra existen una serie de rentas diferentes, pero que en esencia resultan ser absolutamente semejantes. La agricultura no es el único campo en el que se comprueba una productividad desigual entre el capital y trabajo; tenemos como ejemplo las minas, la pesca y todas las fuentes naturales de riqueza que se encuentren en condiciones iguales.

Existe otra razón para afirmar lo antes expuesto, ya que la tierra no sólo sirve para el cultivo; sino que también proporciona servicios en razón de su ubicación; el alquilar un terreno donde se ubica una casa, si es un terreno rural su valor es mínimo a comparación del mismo predio ubicado en una zona muy exclusiva.

Para el caso de las industrias, la situación no cambia sustancialmente. También se da el caso dentro de los obreros que viven cerca de su centro de trabajo, rinden más que aquéllos que tienen que recorrer una gran distancia hasta el centro de labor; y es aquí donde se da una ganancia suplementaria, una renta diferencial para el obrero que llega en aptitud de laborar de aquel que ha tenido que esforzarse en llegar a su trabajo. También las ganancias suplementarias que un productor o un comerciante adquiere

conforme a su talento comercial, o por una mejor organización de su empresa son de naturaleza absolutamente análoga a la renta de la tierra.

### 1.2.- Francia

En pleno siglo XVIII, en Francia prevalece una situación caótica con el absolutismo de la monarquía, y son violados los derechos más elementales de los individuos; los gastos y lujos del monarca y su corte, las costosas campañas militares y la injusta desigualdad de las clases sociales son las causas que en este país imperan; para remediar tan difícil situación se establecen nuevos y pesados tributos que, como siempre había sucedido, recayeron sobre las clases más bajas en virtud de que " Los nobles no debían tributar al rey ", como entonces se decía, lo que provoca que el pueblo al ver tantas injusticias se rebele con las ideas de Montesquieu, Voltaire y Rousseau.

La aparición del I.S.R. se da bajo el reinado de Luis XIV, -- quien trata de establecerlo ( ya que no se desconocían en esta época los principios teóricos de los impuestos ), pero no se lleva a cabo debido a la situación política existente en Francia, pues la nobleza y las clases privilegiadas consideraban que no se debían

rebajar a la condición de esclavos, lo que sucedería si pagaban - impuestos. En este reinado, se trata de implantar el gravamen con - la finalidad de hacer desaparecer la injusticia que existía en ma - teria de distribución de las cargas fiscales, para que todos los - contribuyentes las pudieran cumplir sin rango ni distinción, pero - la presión que ejerce la clase privilegiada ante el monarca fué su - ficiente para que no se implantara esta ley; la cual tiene que es - perarse hasta el año de 1917 en que se implanta definitivamente, - tomándose en cuenta dos antecedentes:

- 1.- El proyecto de ley del I.S.R. de 1907, que no llegó a cris - talizarse, y
- 2.- La legislación de 1914, en los días en que comienza la Pri - mera Guerra Mundial, se grava los bienes inmuebles.

Se introduce en condiciones muy desfavorables para los particu - lares, porque sus economías se encontraban muy debilitadas, y pese a la oposición del pueblo, se implanta de manera definitiva.

El impuesto tiene como particularidad ( que no se observa en - otros países ), el empleo de una dualidad de sistemas para el gra - vamen: El Sistema Cедular y el Global, de manera simultánea, con - lo que adquiere una forma tan especial que lo convierte en un sis - tema mixto. En efecto, en primer lugar tenía una serie de cédulas -

que gravan la renta del sujeto pasivo según la fuente de donde --  
 provengan los ingresos:

Cédula I.- Rentas gravadas derivadas de la propiedad no edifi--  
 cada,

II.- Rentas de propiedad edificada,

III.- Beneficios obtenidos de la explotación agrícola,

IV.- Interes proveniente de rénditos, cauciones y depósi--  
 tos,

V.- Ingresos provenientes de actividades industriales y--  
 comerciales,

VI.- Ingresos relativos a sueldos, salarios, pensiones y--  
 rentas vitalicias, y

VII.- Los beneficios de profesiones no comerciales.

Despues de la tasación cedular, se grava la renta en forma glo--  
 bal, sin atender a la fuente u origen de donde proceden los ingre--  
 sos. Aquí se grava la renta legal, desde el momento que el sujeto  
 del crédito fiscal tiene derecho a efectuar las deducciones esta--  
 blecidas en ley, necesarias para la obtención del ingreso; así --  
 como el cálculo del impuesto se realiza conforme a un sistema de --  
 tarifas progresivas, haciendonos pensar que el legislador toma en--  
 cuenta los sacrificios hechos por el sujeto pasivo para retener --  
 una mayor cantidad de riqueza del que posee un mayor patrimonio, y

cupra menos impuesto la persona con renta mínima, llegando a exceptuar del pago a quien carece de una capacidad contributiva.

Desde otro punto de vista, y en lo que se refiere a los sujetos del impuesto, se grava en forma distinta a las personas físicas y a las personas jurídicas o colectivas ( también denominadas morales ), sin importar su nacionalidad; en virtud de que pagan igual impuesto; pero tratándose de la familia, considera en cada caso la calidad de las personas físicas ( para cerciorarse de la fuente de donde provinieron las rentas ), y en esta forma poder efectuar las declaraciones de gravámenes, lo que significa, que las personas - morales, durante los primeros años de vigencia de la ley, se les aplicó indistintamente el impuesto cedular como el global; pero al darse la reforma en el año de 1951, se establece una forma diversa y general de gravarlas, en donde se aplicará un impuesto distinto al de las personas físicas, fijándose la renta global sin distinción de la fuente de donde proviene el ingreso y con una sola tasa proporcional.

A las personas físicas se les grava con un impuesto de cédulas y el global; con la única distinción de que tratándose de jefes - familiares, a sus rentas gravables provenientes de su trabajo, se le agregan las obtenidas por los familiares ( esposa e hijos ), - -

para evitar presentar las declaraciones por separado; aunque si el padre desea presentar las declaraciones de sus rentas por separado lo puede hacer, siempre que avise a las autoridades, para que estas puedan exigir a los demás miembros de la familia la manifestación de los ingresos que les corresponde.

### 1.3.- Alemania

En el último tercio del siglo pasado, en varias provincias de Alemania, se habían realizado reformas fiscales las cuales crearon una pluralidad de impuestos sobre la renta alcanzando un alto grado de perfección impositiva. Entre los años de 1891 a 1893, Prusia, Baviera, Baden y otras regiones implantan el impuesto con características superiores a la de los demás países de Europa, incluyendo a la misma Inglaterra, que a sido la cuna del I.S.R.

La pluralidad de leyes sobre la renta gravable y los beneficios a las sociedades traen aparejada una relación entre la fuente y los dividendos otorgados a los accionistas. Las empresas tenían derecho a deducir de sus ingresos todos aquellos gastos por concepto de declaraciones y amortizaciones.

Conforme al impuesto para las personas físicas, éstas tenían derecho a deducir gastos muy parecidos a los llamados "Cargos de Familia".

## 2.- Historia del concepto de Renta en los Estados Unidos de Norteamérica

En este país, la historia del I.S.R. ha librado una fuerte batalla para imponerse. La historia socio-política de este país está ligada íntimamente con la historia de los impuestos; por lo que es conveniente aclarar que algunos autores estiman que el I.S.R. apareció por primera vez en la Unión Americana en los años de 1634 y 1643, cuando las legislaturas de los Estados de Massachusetts y - - Plymouth votaron por la Ley de Renta; pero como en dicha fecha las dos entidades federativas no se hallaban completamente organizadas como miembros plenos de la Federación, se puede deducir que la - - anterior aseveración es errónea.

De acuerdo con el régimen constitucional de Norteamérica, desde el punto de vista fiscal, existen impuestos que establecen los - - Estados, e impuestos de la exclusiva competencia de la Federación - ( como el I.S.R. ). En la época de crisis y de guerra, la historia impositiva a marchado paralelamente a la historia del pueblo norteamericano, y es así como en la guerra de Independencia hasta la Secesión, el gobierno norteamericano se pudo sostener con los - impuestos que se recaudaban sobre el comercio exterior, aunque en el último tercio del siglo pasado se establece el I.S.R. de manera

transitoria, pero la Suprema Corte en el juicio "Pollock vs. Compañía de Préstamos y Finanzas para Agricultores", declaró que el impuesto era INCONSTITUCIONAL, y no será sino hasta el año de 1914, - en el período de la Primera Guerra Mundial cuando se estableció en forma definitiva, pese a la difícil situación económica y política por la que atravesaba ese país en dicha época. Aparece con un sistema cedular, que divide a los contribuyentes según su actividad, - tomando en cuenta el origen de donde procede el ingreso para gravarlo, según la utilidad efectiva percibida.

También se caracteriza porque integra dos impuestos: El Income-Tax y el Additional-Tax. El primero recae normalmente sobre la actividad gravada, y el segundo cubre casos especiales ( como en las ventas, donde el consumidor cubre el gravamen ).

Al inicio de la Segunda Guerra Mundial, las necesidades económicas obligan al fisco norteamericano a establecer un impuesto más el cual será complementario del I.S.R. y que recibe como nombre - " Impuesto de la Victoria ". Este impuesto recae sobre las utilidades excesivas obtenidas por las grandes industrias, y sirvió - para solventar los gastos de la guerra. En 1939 se establece el Código de Ingresos Interiores que sirve para la plena consagración del I.S.R. de tipo global-personal en las finanzas norteamericanas.

El legislador estableció el concepto de renta legal, desde el momento en que acepta la deducción de diversos gastos ( Y por lo mismo se gravan las utilidades efectivamente percibidas ). El impuesto debía pagarse mediante la presentación de declaraciones en las oficinas de hacienda de la jurisdicción del contribuyente, - quien debía calcular el tributo que tenía que pagar de acuerdo con tarifas progresivas, y debería de estimar el mayor o menor sacrificio para la obtención del ingreso; por tal razón, el gobierno en el año de 1942 obtuvo altos ingresos en relación a la nueva reestructuración del impuesto, que tuvo gran relevancia financiera. Ya terminada la guerra, en 1954 se promulgó el Código Fiscal que consagra el I.S.R. tal y como existe en nuestros días en aquel país.

Uno de los autores que más se preocupa por explicar las cuestiones impositivas el Seligman ( 4 ), el cual considera que el primer problema por resolver es la naturaleza constitucional, la cual se encuentra íntimamente ligada a la misma naturaleza del impuesto, - en virtud de considerar al I.S.R. en forma directa o indirecta. Si se considera en forma indirecta, se debería de repartir entre los Estados de acuerdo con su población, lo que acarrearía una desigualdad entre los individuos; pero si se consideraba que era en forma directa, su cláusula constitucional ( de la uniformidad ) se

---

( 4 ) Cit. por De la GARZA, Sergio Fco. Evolución de los conceptos de Renta y de Ganancia de Capital. Ed. Tribunal Fiscal de la Federación. México, 1983. pag. 23

vería violada, por no querer admitir la progresividad. La Suprema-Corte de Justicia de la Unión Americana establece que la uniformidad se refería exclusivamente al fenómeno geográfico, ya que el problema giraba en entender lo que significaba impuesto directo.

Para resolver este problema jurídico se propone y acepta el Congreso la enmienda Constitucional que dice " El Congreso tendrá derecho a percibir y establecer el I.S.R. de cualquier fuente que provenga, sin reparación entre los diversos sectores y sin tomar en cuenta los censos o empadronamientos de población ". ( 5 )

Por tal razón, en los Estados Unidos las tasas del impuesto son tan altas en relación con las grandes rentas y fortunas, que se considera el I.S.R. como un impuesto de clase.

#### 2.1.- Concepto de Renta en la Legislación y en la Jurisprudencia Norteamericana

La Suprema Corte de los Estados Unidos de Norteamérica define a la Renta en el caso Stratton'n Independence vs. Howbert como "La ganancia derivada del capital, del trabajo o de ambas combinaciones, entendiéndose que incluye los beneficios derivados de la venta o conversión del capital ". ( 6 )

---

( 5 ) PORRAS Y LOPEZ, Armando. Ob. Cit. Pag. 240

( 6 ) De la Garza, Sergio Fco. Ob. Cit. Pag. 16

El economista Mettens ( 7 ) sostiene que " la renta constitucionalmente gravable consiste en aumentos de capital realizados, rendimiento o productos realizados, sea en forma de ingresos o beneficios derivados del uso del capital, servicio, actividades o actos del contribuyente, o aquéllos otros que ingresan al contribuyente como un rendimiento de la inversión o capital original, o como la sustitución del valor monetario de algo definitivamente perdido ".

Ninguna renta gravable resulta de la compra de bienes, siempre que la relación entre las partes no permite indicar que la transacción no es simplemente una compra sino que incluye un incremento u otras prestaciones. Mas sin embargo, las adquisiciones de bienes pueden resultar renta gravada cuando ellas no presentan compra o cuando son otros propósitos los que se han consumado en la adquisición de los bienes.

## 2.2.- Clasificación de las diferentes doctrinas que explican el concepto de Renta

El concepto de la renta cambia según la doctrina o escuela que lo explique. Es un concepto muy estrecho el que expone la escuela de la Renta-Producto; pero se amplía con la escuela que sostiene que la renta es Igual al flujo de riqueza desde terceros; aunque -

---

( 7 ) Idem

se puede comprender mejor con la escuela que lo somete como la suma del consumo más el incremento patrimonial ( esta última se -- aplica únicamente a las personas físicas ).

Garcia Belsunce ( 8 ) sostiene que la renta es " Un conjunto -- eminentemente funcional, que asume forma y contenido diverso, se -- gún la función a que está llamado para desempeñar dentro de los -- objetivos económicos-sociales que el legislador considera perti -- nente " .

#### 2.2.1.- Escuela de la Renta-Producto

Garcia Mullin ( 9 ) expone el concepto de la Renta-Producto, el cual esta inspirado en el estudio realizado por los economistas -- sobre las fuentes de tributación para el Estado. Parte primeramen -- te de que la riqueza puede considerarse como capital o como renta, entendiendo al capital como la riqueza integrada por los bienes -- materiales o inmateriales que están dedicados a la producción y -- desde luego será una de las fuentes de la renta; mientras que la -- renta es un producto, el cual tiene ciertas características:

- 1.- La renta es un producto.- Es una riqueza nueva, que está -- ingresando al patrimonio de una persona. El capital, por el

---

( 8 ) Idem

( 9 ) GARCIA MULLIN, J. Roger. El I.S.R. ( Análisis ). 3<sup>o</sup> ed. - Ed. Centro Interno de Estudios Tributarios. Buenos Aires, 1976.- - pag. 90

contrario, es una riqueza que ya está obtenida aún cuando pudo haber sido anteriormente una renta u otro tipo de riqueza,

- II.- Proviene de una fuente.- Que puede ser de capital, el trabajo o la combinación de ambos,
- III.- La fuente debe ser relativamente estable o permanente.- - - Sólo de esta manera podría ser contada y medida, lo que es indispensable para la contabilidad, y por otra parte debe expresarse en dinero,
- IV.- La renta debe ser periódica.- Se caracteriza por la repetición o la reiteración, y sólo se puede cumplir con este requisito si existe la potencia de durabilidad,
- V.- La fuente debe ser puesta en explotación.- Para esta situación, la fuente debe de ser habilitada, es decir, se tiene que explotar. Como un ejemplo se puede decir que si una persona no consigue un trabajo, no podrá gozar de un salario, lo mismo sucede con un terreno, el cual al permanecer sin cultivarse no va a producir nada,
- VI.- La renta debe ser separada y realizada de una fuente.- Se sostiene que para que exista una renta es necesario que sea cobrada por el acreedor. No basta que se haya producido una ganancia en una sociedad, es necesario que el dividendo sea efectivo, y
- VII.- La renta debe ser neta.- Se considera que debe de haber una renta cuando al producto obtenido se le deduce los gastos necesarios para la producción de la renta; y es a lo que se le conoce como Renta Neta, que es la verdadera ganancia o utilidad.

Existen otros economistas seguidores de esta corriente como -- García Belsunce ( 10 ), que conceptualiza a la renta como " La riqueza nueva, material, que fluye de una fuente productiva durable -- la cual se expresa en términos monetarios ".

Seligman ( 11 ) ve a la renta como " El ingreso de una persona -- a la que sobre todos los gastos necesarios de adquisición le queda disponible para su propio consumo ". La renta denota un monto de -- riqueza que influye durante un período de tiempo determinado y que va a estar a disposición de su propietario para los fines de su -- consumo, de tal manera que su capital quede inalterable. Un con -- cepto más sencillo dentro de esta corriente es el propuesto por -- Allix el Lecercle ( 12 ) que visualiza a la renta como " el pro -- ducto periódico o pasible de periodicidad que proviene de una -- -- fuente durable en estado de explotación ".

2.2.2.- Escuela de la Renta igual al flujo de riqueza desde terceros

En esta escuela, García Mullin nos remite a la concepción de la escuela de Renta-Producto, la cual considera como una riqueza -- -- nueva proveniente de un tercero y que ingresará al patrimonio del-

---

( 10 ) Cit. por De la GARZA, Sergio Fco. Op. Cit. pag. 17

( 11 ) SELIGMAN EDWIN, Robert Anderson. The Income-Tax. Tr. A. Posada. 2<sup>o</sup> ed. Ed. Porrúa. México, 1974. pag. 132

( 12 ) Cit. por De la GARZA, Sergio Fco. Op. Cit. pag. 23

contribuyente, pero que va a estar delimitada por algunos requisitos ( en la escuela de Renta-Producto ), lo que en la escuela de renta igual al flujo de riqueza desde terceros, lo limita, por razón de que admite otras rentas que no van a provenir de una fuente productora estable y permanente, o que no tienen la periodicidad requerida, y que agregará los siguientes ingresos:

- I.- " La ganancia de Capital.- Es la utilidad que se obtiene al enajenarse un bien de capital, como un inmueble, o una acción de capital social; y no va a caber dentro del concepto de renta-producto en virtud de que carece de una fuente durable, toda vez que se agota cuando se realice la utilidad,
- II.- Los ingresos por actividades accidentales.- En la escuela de Renta-Producto, no será renta la utilidad que resulte de una actividad esporádica; pero para la escuela del flujo de riqueza desde terceros, también considera rentas las utilidades de quien accidentalmente realiza un acto de comercio-esporádico,
- III.- Los ingresos eventuales.- Para la escuela de Renta-Producto los ingresos que no son repetitivos no van a ser renta, al contrario de la escuela Renta igual al flujo de riqueza desde terceros, todos los ingresos eventuales, no periódicos sin fuente habilitada, sí van a tener un carácter de renta, y
- IV.- Ingresos a título gratuito.- Los ingresos a título gratuito como las herencias, donaciones, etc. no son renta en la

escuela de Renta-Producto, lo que para la escuela de Renta igual - al flujo de riqueza desde terceros si constituye una auténtica - - renta ". ( 13 )

2.2.3.- Escuela que concibe la renta como el consumo más el incremento patrimonial

Entre los principales expositores de esta escuela se encuentra el alemán Schanz ( 14 ), quien define a la renta como " El incremento neto del patrimonio de un período determinado incluyendo los beneficios y rendimientos remunerados por terceros, que incluye - - todos los provechos, beneficios, servicios valubles, regalos, herencias y todo tipo de intereses por préstamos y ganancias de capital ".

En esta escuela, Garcia Mullin considera a la renta como " La--totalidad del enriquecimiento de una persona dentro de determinado período, el cual puede provenir de dos formas principales:

- I.- Los aumentos de valor del patrimonio, cualquiera que sea su causa, pueden ser físicos o de tipo económico ( como una de apreciación de la moneda ), y estos aumentos van a ser suficientes, aun cuando no se hayan realizado por la enajenación de bienes valorables,

---

( 13 ) GARCIA MULLIN, J. Roger. Op. Cit. pag. 92

( 14 ) Cit. por De la GARZA, Sergio Fco. Op. Cit. pag. 26

II.- Los consumos que tuvo la persona durante el período de -- tiempo de que se trate, como el empleo de bienes y servi- - cios en la satisfacción de sus necesidades, también se con- siderará como renta ". ( 15 )

Para el norteamericano Simons ( 16 ), la renta incluye todos- - aquellos ingresos, materiales e inmateriales, usos y servicios, en tanto puedan ser valuados conforme a los precios de mercado, no- - importando que estos ingresos puedan ser regulares o irregulares, - además que no requiere la conservación de la fuente que lo produce.

Los ingresos pueden ser consumidos o encontrarse acumulados en el patrimonio en un período determinado, y para calcular la renta- de un individuo al cierre del ejercicio fiscal, se toma el patri - monio acumulado y se le restara el patrimonio al principio del - - ejercicio; y al saldo se le suma el valor de los consumos.

---

( 15 ) GARCIA MULLIN, J. Roger. Op. Cit. pag. 94

( 16 ) Cit. por De la GARZA, Sergio Fco. Op. Cit. pag. 28

## C A P I T U L O   I I

## ELEMENTOS DE LAS CONTRIBUCIONES

### 1.- Definición de los Conceptos

#### 1.1.- Contribución

##### 1.1.1.- Definición Legal

En el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se señala: " Son obligaciones de los mexicanos:

**Fracción IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes "**

Hay que hacer notar que en el precepto constitucional que se cita, se emplea el término contribución en su sentido genérico, es

decir, engloba a todas las especies contempladas en la ley ordinaria ( tanto las de pago forzoso, como las que no tienen ese -- carácter ) como: Impuestos, Derechos, Aportaciones de Seguridad -- Social, Contribuciones de Mejoras, Aprovechamientos y Productos.

Atendiendo a las diferentes especies de contribuciones introducidas por el legislador en la ley ordinaria y habida cuenta que su denominación en algunos casos da lugar a interpretaciones erróneas se hace necesario distinguir con pulcritud cada una de ellas, aplicando incluso el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la -- Nación, que nos permite identificar a determinada contribución -- según su naturaleza; independientemente del nombre que se le de.

#### 1.1.2.- Clasificación legal de las Contribuciones

Conforme al C.F.F. en su art. 2º, las contribuciones se clasi -- fican en :

- 1.- Impuestos,
- 2.- Aportaciones de Seguridad Social,
- 3.- Contribuciones de Mejoras, y
- 4.- Derechos

## 1.2.- Impuestos

### 1.2.1.- Clasificación Legal

El C.F.F. del 30 de diciembre de 1938, en su art. 2º, definía a los impuestos como: " La prestación en dinero o en especie, que el Estado fija unilateralmente y con el carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal ".

Esta definición sufrirá una modificación en 1966, la cual considera a los impuestos como: " La prestación de dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatoria, a cargo de persona física o moral, para cubrir los gastos públicos ".

En 1991, el art. 2º del C.F.F. define los impuestos así: " Son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas o morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III, IV de este artículo ".

Después de examinar las anteriores definiciones legales que han tenido el concepto de impuestos, podemos decir que no se cumplen con las reglas para establecer una definición, por no definir y mucho menos explicar lo que se debe entender por impuestos, ya que

únicamente menciona que es una contribución establecida en la ley - la cual es de pago forzoso; así como los demás tributos que se - - encuentran plasmados dentro de nuestras leyes hacendarias.

### 1.2.2.- Definición Doctrinal

Al no cumplir el C.F.F. con el propósito de definir al impuesto ( atendiendo a su naturaleza propia ), es necesario citar algunos - autores para poder establecer una definición más concreta sobre lo que debe entenderse por impuesto.

Para Hugh Dalton, la idea del impuesto es: " La contribución - - compulsiva establecida por un ente público, con prescindencia de - la cantidad exacta de servicio prestado en cambio al contribuyente y que, además no ha sido aplicada como una pena por la comisión de un delito cualquiera ". ( 17 )

En su libro de Compendio de Derecho Fiscal, Bielsa define al - impuesto como: " La cantidad de dinero o parte de la riqueza que - el Estado exige obligatoriamente al contribuyente, con el objeto - de costear los gastos públicos ". ( 18 )

---

( 17 ) HUGH, Dalton. Principios de Finanzas Públicas. 3<sup>o</sup> ed. Ed. Aragué. Argentina. 1953. pag. 19

( 18 ) Cit. por MARGAIN MANATOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario. 7<sup>o</sup> cd. Ed. U.A.S.L.P. México. 1983 pag. 31

Sergio Fco. de la Garza define al impuesto como: " Una prestación tributaria. Pero además y como el resto de las obligaciones tributarias EX-LEGE en cuanto tiene su origen en la conjugación de un hecho real y de una hipótesis normativa o presupuesto que lo prevee y lo define ". ( 19 )

Boester Eherberg, define al impuesto así: " Son prestaciones hoy por lo regular en dinero, al Estado y demás entidades de derecho público, que las mismas reclaman, en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas ". ( 20 )

De las anteriores definiciones, diremos que la definición más completa es la expuesta en el C.F.F. de 1966 que nos decía: " La prestación de dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatoria, a cargo de persona física o moral, para cubrir los gastos públicos ".

### 1.3.- Aportaciones de Seguridad Social

#### 1.3.1.- Definición Legal

El concepto de Aportación de Seguridad Social, está plasmado en

---

( 19 ) De la GARZA, Sergio Fco. Derecho Financiero. 12<sup>o</sup> ed. Ed. Porrúa. México. 1979. pag. 362

( 20 ) FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas - Mexicanas. 22<sup>o</sup> ed. Ed. Porrúa. México 1981. pag. 33

la fracción II, del art. 2º del C.F.F. que dice: " Son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado ".

Esta definición nos habla de personas que son sustituidas por el Estado, en el cumplimiento de sus obligaciones con los organismos públicos descentralizados o desconcentrados, sociedades de participación estatal, organismos gremiales, profesionales o sindicales: como el I.M.S.S; el I.S.S.S.T.E; el INFONAVIT y el FOVISSSTE etc.

### 1.3.2.- Definición Doctrinal

las cuotas de seguridad social, las cuotas sindicales y otras de la misma naturaleza corresponden a lo que la doctrina denomina como parafiscalidad; indicandonos una situación de lateralidad o paralelismo, por tal motivo, no se considera que exista un inconveniente en denominar contribuciones parafiscales o mejor aún paratributarias. La parafiscalidad es la actividad financiera que desarrollan ciertos organismos distintos del Estado paralelamente a la actividad financiera del mismo, conforme a un principio de

legalidad, atendiendo a las normas de derecho público.

En opinión de Vicente Torres López la parafiscalidad contiene tres características especiales aunque no limitativas:

- 1.- " La recaudación de los ingresos no figuran en los presupuestos legales del Estado,
- 2.- Los ingresos están afectados de modo concreto a un destino-relacionado con el servicio público que dió origen al tributo parafiscal, y
- 3.- Estos ingresos son recavados por organismos distintos a los del Estado ". ( 21 )

#### 1.4.- Contribuciones de Mejoras

##### 1.4.1.- Definición Legal

Actualmente el C.F.F. en su art. 2º fracción III, nos señala: -  
 " Las Contribuciones de Mejoras son las establecidas en ley a --  
 cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de mane-  
 ra directa por obras públicas ".

De esta definición se desprende, que dichas contribuciones cons-  
 tituyen una prestación que en dinero, estan obligadas a pagar - --  
 aquéllas personas que se ubíquen en el supuesto de recibir un bene

---

( 21 ) De la GARZA, Sergio Fco. Derecho Financiero. Op. Cit. pag. 367

ficio particular, por la ejecución de una obra pública que aumente el valor del inmueble.

#### 1.4.2.- Definición Doctrinal

En las diversas legislaciones encontramos esta figura jurídica bajo las siguientes denominaciones: Impuesto Especial, Tributo Especial, Contribución Especial, Contribución de Mejoras, Impuesto de Plusvalía, Impuesto de Planificación, etc; por lo que se pudiese suscitar algunas confusiones, para lo cual, se deberá atender a la naturaleza intrínseca del tributo y no a su terminología, por esto, el legislador toma el término de Contribución de Mejoras por ser ésta, la que mejor se apega a las características propias de dicho tributo. Su característica distintiva es la de constituir el pago por un beneficio directo, particular por la realización de una obra pública; independientemente del beneficio general que la realización de tal obra reporte.

#### 1.5.- Derechos

##### 1.5.1.- Definición Legal

En la fracción IV del art. 2° del C.F.F. nos enuncia lo que se debe entender por Derechos: " En las contribuciones establecidas-

en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado " .

En el Código tributario para la América Latina, se menciona a " La Tasa ( como también se le conoce al Derecho ), como el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente " . ( 22 )

#### 1.5.2.- Definición Doctrinal

Para Gerardo Ataliba ( 23 ), es necesario concretizar la figura tributaria del derecho cuando una actividad estatal tenga referibilidad directa, es decir, el Estado presta un servicio, el cual liga a alguien que se encuentra literalmente colocado por la ley en la situación de sujeto pasivo de la obligación tributaria; de no tener estas características se estaría hablando de los productos, que son servicios indivisibles, generales y no se pueden medir.

---

( 22 ) Ibid. pag. 331

( 23 ) Cf. FAYA VIESCA, Jacinto. Finanzas Públicas. 9<sup>o</sup> ed. Ed.-Porrúa. México. 1981. pag. 143

Los derechos se causan a petición del particular, y el Estado presta un servicio público, a través de la administración central o descentralizada.

## 2.- Clasificación de las Contribuciones

### 2.1.- Contribuciones Forzadas

Son todas aquellas que fija la ley a cargo de los particulares que se adecúen a la hipótesis normativa prevista en la propia ley y serán prestaciones obligatorias que el Estado exige en virtud de su potestad de imperio, las cuales tienen como finalidad suprema la atención de los gastos públicos y el pleno cumplimiento de los fines políticos, económicos y sociales del Estado. Esta potestad depende esencialmente de la realización de las hipótesis previstas en las normas tributarias, al realizarse, nace en forma automática la obligación a cargo del particular de pagar el tributo y del Estado el poder exigirlo.

No queda a la voluntad del particular cooperar o no a los gastos del Estado, se les impone la obligación de hacerlo y puede por lo mismo ejercer la coacción necesaria para el cumplimiento de sus obligaciones hacendarias.

En México, de los ingresos del Estado señalados en el C.F.F. --  
únicamente son tributos:

- I.- Los Impuestos,
- II.- Los Derechos, y
- III.- Las Contribuciones de Mejoras

Estas tres figuras tributarias tienen las siguientes caracteris-  
ticas:

- A.- Se encuentran establecidas en una ley formalmente legisla -  
tiva,
- B.- Tienen carácter obligatorio

Sus diferencias son:

- A.- El impuesto se establece para satisfacer servicios públicos  
generales e indivisibles; el derecho es exigido en la pres-  
tación de servicio público particular; y las contribuciones  
de mejoras constituyen el pago por un beneficio particular-  
y directo, por la realización de una obra pública que aumen-  
te el valor de su inmueble,
- B.- El impuesto se paga sin recibir servicio o beneficio directo  
e inmediato; el derecho se paga a cambio de un servicio, y-  
la contribución de mejoras se paga por la obtención de un -  
beneficio particular y directo, y

C.- El impuesto se puede contener como cantidad a pagar una tarifa progresiva o regresiva; el derecho tiene una cuota proporcional que excepcionalmente es cuota fija; y la contribución de mejoras es proporcional y excepcionalmente de cuota fija.

Aparte de estas contribuciones que marca el art. 2 del C.F.F. - existen los Productos y los Aprovechamientos, que sirven para los gastos del Estado; de no tomarse como contribuciones estos tributos serían INCONSTITUCIONALES.

## 2.2.- Contribuciones Voluntarias

Otra de las formas por las que el Estado puede allegarse ingresos es mediante la entrega no onerosa de bienes por parte de terceros.

La característica esencial de esta transmisión de bienes consiste en que el Estado no ejerce su poder de imperio, porque la voluntad de los particulares es la causa legal de los ingresos que el Estado recibe de ellos, como en el caso de las donaciones, legados, etc. No hay que descartar que estas contribuciones también pueden provenir de Instituciones privadas o de otros países ( por medio de alguna autoridad gubernamental ).

En este rubro se encuentran comprendidos todos los demás ingresos públicos, ya sea derivados de un acto de utilidad pública como la expropiación; de un acto de derecho público, como la requisición; o de un acto de derecho privado, como la venta de bienes del Estado. Sobre este tema, Jacinto Faya Viesca ( 24 ) menciona que estos ingresos son de una escasa importancia cuantitativa en relación a los ingresos totales del Estado, siendo además de un carácter muy irregular su percepción.

### 3.- Principios Doctrinarios de los Impuestos

#### 3.1.- Adam Smith

Adam Smith, en su obra " La riqueza de las naciones ", en el libro V, dedicó su estudio a los impuestos y estableció los siguientes principios:

1.- Principio de Justicia.- Los subditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades.

De este principio se desprenden los siguientes subprincipios:

A.- Generalidad: Se exige que paguen impuestos todas aquellas personas que se encuentren comprendidas dentro de las hipótesis generales y abstractas que --

---

( 24 ) Cf. Op. Cit. pags. 104, 105, 106

establezcan las leyes y que no dejen de pagar los que en ellas se encuentran,

De acuerdo a lo anteriormente escrito, están obligados a pagar:

**I.- Los Nacionales**

- \* Con domicilio en el país, cualquiera que sea el origen de sus rentas o su fortuna
- \* Con domicilio en el extranjero, cualquiera que sea el origen de sus rentas o fortuna

**II.- Los Extranjeros**

- \* Domiciliados en el país, cualquiera que sea el origen de sus rentas o fortuna
- \* Con domicilio en el extranjero, por los actos que efectúen en la República o que en ella deban tener sus efectos, o por capitales o rentas originadas en el país
- \* Los extranjeros transeuntes

**III.- Las personas Físicas**

**IV.- Las personas morales, tanto de derecho privado como público**

**V.- Las unidades económicas.**

**B.- De Uniformidad:** Proclama la igualdad frente al impuesto, - esa igualdad requiere que todos contribuyan de acuerdo a su capacidad contributiva, es decir, a mayor capacidad contributiva mayor pago. ( la capacidad contributiva es la posibilidad económica de pagar un impuesto -

por el contribuyente ).

2.- Principio de Certidumbre.- El impuesto que cada individuo - está obligado a pagar, debe ser fijo y no arbitrario. Para poder - cumplir con este principio es indispensable que la ley impositiva - deba determinar:

- I.- El Sujeto,
- II.- El Objeto,
- III.- La Cuota,
- IV.- La forma de hacer la valuación,
- V.- La forma de pago,
- VI.- Quien paga,
- VII.- A quien se paga,
- VIII.- Las penas en caso de infracción, y
- IX.- Su publicación

Con estas medidas se podrá evitar violaciones involuntarias ocasionadas por la ignorancia de las disposiciones fiscales.

3.- Principio de Comodidad.- Todo impuesto debe de recaudarse - en la época y forma en que sea más provable su pago por parte del - contribuyente.

4.- Principio de Economía.- Todo impuesto debe plantearse de modo que la diferencia de lo que se recauda y lo que ingresa en el tesoro público del Estado, sea lo más pequeño posible.

### 3.2.- Adolfo Wagner

En su libro de " Tratado de la Ciencia de las Finanzas ", formula cuatro grupos de principios tributarios, diciendo que deben ser considerados relativos y no absolutos, dependiendo el lugar y tiempo en que se apliquen.

#### 1.- Política Financiera.-

- A.- Suficiencia de la imposición: Los impuestos deben ser suficientes para cubrir las necesidades financieras en un determinado periodo
- B.- Elásticos: Se deben adaptar a las variaciones de la necesidad financiera

2.- Principio de Economía Pública.- Es necesario hacer una prudente elección entre las tres fuentes de los impuestos ( el capital, la renta y los medios de consumo ). Hay que tomar en cuenta los puntos de vista de la economía pública y privada, las consideraciones de la política social y los fines de aplicación de los impuestos. A su vez este principio se subdivide en:

A.- Elección de buenas fuentes de impuestos: Si se llega a tener un error al elegir las, se puede incurrir en alteraciones de aquellos bienes que se pueden utilizar en un futuro,

B.- Elección de clases de impuestos: Aunque el legislador se encuentra facultado para escoger quien será el sujeto del impuesto, no podrá fijar quien pague el mismo, porque sólo puede emitir hipótesis y obtener por la elección de las clases de impuestos y de los objetos, una relación más o menos verdadera de sus hipótesis.

3.- Principio de Equidad.- Ya que los impuestos solo pueden tener finalidades fiscales, éstos deben ser proporcionales y gravar a todos sin mínimo de exención. De aquí se desprenden los siguientes principios ( ya analizados por Adam Smith ).

A.- Principio de Generalidad

B.- Principio de Uniformidad

4.- Principio de Administración Fiscal.- Tienden a reducir los costos, y su aplicación depende de las clases de impuestos que se quieran gravar, así como de la estructura del régimen financiero que se quiera; y se dividen en:

A.- Fijeza en la imposición: Este principio tendrá mayor efectividad si se observan las siguientes reglas:

- I.- La mayor preparación profesional y moral de los encargados de la determinación de los impuestos,
- II.- La simplicidad del sistema de impuestos y de su organización,
- III.- Dar la indicación exacta y precisa de la fecha y lugar de pago, el monto de la suma debida y las especies liberatorias admitidas,
- IV.- Emplear en las leyes y reglamentos un lenguaje claro y preciso, aún cuando no siempre será posible por las condiciones de complejidad de los impuestos modernos,
- V.- El rigor jurídico y la precisión, que excluyen la discusión y las controversias, son una necesidad de las leyes, pero a veces su realización es difícil,
- VI.- Al lado de las leyes deben expedirse circulares y disposiciones que, aclaren no sólo para los órganos de la administración, sino para el público en general, los principios establecidos en la ley,
- VII.- Las disposiciones relativas a penas, defensas y ciertos principios fundamentales, deben hacerse imprimir en las formas oficiales para notificaciones o para el control del impuesto, y
- VIII.- Debe utilizarse la prensa para dar a conocer las nuevas leyes.

- B.- Comodidad en la imposición: Este principio no sólo beneficia al causante, sino también al fisco, gracias a que incrementa sus ingresos,
- C.- Tendencia a reducir lo más posible los gastos de la recaudación: Este es un problema de técnica administrativa, y depende de las condiciones de vida de la población del Estado, de su economía y de las clases de impuestos que tenga.

### 3.3.- Andrés Serra Rojas

Este jurista mexicano, comenta que todos los autores de la materia coinciden en los rasgos de los impuestos en su aspecto jurídico, señalando:

- A.- Principio de Legalidad: El impuesto es un acto de soberanía por parte del Estado, y actuará como autoridad revestida de un poder soberano y coactivo, el cual ejerce sobre la comunidad social; la que tiene intereses y necesidades comunes por lo que será necesario el asumir la obligación de atenderlas.

El impuesto aparece como el más importante de los créditos públicos, y fortalece la actuación financiera del Estado, como factor para el mantenimiento de la vida social, económica y política, ya que su facultad impositiva descansa en una Ley Constitucional,-

por lo que, constituirá la más importante disposición de orden - -  
 jurídico con que cuenta el Estado; y en ella, descansará la más- -  
 importante limitación " sólo podrán percibirse los impuestos fija-  
 dos en la ley " .

B.- Principio de Limitación: Los gastos del Estado son crecien-  
 tes, apremiado por el incontenible desarrollo demográ-  
 fico, que trae aparejado nuevas y más complejas nece-  
 sidades sociales, que son prioritarias.

La capacidad económica de los pueblos es limitada, por lo que -  
 los entes públicos no pueden llevar a cabo la acción fiscal, en- -  
 virtud de que la convertiría en un elemento expropiatorio.

C.- Principio de Generalidad: Todos los habitantes de un país,-  
 señalados en las leyes fiscales y de acuerdo con su -  
 capacidad están obligados al pago del impuesto.

D.- Principio de Proporcionalidad y Equidad del Impuesto: La- -  
 palabra proporcionalidad hace alusión a todos los in-  
 tegrantes de una comunidad, así como en la medida de-  
 sus posibilidades, deben contribuir al sostenimiento-  
 de una institución, que es el Estado.

Si nos damos cuenta, este principio se refleja en el art. 31, -  
 fracción IV de la Constitución, porque entre las obligaciones de--  
 los mexicanos, está la de contribuir en los gastos públicos de la-

Federación, Estados y Municipios, de una manera proporcional y - - equitativa.

E.- Principio de Certeza: Se refiere a la aplicación de las - - leyes, la cual debe ser estricta, en sus términos y - sin que se aplique por analogía.

F.- Principio de numerario del impuesto: Se trata de un acto- - de poder público, que ejercite disposiciones de orden público encaminadas a obtener de los contribuyentes - los elementos necesarios para el sostenimiento de los servicios públicos y del Estado, en dinero y excepcio- - nalmente en especie.

G.- Principio de la relación con el gasto público: El gasto - - público es la erogación que el Estado realiza en virtud del cumplimiento de sus fines y el mantenimiento- de los servicios públicos.

Los fondos públicos provenientes de los impuestos se incorporan al patrimonio del Estado y se erogan de una manera general.

### 3.4.- Adolfo Arrijoja Vizcaino

Este autor considera pertinente tomar los principios de Harold- E. Sommer ( 25 ), aunque los considera complementarios:

---

( 25 ) ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo. Derecho Fiscal. 4<sup>o</sup> ed. Ed. - - Themis. México, 1988. pags. 304 y 305

- A.- Principio de capacidad de pago: Los que poseen mayor ingreso o riqueza, pagan la mayor parte del impuesto, independientemente del beneficio que reciban del gasto de estos fondos.
- B.- Principio de Beneficio: Los individuos y negocios pagan de acuerdo con los beneficios que reciben de las erogaciones gubernamentales,
- C.- Principio de Crédito por ingreso ganado: Aquellos que obtuvieron sus ingresos como resultado de cualquier clase de trabajo, recibirán un trato favorable o que el ingreso que se consideraba no ganado dividiéndose sus intereses debería ser el que se cobrara,
- D.- Principio de aplicación plena: Se debe castigar fiscalmente al empresario que no reinvierta o que no gaste, pues sólo la circulación constante del dinero conduce a una política de empleo pleno, y
- E.- Principio de Convivencia: Se basa en los llamados impuestos ocultos, como los que se imponen en la fabricación, y que luego, se incorporan al precio.

#### 4.- Clasificación de los Impuestos

El estudio de la clasificación o clasificaciones de los impuestos, constituye en esencia, una forma de apreciar las diversas categorías de tributos, que en un momento dado pueden llegar a completar la legislación hacendaria, en función de la variedad de

fuentes gravables que ofrece la economía de un país.

Estudiar los diversos efectos, particularmente de carácter económico que en el establecimiento, cobro o falta de cobro, recaudación y administración de los tributos traen aparejados, con el objeto de explicar las reacciones y comportamientos usuales no sólo de los contribuyentes directamente afectados sino también de la economía de un país en general.

#### 4.1.- Impuestos Directos e Indirectos

Los impuestos se han clasificado tradicionalmente en dos grupos:

- A.- Impuestos Directos,
- B.- Impuestos Indirectos

Para distinguir un grupo del otro existen dos criterios, uno basado en la Repercusión y el otro en la Administración.

De acuerdo al criterio de la Repercusión se definen:

**Impuestos Directos.-** " Son aquellos que el legislador se propone alcanzar de una manera inmediata, desde luego al verdadero contribuyente, suprimiendo a todo intermediario entre el fisco y el pagador, de manera que las calidades de sujeto pasivo y pagador se

confunden " ( 26 ). Dentro de estos impuestos encontramos al I.S.-R; al Impuesto sobre Donaciones.

Impuestos Indirectos.- " El legislador no grava al verdadero - contribuyente, sino que lo grava por repercusión " ( 27 ); por lo que las calidades de sujeto pasivo y pagador son distintas. Se - - puede señalar a los Impuestos de Importación y Exportación, y el - Impuesto a la producción de ciertos artículos.

De acuerdo al criterio de la Administración, se definen:

Impuestos Directos.- Recaen sobre la persona, la posesión o el disfrute de la riqueza, gravando situaciones normales y permanentes, pudiendo percibirse bajo listas nominales de causantes. En - - este rubro se encuadra al Impuesto Predial, el Impuesto sobre uso y tenencia de automoviles y el I.S.R.

Impuestos Indirectos.- Son generados por hechos aislados y acci- dentales, estando encaminados a situaciones transitorias instantáneas; y no se pueden formar listas nominativas. Dentro de estos - - impuestos se encuentra al de Importación y Exportación.

De esta primera clasificación se desprenden ciertas ventajas y desventajas, siendo:

---

( 26 ) FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. Cit. pag. 237

( 27 ) Idem

### Impuestos Directos: Ventajas

- I.- Aseguran al Estado una renta cierta, conocida con anticipación y se puede contar con fijeza. El legislador conoce al contribuyente y sabe más o menos cual será el rendimiento del impuesto,
- II.- Hace posible la realización de la justicia fiscal, porque cuenta con el conocimiento del contribuyente, por lo que puede establecer exenciones para ciertos artículos, o deducciones a diversos gastos,
- III.- Tiene en tiempo de crisis cierta fijeza, y su rendimiento no decrece en forma excesiva.

### Impuestos Directos: Desventajas

- I.- Son muy sensibles a los contribuyentes, por razón de saber donde, cuando, cómo y cuánto tienen que pagar, además de saber que no recibirá contraprestación alguna por el pago,
- II.- Son poco productivos, el contribuyente conoce la cuantía de su obligación, y por ser ésta muy alta, provoca una informalidad tendiente a la evasión tributaria,
- III.- Si existieran solos serían muy pesados, porque si la justicia exige una exención de los mínimos de existencia, las cuotas de los que tendrían que pagar el impuesto serían demasiado fuertes, con aumento a la evasión fiscal,
- IV.- Son poco elásticos, aumentan su valor con la prosperidad pública, como el impuesto sobre la Propiedad Raíz, Rústica-

y Urbana, la cual no refleja de inmediato un aumento al incrementar el valor de las propiedades gravadas, por no ser posible las revaluaciones anuales,

- V.- El contribuyente es más estricto para juzgar los gastos del Estado, por llevar un mayor control de ellos,
- VI.- Se prestan con mayor facilidad a la arbitrariedad de los agentes fiscales ( en razón a las prestaciones y circunstancias personales que rodean al sujeto, las cuales requieren de cierto margen de poder discrecional, prestandose a una actitud arbitraria de los agentes fiscales ), y
- VII.- Dejan de gravar a un gran sector social, como en el caso de las personas que perciben un sueldo inferior al mínimo de existencia, así como a los extranjeros de paso.

#### Impuestos Indirectos: Ventajas

- I.- Son poco perceptibles, porque se disimulan bajo el precio de las cosas y se pagan en proporciones muy pequeñas, como el I.V.A;
- II.- Son más productivos que los impuestos directos, y es posible aumentarlos sin provocar grandes protestas de los afectados,
- III.- Grava al sector de la población que escapa de los impuestos directos, como a los extranjeros de paso,
- IV.- Son elásticos, gracias a que son más productivos al desarrollarse la economía del país, mediante el aumento de transacciones, gastos, etc. y soportan con mayor facilidad un aumento en tiempo de crisis, sobre todo los artículos de

primera necesidad,

- V.- Es posible incrementar su rendimiento con la elevación en cuotas, porque se confunden con el precio de los artículos-gravados,
- VI.- Son populares y no provocan malestar entre las personas que lo pagan, ya que son muy bajos, poco perceptibles y se -- exige a pocas personas,
- VII.- Son voluntarios y basta con no adquirir la cosa gravada -- para no pagar el impuesto, sin embargo, el artículos de primera necesidad se encuentra incluido el impuesto y aunque -- el particular no quiera pagarlo, éste va implícito en el -- precio,
- VIII.- Es más comodo para el contribuyente cumplir con el impuesto porque lo hace al momento de adquirir la mercancía, y no es necesario que el fisco le exija su pago, y
- IX.- Han favorecido el desarrollo industrial, cuando el impuesto recae sobre el instrumento de producción, se provoca un -- mejoramiento del proceso técnico, con el objeto de mejorar los aparatos y su rendimiento, obteniendo de esta manera un incremento en la producción sin necesidad de aumentar el -- precio de los artículos.

#### Impuestos Indirectos; Desventajas

- I.- No son justos, porque al agregarse al precio de los artículos y éstos son adquiridos por un particular con mayor número de familiares tendrá un mayor consumo de artículos de primera necesidad y por consiguiente pagará un mayor impu --

estos,

- II.- No siempre tiene la misma fijeza, en tiempo de crisis se crea un déficit restringiendo cada uno de sus consumos,
- III.- Los gastos de percepción son muy elevados, debido a que se necesita un gran número de personal para evitar los fraudes especialmente cuando la cuota es alta,
- IV.- Producen molestias que entorpecen a la industria, por la necesidad de controlarlos. Aquí el fisco interviene en el procedimiento industrial, para fijar métodos de elaboración y revisión de las instalaciones,
- V.- Producen una redistribución artificial del comercio o de la industria. Ejemplo: El Impuesto Aduanero, donde se obliga a que el tránsito de mercancías se haga sólo en los lugares establecidos, da lugar a la concentración de personas en dichos lugares, con perjuicio de aquellos en los que no existen tales oficiales,
- VI.- Como estos impuestos requieren gran personal, éste se sustrae a la industria, y
- VII.- Provocan una desmoralización, debido a que las cuotas son demasiado altas, esto trae como consecuencia una disminución en la demanda, dando origen a la falsificación de mercancías para compensar el impuesto, llegando incluso al fraude, con la finalidad de conservar el precio anterior.

#### 4.2.- Impuestos Reales e Impuestos Personales

Dentro de la clasificación de los impuestos directos existe una subclasificación a saber:

**A.- Impuestos Reales****B.- Impuestos Personales**

Los impuestos reales recaen sobre la cosa objeto del gravamen, sin tener en cuenta la situación de la persona que es dueña de ella. Estos impuestos no pueden tener en cuenta las condiciones de las personas que en realidad las pagan, puesto que son ignoradas de una manera específica por el legislador, aún cuando deba tomarlas en cuenta al estructurar el impuesto, pero sin mencionarlas, - ejemplo el Impuesto sobre la Propiedad Raíz.

Los impuestos reales se dividen en:

- I.- Los que gravan a las personas considerándolas como un objeto, ejemplo el Impuesto de Capitación,
- II.- Los que gravan a las cosas, como el Impuesto local sobre la propiedad Raíz, Rústica y Urbana.

Los impuestos personales toman en cuenta las condiciones de la persona que tiene el carácter de sujeto pasivo; ejemplo Impuesto sobre Herencias y Legados. En un principio, este impuesto recae sobre el total de la capacidad tributaria del sujeto, teniendo en consideración su situación con las cargas familiares, y por consiguiente, es progresivo.

Al igual que los impuestos directos e indirectos, los impuestos reales y personales también tienen sus ventajas y desventajas, - - como son:

**Impuestos Reales: Ventajas**

- I.- Presentan mayor garantía al fisco, porque el objeto no se puede librar del impuesto,
- II.- Gravan a los que tienen capital, o presentan una facilidad-recaudatoria.

**Impuestos Reales: Desventajas**

- I.- Todos pagan independientemente de su situación personal y sólo toma en cuenta la situación o valor de la cosa gravada,
- II.- Hay dificultad de determinar el valor de la base u objeto gravable en algunos casos,
- III.- Existe la posibilidad de tener en cuenta todos los factores que influyen sobre la percepción de la renta, y
- IV.- No toma en cuenta las deudas o cargas reales del causante.

**Impuestos Personales: Ventajas**

- I.- Hace intervenir la personalidad económica del sujeto del crédito fiscal,
- II.- Permite una mayor justicia en el impuesto, debido a que se adapta a las condiciones particulares de cada causante, y

III.- Las cuotas pueden ser aumentadas más fácilmente y en mayor cuantía, por ser más elásticas y útiles para las necesidades de los Estados modernos.

#### Impuestos Personales: Desventajas

- I.- Son de difícil determinación, se requiere intervención en la vida privada del contribuyente, y
- II.- Permiten por parte de la administración una mayor arbitrariedad, y queda al criterio de los empleados fiscales el hacer la calificación de cada caso concreto. Ejemplo: El Impuesto sobre Herencias y Legados, aquí se ve la influencia de la situación personal del causante, porque el monto del impuesto varía, no sólo con el grado de parentesco que une al autor de la herencia con el heredero; sino también con la porción de la herencia.

#### 4.3.- Impuestos Específicos e Impuestos Ad-Valorem

Los impuestos Específicos son las cuotas, tasas o tarifas que atienden a la cantidad líquida, al peso, medida, volumen, cantidad y dimensiones del objeto gravado.

Los impuestos Ad-Valorem atienden al valor o precio del propio objeto gravado.

Se trata de gravámenes que dentro de nuestro medio, únicamente aparecen previstos en la legislación aduanera, por razón a su natu

raleza ( en cuanto a sus operaciones ), las cuales gravan, básicamente mercancías, que preferentemente se valoren en función a sus medidas, dimensiones, o bien en atención a su valor o precio.

Para algunos tratadistas, los impuestos Ad-Valorem son más justos que los Específico ( porque el valor o precio es una referencia objetiva, en tanto que las dimensiones y medidas son más engañosas y aparentes ). La realidad es que en nuestra práctica hacendaria, no existe tal oposición, por existir un criterio uniformemente aceptado de una justa valoración aduanera, lo cual se logra a través de la adecuada combinación de las cuotas específicas y Ad-Valorem.

#### 4.4.- Impuestos Generales e Impuestos Especiales

Esta clasificación tradicional es la de mayor facilidad de comprensión, debido a su extraordinaria sencillez.

Impuestos Generales.- Gravan diversas actividades económicas, las que tienen en común el ser de la misma naturaleza. Ejemplo el I.S.R. que grava distintos tipos de actividades económicas, industriales, comerciales, agrícolas, ganaderas, de pesca etc; lleva a cabo por sociedades mercantiles; además de las desarrolladas por trabajos personales subordinados o independientes de personas físicas.

**Impuestos Especiales.**- Recaen exclusivamente sobre una actividad económica. Ejemplo el Impuesto sobre Mejoras o el Impuesto por el uso de Aeropuertos.

#### 4.5.- Impuestos con Fines Fiscales e Impuestos con Fines- - Extrafiscales

**Impuestos Fiscales.**- Su fin es el de obtener los recursos necesarios para cubrir las necesidades financieras del Estado.

**Impuestos Extrafiscales.**- Persiguen producir ciertos efectos- - diversos de la obtención de recursos para el Estado, como morales- culturales, políticos y sociales.

Existe un criterio el cual considera que los impuestos pueden - perseguir tanto impuestos fiscales como extrafiscales, ejemplo:- - los impuestos que se generan por las bebidas alcohólicas extranjeras, aquí el Estado cobra altos impuestos de importación, los que requiere para sufragar los gastos generales del Estado ( efecto- - fiscal ), y a su vez disminuye el impuesto sobre bebidas alcohólicas nacionales, para impulsar y fomentar la producción nacional en esa rama de la industria ( fin extrafiscal ).

#### 4.6.- Impuestos Alcabalatorios

Uno de los problemas considerados como insolutos por los países de economía poco desarrollada, es la existencia de gravámenes a la libre circulación de mercancías de una entidad a otra e inclusive dentro de una misma entidad, que constituyen el alza del costo de vida y frenan, por consiguiente el desenvolvimiento económico de los propios países.

No sólo en esta clase de países encontramos gravámenes a la circulación de mercancías, sino también en aquellos cuya economía es buena, pero que, sin embargo, sus Estados, Municipios y Provincias los establecen con el objeto de proteger el desenvolvimiento de sus industrias, o el consumo local; provocando con ello continuos conflictos y represalias entre unos y otros.

Estos gravámenes, conocidos como Alcabalas se recaudan a través de garitas establecidas en los principales puntos de entrada de la ciudad, o en las principales carreteras internas, con el fin de eludir la acción jurisdiccional que puedan ejercer los particulares.

Los impuestos que gravan la circulación territorial de las mercancías, se dividen en:

Impuestos de Tránsito,  
 Impuestos de Circulación,  
 Impuestos de Extracción,  
 Impuestos de Introducción, e  
 Impuestos Diferenciales

Para la protección del consumo interno, los Estados y Municipios protegen el consumo interno impidiendo la salida de las mercancías necesarias para el consumo local, y lo realizan:

- I.- Gravando la mercancía que sale, o declarando exenta a la similar que se quede para el consumo interno,
- II.- Estableciendo impuestos diferenciales, con los que grav fuertemente el producto que sale, que al similar que se queda para el consumo interno.

Las prohibiciones que nuestra Carta Magna impone a los Estados y Municipios de la República para el establecimiento de los impuestos alcabulatorios, se encuentran previstos en las fracciones IV, V, VI y VII del art. 117 Constitucional, viendose reafirmadas por la facultad conferida al Congreso de la Unión en el art. 73 fracción IX Constitucional, para impedir que en el comercio entre Estado a Estado se establezcan restricciones.

De acuerdo con nuestros antecedentes, no siempre fueron considerados INCONSTITUCIONALES los impuestos alcabulatorios, debido a -

que desde la Independencia hasta el año de 1895, éstos se encontraban revestidos por el principio de legalidad.

#### 4.7.- Clasificación de los Impuestos conforme a la Ley de Ingresos de la Federación

La ley de ingresos de la Federación para el ejercicio de 1991-- establece ONCE diferentes tipos de impuestos:

- I.- Impuesto sobre la Renta
- II.- Impuesto al Activo de las Empresas
- III.- Impuesto al Valor Agregado
- IV.- Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
- V.- Impuesto por la prestación de Servicios Telefónico
- VI.- Impuesto sobre las Erogaciones por Remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un- - patrón
- VII.- Impuesto sobre Adquisición de Bienes
- VIII.- Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos
- IX.- Impuesto sobre Automóviles Nuevos
- X.- Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas con concesionarias de bienes de dominio directo de la Nación, e
- XI.- Impuestos al Comercio Exterior
  - A.- A la Importación
  - B.- A la Exportación

## 5.- Características Generales de los Impuestos

Existen muchos autores que al tocarnos este tema nos mencionan una serie de características ( todas jurídicas ), de lo que son los impuestos; y aunque esa es nuestra materia, es recomendable tener una visión un poco más amplia de estas características desde otros puntos de vista, por lo que tomaremos las ideas de Rosas Figueroa-A. y Santillan Lopez R. que las clasifican en:

### Jurídicas:

- I.- Deben de ser de aplicación y observancia general.- Es el caso de que la ley impositiva tenga establecidas -- ciertas exenciones o tratamientos especiales, los que se refieran a situaciones generales y de ningún modo a casos particulares o personales,
- II.- ~~Deben~~ expresarse en la ley con claridad y precisión.- Se -- debe evitar confusiones que den lugar a indebidas interpretaciones y arbitrariedades de los individuos -- que las apliquen, por eso es necesario que se defina -- con precisión al Sujeto, Objeto, Cuota, Forma y la -- Epoca en que se debe realizar el cobro, así como las -- sanciones que se aplicarán a los infractores de la -- ley; los procedimientos y recursos legales que pueda -- seguir el infractor, las autoridades competentes que -- legalmente deban intervenir en el asunto, y en fin, -- todas aquellas disposiciones que hagan posible la co -- rrecta observancia de la ley impositiva,

III.- Debe tener una base legal.- Su establecimiento debe ajustarse a los ordenamientos y procedimientos que establezcan las leyes fundamentales como las secundarias,

IV.- Su rendimiento debe destinarse a satisfacer necesidades Colectivas.- Deben estar previamente reconocidas en los términos legales, y de ningún modo a la satisfacción de necesidades individuales.

#### Morales:

I.- Que no origine o fomente hábitos nocivos para la sociedad, tales como los juegos de azar, el alcoholismo, etc. antes por el contrario, deberán combatirse a través de él, fomentando en cambio las buenas costumbres, y

II.- Deben ser justos en un sentido social.- Además de que deben de ir acorde con las condiciones generales y aspiraciones del país, en un momento dado.

#### Políticas:

I.- El establecimiento o abolición de un impuesto, debe de hacerse en el momento oportuno.- A fin de no provocar situaciones políticas adversas, que pongan en peligro la estabilidad de la vida institucional del país,

II.- Deben de ser adaptables.- De modo que las modificaciones o cambios necesarios se realicen paralelamente a la dinámica de la vida económica-social,

III.- Debe aplicarse la ley impositiva con un mínimo de molestias tanto para el Estado como para los particulares.- Se debe eliminar las disposiciones que impidan el cobro expedito y las que obstaculicen a los particulares el incumplimiento de sus obligaciones fiscales.

#### Económicas:

I.- El rendimiento total de los distintos impuestos deberá ser suficiente para cubrir el gasto público.- Se procurará lograr un equilibrio, evitando los déficit o superávit ya que, cuando el equilibrio se rompe en forma crónica se impone una revisión tanto del sistema impositivo- - como del gasto, a fin de restablecer la economía del - país, y

II.- Su utilidad servirá para fortalecer la economía del país.- - Las cantidades que el Estado perciba por parte de los particulares vía impuestos, deberán aplicarse a gastos que tiendan a fortalecer la economía general del país, de tal modo que permitan aumentar el ingreso nacional, así como alentar las economías individuales. ( 28 )

## 6.- Elementos de los Impuestos

### 6.1.- Cualitativos

Los elementos cualitativos de los impuestos serán aquellos que por su naturaleza nos afectan ( a la persona ) y dentro de ellos - encontramos:

#### 6.1.1.- Materia Imponible

Para saber cual será la materia imponible, tomaremos en consideración lo expuesto en páginas anteriores ( sobre la clasificación de los impuestos ), debido a que cualquier impuesto recae sobre los bienes del contribuyente, sus rentas o su capital; como en el caso de la absorción de una parte de la renta o del capital por los gastos realizados en relación a la renta o al capital, y que se incorporan a los precios de venta.

#### 6.1.2.- A los Sujetos

Dentro de toda relación tributaria existen dos clases de sujetos Los Sujetos Activos y los Sujetos Pasivos.

Los Sujetos Activos en México son: La Federación, Los Estados y Municipios. Tienen esta denominación en razón de poder exigir el pago de los impuestos ( aunque hay que mencionar que la Federación

y los Estados pueden establecer los impuestos que consideren necesarios - salvo limitaciones constitucionales - para cubrir su presupuesto ), pero los Municipios, sólo podrán recaudarlos.

Los Sujetos Pasivos son: Todas las personas Físicas o Morales - que se encuentren obligadas de una manera directa al pago de una - prestación determinada por el fisco, ya sea por la realización de - un acto, lo produce o es dueño del objeto que la ley toma en cuenta para el establecimiento de un gravamen. Es necesario aclarar - que no siempre el sujeto pasivo es el verdadero pagador del im - -- puesto, debido a la repercusión del impuesto, y el que realmente - lo paga será el que consuma algún producto que lleve en el precio - dicho gravamen.

Si tomamos en cuenta lo anteriormente escrito y lo trasladamos al art. 1 de la Ley del I.S.R. diremos que los sujetos pasivos del impuesto son:

- 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 en el país, respecto a los ingresos atribuíbles a dicho establecimiento, y
- III.- Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos - procedentes de fuente de riqueza situadas en territorio na-

ESTA TESIS NO DEBE  
SALIR DE LA BIBLIOTECA

cional cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo, estos ingresos no sean atribuibles a dicho establecimiento.

#### 6.1.2.1.- Elementos que determinan al Sujeto

Tomando en cuenta el art. 1 de la Ley del I.S.R. podemos determinar cuales son los conceptos que constituyen a definirlo:

##### 6.1.2.1.1.- Nacionalidad

Aquí tomaremos como base el art. 31, fracción IV Constitucional el cual nos menciona que " pueden ser las personas físicas y/o morales de nacionalidad mexicana las obligadas a pagar al fisco el - gravámen, no importando el lugar donde radique o se encuentre localizada la fuente de la riqueza ", es decir, por'el sólo hecho de - ser mexicano, deberá pagar el impuesto aunque viva en un segundo país y la fuente de la riqueza se encuentre en un tercero.

Aquí se puede apreciar una doble o múltiple tributación, en - razón a que la persona pagará un impuesto por su nacionalidad, - otro por la zona donde radica, y un tercero por la fuente de la - riqueza; para este caso se utiliza una solución enmarcada en la - ley ( que posteriormente se comentará ) y que los doctrinarios - consideran como la más justa.

Si tomamos en cuenta lo referido a la materia gravada, habrá -  
amortización o capitalización:

- I.- Cuando el objeto sea una inversión de capital que sea susceptible de producir una renta anual,
- II.- Es necesario que el objeto sea relativamente durable, y que su uso permita varios pagos anuales, de modo que no se presentarán estos fenómenos para los impuestos de consumo, y
- III.- El fenómeno no se produce si la materia gravable sirve para una producción posterior, ya que el impuesto será repercutido al consumidor, se elevará el precio del producto, pero no disminuirá el valor de la fuente del producto.

Por lo que se refiere a las condiciones del impuesto, es necesario que sea exclusivo, esto es, que sobrepase a otros impuestos en un monto determinado, sobre determinados bienes y que además no sea general o desigual. Un impuesto general-igual no será amortizado ni capitalizado.

Según las condiciones generales del mercado, los fenómenos se presentarán claramente, cuando al establecerse el impuesto, la oferta y la demanda permanezcan iguales que antes.

#### 6.1.2.1.2.- Teeritorialidad

Será el domicilio permanente de una persona física o moral, y es otro de los elementos que determina y define a los sujetos del impuesto. Como ya se menciona anteriormente, este elemento lo considera la ley al señalar como sujetos del impuesto a los extranjeros residentes en México, quienes deben cumplir con las mismas obligaciones establecidas por la ley para los nacionales.

Una persona o empresa que radique en México, cubrirá el impuesto ( en este caso el I.S.R. ), no sólo por los ingresos percibidos por operaciones realizadas en nuestro territorio, sino también por aquellos que obtenga de fuentes de riqueza localizadas en el extranjero. Como se puede observar en este ejemplo, aquí también surge el problema de la doble o múltiple imposición, el cual se abordara más adelante.

#### 6.1.2.1.3.- Fuente de la Riqueza

La fuente de la riqueza es el tercer elemento que la ley reconoce para definir la calidad del sujeto. Esta fuente se refiere al lugar donde se obtiene el ingreso objeto del impuesto, y es independiente a la nacionalidad o el lugar de residencia del sujeto, por tanto la ley señala como sujetos a los extranjeros residentes-

en el extranjero, cuando obtengan ingresos de fuente de la riqueza situada en el territorio nacional. Como ejemplo sería el caso de un extranjero, radicado en otro país ( distinto al de su nacimiento ), pero que la fuente de su riqueza se encuentre en México.

Para este ejemplo, la doble o múltiple tributación impositiva se vuelve a dar; por lo que en los siguientes renglones, trataremos de determinar quien está facultado para determinar y cobrar los impuestos.

#### 6.1.2.1.3.1.- Localización de la Fuente de la Riqueza

Dentro de este rubro, se suscitan diversas opiniones en cuanto a cómo debe determinarse el lugar donde está situada la fuente de la riqueza, siendo este:

- I.- El ingreso proviene del capital,
- II.- El ingreso proviene del trabajo, y
- III.- El ingreso proviene de la combinación de capital y trabajo.

#### 6.1.2.1.3.2.- Opinión del Licenciado Hugo B. Margáin

En el año de 1956, siendo Director General del Impuesto sobre la Renta, el Lic. Hugo B. Margáin elaboró un estudio denominado: " Tesis para evitar la doble tributación en el campo Internacional

en materia de Impuesto sobre la Renta, basada en la Teoría de la fuente del Ingreso Gravable " ( 29 ). En tal estudio se llega a las siguientes conclusiones:

- I.- Para los ingresos que provienen del trabajo personal, la fuente se localiza en el país en donde reside quien paga el trabajo prestado,
- II.- Los ingresos del capital van a tener su fuente en el lugar en donde se emplee el capital que produce los rendimientos, es decir, en el país en que resida el deudor, y
- III.- En el caso de ingresos provenientes de la combinación de capital y trabajo ( ingreso de empresas ), la fuente está situada en el país en que la empresa desarrolla la actividad para la que fué creada.

A continuación se tratará de ejemplificar esta situación para su mejor comprensión.

Una empresa mexicana celebra un contrato de comisión mercantil con un comisionista extranjero, no importando si es una persona moral o física; si es persona física la cual obtiene sus ingresos por comisiones únicamente como consecuencia de un trabajo personal en virtud de carecer de capital, su fuente de riqueza se encontrará en el país donde resida la persona que efectúa los pagos ( en -

---

( 29 ) Cit. por DOMINGUEZ MOTA, Enrique y CALVO NICOLAS, Enrique. Estudio del I.S.R para 1978 Tomo I. México, Ed. Docal. 1978. pag. 49

este caso será México ). Si el comisionista extranjero es una persona física o moral que obtiene sus ingresos mediante la combinación de un capital y un trabajo personal, la fuente de su riqueza estará en el país donde el comisionista desarrolla su actividad, - por lo que dicha fuente se encuentra en el extranjero, y el comisionista no estará afectado del impuesto mexicano.

#### 6.1.2.1.3.3.- Tratados Internacionales para evitar la Doble - Tributación

La Licenciada Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz, siendo subjefa - del Departamento de Autorizaciones de la Dirección General del - Impuesto sobre la Renta, realizó un estudio sobre lo que normalmente se establece en los diferentes tratados en materia internacional para evitar la doble imposición, sacando como conclusiones:

- I.- Los ingresos derivados de la prestación de servicios, son totalmente gravables en el país donde se realice la actividad,
- II.- Los ingresos provenientes del capital están gravados por el país donde resida el deudor, y
- III.- Los ingresos derivados de los actos mercantiles o industriales que lleven a cabo las empresas, tienen su fuente en el país en donde obtengan los ingresos. ( 30 )

Tomando el ejemplo anterior ( del comisionista ), y aplicando - las bases de los tratados internacionales, dichas operaciones no - estarán afectas al I.S.R. mexicano, ya que, tanto los comisionis - tas que reciben las comisiones como un ingreso derivado exclusiva - mente de la prestación de sus servicios o trabajo personal, como - para los que obtienen del resultado de la combinación de su capi - tal y trabajo, la fuente de la riqueza estaría en el país extran - jero en que prestaron sus servicios o desarrollaron su actividad.

#### 6.1.2.1.3.4.- Sentencias del Tribunal Fiscal de la Federa - ción

En relación con la fuente de la riqueza y tratándose de trabajo personal, el Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación dictó una - resolución relacionada a la fuente de riqueza de los agentes de - seguros de compañías nacionales que trabajan en el extranjero, y - en su parte medular, la sentencia señala: " la actora demuestr - ... una resolución en la que declaró exentos del Impuesto sobre la Renta en nuestro país a los comisionistas extranjeros residentes - fuera del país que operan con empresas mexicanas y perciben de - - éstas las comisiones en calidad de retribución por prestación a - sus servicios. La Sala juzga que existiendo una situación similar - entre las actividades desarrolladas por dichos comisionistas a los que efectúan los correspondientes a que se hace referencia, en virtud

de que unos y otros consiguen su cliente en el extranjero aunque - la mercancía o la póliza en su caso proceda de nuestro país, debe- reconocerse que esta solicitud de actividades se debe resolver por igualdad de tratos para los corresponsales e intermediarios, y en- consecuencia no están afectos al pago del impuesto citado y tam- - poco existe la obligación de retenerlo por parte de quien efectúa- el pago..." ( 31 )

Al darse cuenta de esto, la S.H.C.P. interpone el recurso de - revisión ante el Pleno del Tribunal: en cuya resolución señala la- parte medular: "... la ley del I.S.R. en vigor, marca una diferen- ciación entre lo que es la fuente del impuesto y lo que viene a - - constituir la fuente de riqueza; así, el art. 3 de la ley en mate- ria, al hablar de quienes son sujetos del impuesto y haciendo refe- rencia en su fracción II a los extranjeros residentes en el extran- jero, los hace sujetos en México, por los ingresos que procedan de fuentes de riqueza que se encuentran situadas en el país; por - -- tanto, siguiendo este mismo criterio, procede concluir que en el - presente caso, la actora no llega a ser causante del impuesto que- se pretende, toda vez que la fuente de riqueza de que provienen- - los ingresos de que se trata no se encuentran en nuestro país. En- efecto, la fuente de riqueza que en este caso constituye el tra- - bajo, o sea la actividad que realizaban los diversos agentes de -

seguros, no está situada en nuestro país, ya que la actividad no -  
 fué llevada a cabo en México ..." ( 32 )

El criterio que sigue el Tribunal Fiscal de la Federación en el  
 sentido de que tratándose de servicios personales, la fuente de la  
 riqueza se encuentra localizada en el lugar en que se preste el -  
 servicio y no en el lugar del que se efectúe el pago de tales ser-  
 vicios.

La ley no contiene disposiciones claras para definir el lugar -  
 en donde se encuentra la fuente de riqueza para los casos de ingre  
sos procedentes del capital, trabajo o de la combinación de ambos.

Para los fines del I.S.R. la ubicación de la fuente de la rique  
za será:

- I.- Tratándose de ingresos provenientes del trabajo, la fuente-  
 se encuentra en el lugar donde se preste el servicio,
- II.- Tratándose de ingresos provenientes del capital, la fuente-  
 se encuentra en el país de residencia del deudor,
- III.- Tratándose de ingresos provenientes de la combinación del -  
 capital y del trabajo, la fuente se encuentra en el lugar -  
 que se desarrolle la actividad, y
- IV.- Tratándose de ingresos que perciban los extranjeros residen-  
 tes en el extranjero, de lo que señala el art. 31, fracción

I de la L.I.S.R. la fuente se encuentra en México así como en el caso de la enajenación de acciones, bonos, certificados de instituciones de crédito, obligaciones, cédulas hipotecarias y certificados de participación, cuya emisión se haya efectuado en territorio nacional. ( 33 )

#### 6.1.3.- Objeto del Impuesto

El objeto del impuesto será aquella situación jurídica prevista por la norma fiscal, la cual tiende a ser la generadora de una obligación tributaria, cuando el contribuyente se coloque en alguno de sus supuestos.

Los ingresos que la ley grava serán los provenientes del producto o rendimiento del capital, su trabajo o de la combinación de ambos, aunque también pueden existir ingresos que no deriven de ninguna de las anteriores actividades, pero que sin embargo si quedan afectados por el pago del impuesto. Como ejemplo tenemos a las personas físicas que perciben una pensión por jubilación; ellos no reciben ingresos por concepto de trabajo, ni de capital, ni mucho menos de la combinación de ambos.

## 6.2.- Cualitativos

Estos elementos atienden a cuestiones de tipo económicas, sin importar las cuestiones de la persona.

### 6.2.1.- Base del Impuesto

Representa la cantidad o criterio considerado para la aplicación de la ley, y que puede ser muy diversa.

Los sistemas que se emplean para determinar la base imponible son:

- I.- Como flujo de Renta.- Es la suma algebraica de los rendimientos e incrementos menos las disminuciones del patrimonio durante el período anual, y
- II.- Como diferencia entre dos situaciones patrimoniales.- Es la diferencia entre el valor del capital fiscal al inicio y al final de un período impositivo, disminuyendo las aportaciones de capital efectuadas por los socios.

### 6.2.2.- Tarifa del Impuesto

Se encuentra formada por las listas de unidad y de cuota con que cuenta el fisco, para la determinación de un objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría. Su utilidad práctica es el poder determinar de manera fácil y pre-

cisa el cálculo del impuesto.

#### 7.- Causa o Fundamento del Impuesto

Son los motivos por los que se cobra el impuesto, y en México - se encuentra plasmado en el art. 31, fracción IV de la Constitución, que a la letra dice:

art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

fracción IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residen, de la manera proporcional y equitativa que - dispongan las leyes.

#### 8.- Efecto de los Impuestos

Una vez que se realiza el pago del impuesto, es un hecho que - produce dentro del campo económico, una serie de efectos que en - muchos casos, no se pueden prever. Dentro de éstos, se encuentran los siguientes:

##### 8.1.- La Repercusión

Es un fenómeno que se desarrolla en tres etapas a saber:

I.- La Percusión.- Es la caída del impuesto sobre el sujeto - pasivo, es decir, sobre la persona que tiene la obligación legal de pagarlo,

- II.- La Translación.- Es el hecho de pasar la carga del impuesto a otra u otras personas, y
- III.- La Incidencia.- Es la caída del impuesto sobre la persona - que realmente lo paga, es decir, que ve afectada su - economía por el impacto del impuesto. Ejemplo: El pro- ceso que sigue el impuesto sobre envasamiento de bebi- das alcohólicas, vemos que la persona que se dedica a envasar el alcohol es la que debería pagar el im- - - puesto; pero la verdad es otra, porque la persona - - carga el importe del impuesto al precio del alcohol, - por lo cual, cuando este producto es vendido al alma- cenista, recobra el importe del impuesto que pagó y - aparece gravado al almacenista, aunque éste a su vez, vende el alcohol al mayorista y éste al comerciante, - que lo distribuye al consumidor, y cada uno de ellos, con la excepción del último, van trasladando el im - puesto al incluirlo en el precio, y el particular que compra la bebida es el que realmente paga el impuesto debido a que no podrá trasladar el impuesto y será - entonces quien sufra la incidencia del impuesto.

La Repercusión es una lucha entre el sujeto del impuesto y los terceros, el sujeto tratando de trasladar el impuesto y el ter- - cero tratando de evitarlo restringiendo el consumo de este artí- - culo; el triunfo depende no sólo de la fuerza económica, sino de - la concurrencia de otros factores diversos, como la necesidad de - la cosa gravada.

## 8.2.- La Difusión

Otro de los efectos que tienen los impuestos es la difusión, - donde el impuesto al irse trasladando de una persona a otra, la - persona que realmente paga el impuesto, sufre una disminución en - su renta o su capital, y por consiguiente, en su capacidad de compra, exactamente por la cantidad que ha pagado por concepto del - impuesto. Esta persona limitará sus consumos y dejará de adquirir - determinados artículos o comprará una menor cantidad, con lo que - provocará una disminución de los ingresos de sus proveedores, - - éstos a su vez, sufren una merma en su poder adquisitivo y limitaran sus consumos; y así sucesivamente el pago de los impuestos - - afectará por este procedimiento, una serie de personas no vinculadas directamente con el pago, pero que sufrirán una disminución de sus ingresos y de su capacidad de compra.

Las diferencias entre la Difusión y Repercusión son:

- I.- La Repercusión puede presentarse o no, en cambio, la Difusión siempre se presenta, y
- II.- Al efectuarse la Repercusión, el poder adquisitivo del sujeto queda intacta, en tanto, al iniciarse la Difusión, - - todos los poderes adquisitivos de las personas que tienen - relación unas con otras, a partir de que fué incidido ( persona imposibilitada para trasladarlo ) por el impuesto, - -

disminuyen, salvo que surjan circunstancias que hagan variar esta situación.

### 8.3.- Utilización del Desgravamiento

Este fenómeno se presenta cuando por la supresión de un impuesto se rompe el equilibrio económico establecido; porque así como hay la tendencia a hacer pasar el impuesto a terceros, existe la tendencia de aprovechar las ventajas que reporta la desaparición del gravamen.

### 8.4.- La Absorción del Impuesto

Se puede dar el caso, de que al establecerse un impuesto, el sujeto no pretenda trasladarlo, sino que lo paga y procura aumentar su producción o disminuir su capital y trabajo empleado, o consigue un progreso técnico en virtud de un descubrimiento.

### 8.5.- La Amortización y Capitalización

Hay ocasiones en las que cuando se establece un impuesto sobre una inversión estable ( casa, terreno, etc. ) la propiedad baja de valor, debido a que se amortiza el importe del impuesto, ejemplo:- La propiedad raíz en una población produce un rendimiento del 1%, suponiendo que existe una casa que produce \$1,000.- mensuales de -

renta, y su valor es de \$100,000.- y se establece un impuesto del 10% sobre la renta, éstas bajarán a \$900.- por lo que el valor de la casa bajará a \$90,000.-; por eso este fenómeno sólo se producirá con referencia a las personas que tengan el carácter de propietarios en el momento en que se establezca el impuesto, porque el comprador posterior sólo pagará el precio que corresponde al valor ya afectado de la propiedad.

La Capitalización se produce en el caso de desgravamiento; en efecto, si estando establecido el impuesto, la casa del ejemplo anterior vale \$90,000.- y el impuesto se reduce a la mitad, existe un aumento de valor para la propiedad y se habrá efectuado el fenómeno de la capitalización del impuesto.

Estos fenómenos llevan consigo las siguientes conclusiones:

- I.- El establecimiento de un impuesto exclusivo produce una -- confiscación parcial, y
- II.- La disminución de un impuesto produce un donativo gratuito.

Existen tres clases de condiciones que influyen en la presentación de estos fenómenos: Una se refiere a la materia gravada; la segunda es en relación con el impuesto, y la tercera se deberá a la condición general del mercado.

C A P I T U L O    I I I

## EVOLUCION HISTORICA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MEXICO

### 1.- Antecedentes

El impuesto sobre la renta en nuestro país, se estableció durante una época en donde operaba una profunda transformación social.

Desde la época de la colonia, el país sufrió una anarquía impositiva, que es fácil de adivinar. El territorio nacional se dividió en más de 80 circunscripciones alcabalatorias, por consiguiente se multiplicaron y yuxtapusieron un sinnúmero de impuestos especiales que carecían de una estructura lógica, con la tendencia muy marcada de allegarse fondos a la Metrópoli como consecuencia de la idea sustentada por los Borbones sobre los rendimientos que debían proporcionarles las colonias consideradas como de su parti-

cular patrimonio.

Durante el siglo pasado, después de la Independencia, se advierte la supervivencia de los anacrónicos impuestos coloniales, predominando los de carácter indirecto; lo que se explica de una manera fácil debido a la gran crisis del país en donde se arriesgó su soberanía y la obligo a luchar contra propios y extraños en varias guerras; además de una permanente y cruenta guerra civil que culminó con el triunfo de la República en contra del segundo imperio, para establecer en forma definitiva el sistema federal y democrático de gobierno.

En el período porfirista, se logra una reorganización de los impuestos por conducto de los hacendarios Matias Romero y Jose Ives Limantour, sin que se propusieran reformas esenciales, sino la mejor distribución de los ya existentes. En la década de los años 10 ( en la fase más cruenta de la lucha revolucionaria armada) nuestra economía sufre una notable baja en la producción agrícola, minera y manufacturera por la poca renovación en materia fiscal; pero en la década de los años 20, se efectúa una amplia labor de modernización del sistema jurídico aplicable a varios ámbitos de la vida económica.

Para la época preconstitucional, Venustiano Carranza dicta varias disposiciones de carácter tributario:

El 1º de junio de 1914, se estableció un impuesto predial federal sobre toda finca rústica particular; y el 1º de enero de 1915 se emite un acuerdo donde queda prohibido el otorgamiento de concepciones con privilegios o exenciones de impuesto aún a título de protección a la nueva industria, así como los impuestos alcabalarios. Otro decreto del ejecutivo de fecha 3 de mayo de 1916 prohíbe a los Estados establecer más contribuciones que las expresamente señaladas en sus respectivas legislaciones.

Respecto a los antecedentes de la L.I.S.R. no se puede decir que existiera un impuesto que pudiera tener semejanza a él, no porque se desconociera esta forma de tributación; sino que en ninguna ley se cristalizó.

## 2.- Ley del Centenario del 20 de julio de 1921

El primer intento de establecimiento de un I.S.R. en nuestro país se efectúa en julio de 1921, anunciándose en la legislación ( se conoce como Ley del Centenario por la época de su creación ), que el gravámen tenía carácter transitorio y de una sola aplicación; lo anterior nos muestra la semejanza que existió en el nacimiento de este impuesto con las condiciones y formas en que se estableció en otros países, donde la situación política y económica no aconsejaban su implantación, sin embargo, el Estado alegó-

que se cobraría por una sola vez, con el objeto de allegarse fondos para la explotación y vigilancia de las riquezas marítimas de nuestro vasto territorio; y es como el 20 de julio se publica un decreto donde se establece un impuesto federal, extraordinario, que gravaba los ingresos o ganancias particulares. La vigencia de esta ley fué de un mes, y estaba dividida en Cuatro Capítulos ( denominados Cédulas ) que se dividían en:

- I.- Del ejercicio del Comercio o de la Industria,
- II.- Del ejercicio de una profesión liberal, literaria, artística o innominal,
- III.- Del trabajo a sueldo o salario, y
- IV.- De la colocación de dinero o valores a rédito, participación o dividendos

La base del impuesto fueron los ingresos o ganancias brutas correspondientes al mes de agosto de 1921, y al determinarse el impuesto sobre los ingresos o ganancias brutas, no se estaba gravando realmente a los causantes de acuerdo con su capacidad económica ( ya que para tal fin ) la base del impuesto debe ser la utilidad que obtenga cada contribuyente, debido a que esta utilidad le da la capacidad para modificar su patrimonio. Este decreto señalaba que los sujetos pasivos del impuesto serían todas aquellas personas mexicanas y extranjeras cualesquiera que fuese su domicilio, siempre que la fuente de sus ingresos se localizara dentro del

territorio nacional.

Las características principales de la Ley del Centenario fueron;

- I.- Grava los ingresos procedentes del comercio, industria, ganadería y trabajo de los asalariados y profesionistas, además de establecer un gravamen para la imposición de capitales en valores a crédito y en participación o dividendos de las empresas,
- II.- La base se encuentra constituida por los ingresos o ganancias brutas, sin permitir deducciones, amortizaciones o cualquier otro concepto,
- III.- El impuesto del Centenario era extraordinario y debía pagarse una sola vez en el mes de septiembre de 1921,
- IV.- La finalidad del impuesto fué adquirir barcos, con el fin de crear una marina mercante que nunca hemos tenido, y rehabilitar los puertos, además de costear las fiestas del Centenario, debido a que nuestra patria acababa de vivir la época angustiosa de la revolución armada,
- V.- Las tasas progresivas para la agricultura, comercio e industria eran del 1% al 4% aplicables a ganancias de 100, 300, 600 y superiores a 1000,
- VI.- La ley establecía una exención para todos aquellos sujetos cuyos ingresos no excedieran de \$100,00.- mensuales.

El dinero invertido quedaba gravado con tasas del 1% al 4% -- cuando su base era de \$250 a más de \$750. Respecto a los productos de trabajo, tratándose de los sujetos de la relación de subordina-

ción se gravaban con tasas del 1% al 3% cuando su base fluctuara entre \$750 a \$1000. Finalmente, tratándose de las profesiones libe-  
rales, la tarifa para los sujetos pasivos era del 1% al 4% y su-  
base variaba entre \$400 y \$1200 mensuales.

VII.- Se crearon los Consulados y las Juntas Calificadoras Regionales, que entre sus atribuciones está la facultad de estimar los ingresos o ganancias probables del causante moroso y sobre dicha estimación se liquidaría y pagaría el impuesto. Los causantes que no estuvieran de acuerdo con las calificaciones, deberían de manifestar su inconformidad ante la S.H.C.P. para que ésta examinara las pruebas que se le presentaran, y

VIII.- El impuesto se pagará en timbres, llevando la leyenda del " Centenario ". Esta ley fué expedida bajo la presidencia del General Alvaro Obregón, siendo Ministro de Hacienda Adolfo de la Huerta.

### 3.- Ley del 21 de febrero de 1924

El 21 de febrero de 1924 fué promulgada la " Ley para la Recaudación de los Impuestos Establecidos en la Ley de Ingresos vigente sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de carácter transitorio, como la ley del Centenario, y marca el inicio del Sistema Cedral.

La ley de 1924, se encontraba dividida en dos grandes capítulos a saber:

I.- Los ingresos que obtuvieron las personas físicas con motivo de su trabajo mediante la percepción de sueldos, salarios, honorarios o emolumentos, y

II.- Las utilidades que obtuvieron las sociedades y empresas.

No se establece ninguna cédula que grave los productos o rendimientos de capital, debido a que es un sistema cédular, en donde se pueden graduar fácilmente la intensidad con que se desea aplicar el impuesto a las diferentes clases de ingresos, por lo que su tendencia debió ser la de gravar con menor intensidad los ingresos provenientes del trabajo.

Quedaban exentos del pago de este impuesto:

I.- Los trabajadores dependientes, cuyas percepciones no excedieran de \$200 mensuales, y

II.- Los sueldos del Presidente de la República, Magistrados de la Suprema Corte de Justicia, Diputados, Senadores así como funcionarios públicos federales de elección popular, únicamente durante su gestión de los que estuvieran en funciones sin que la exención abarcara a quienes los sustituyeran ni a quienes resultaran reelectos.

Los empleados que trabajaran para dos o más patrones tenían la obligación de acumular los sueldos percibidos con cada uno de ellos a fin de aplicarles las tasas progresivas. Los patrones debe

rían retener el impuesto a sus asalariados, siendo solidariamente responsables del pago de los impuestos respectivos. Esta ley - - - adopta un sistema de control de causantes basado en la ayuda de - - contribuyentes a las autoridades fiscales para ejercer sus facultades de vigilancia y control.

El impuesto sobre utilidades de las sociedades y empresas no - hacía distinción alguna al giro del negocio. Su base gravable - -- tanto para las sociedades como empresas era el cómputo del im - - puesto sobre la utilidad percibida en dinero o especie durante un año de ejercicio.

Es conveniente señalar dos situaciones importantes:

- I.- Se establece un sistema global para las empresas, en donde el gravamen atiende al sujeto y al negocio que obtiene la utilidad, independientemente de la fuente de ingreso,
- II.- Se gravaban los ingresos en dinero o especie, olvidándose - del factor crédito, que también modifican el patrimonio de las sociedades y empresas.

Esta ley no grava los ingresos brutos de las sociedades y empresas, por permitirles una serie de deducciones para determinar su ganancia gravable; por tal motivo, esta ley constituye en realidad el antecedente mas remoto ( en nuestro país ) del I.S.R. por ser - una ley permanente, la cual permite a los causantes efectuar de -

ducciones y así gravar solamente la utilidad, aunque ésta se encontraba incluida en el reglamento; y será hasta 1954 cuando se va a corregir esta anomalía.

La forma de pago del impuesto era a base de estampillas, y se debían formular declaraciones de ingresos en las oficinas receptoras para ser revisadas por las Juntas Calificadoras, y los dictámenes de la Junta podían ser objetados por los causantes estableciéndose un derecho de defensa a un acto administrativo, fijándose un plazo de cinco años para la prescripción por parte del Estado para el cobro del impuesto y multas.

El 5 de abril de 1924, se publican ciertas adiciones a la ley con la finalidad de gravar a las sociedades extranjeras por los ingresos provenientes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional.

### 3.1.- Reglamento

El reglamento se promulgó el mismo día en que lo fué la ley -- ( 21 de febrero de 1924 ), y se publicó el 25 de febrero de 1924, aclarándose en sus diversos capítulos las diversas clases de causantes a que ésta se refería, la forma de hacer manifestaciones y de pagar el impuesto, también indicaba la manera en que estaban --

formadas las Juntas Calificadoras y Revisoras, los procedimientos a seguir de las Juntas por el desempeño de sus funciones. Las sociedades tenían obligaciones de presentar un pago provisional en el primer semestre, señalándose el mes de febrero para presentar la manifestación definitiva correspondiente al año inmediato anterior. El impuesto se pagaba sobre la diferencia, después de deducir el pago provisional; haciéndose por medio de estampillas adheridas al original las matrices de la declaración y los talones en el duplicado. Después de las deducciones autorizadas a las empresas, se encontraban las referentes al costo de adquisición de materias primas, el costo de transporte, el arrendamiento de locales, los sueldos, salarios y emolumentos, los gastos normales propios y naturales del negocio; los ingresos por capitales tomados en préstamo, las primas pagadas por seguros contra riesgos del negocio, las pérdidas efectivas sufridas por casos fortuitos o de fuerza mayor.

Las reformas realizadas al reglamento el 24 de julio de 1924, estuvieron encaminadas a resolver (principalmente) la forma de pago del impuesto sobre la adquisición de capitales; también se dieron modificaciones para mejorar los sistemas de vigilancia. Tanto la ley como el reglamento se promulgaron siendo Presidente de la República el General Plutarco Elías Calles, y Ministro de

Hacienda el Ing. Alberto J. Pani. El nombre de la ley hacía alusión a la obligación de pagar el impuesto por concepto de sueldos, y los profesionistas cubrían el impuesto por semestre, mientras que las utilidades de las empresas se pagaban anualmente.

#### 4.- Ley del 18 de marzo de 1925

Fué promulgada el 18 de marzo de 1925, siendo Ministro de Hacienda el Ing. Alberto J. Pani, y Presidente de la República el General Plutarco Elías Calles, quien en su informe del 1<sup>o</sup> de septiembre, hacía mención de la ley diciendo:

" Las principales modificaciones introducidas en la Ley de Ingresos de 1924, fueron para formar, conservando su estructura general, las de 1925, tendientes a simplificar mediante la calificación más técnica de los ingresos federales en los cuatro grupos "IMPUESTOS", "DERECHOS", "PRODUCTOS" y "APROVECHAMIENTOS", y la supresión de gabelas introductivas y estorbos, aumentando en lo posible, sin perjuicio de la economía nacional, los recursos del erario y, sobre todo, a preparar la futura reforma fiscal por medio de la creación de nuevos elementos correctores del defectuoso régimen imperante, y de la vigorización del germen ya incubado de dicha reforma; el impuesto sobre los sueldos, salarios y emolumentos, y sobre utilidades de sociedades y empresas, o en menos palabras, el

## Impuesto Sobre la Renta ". ( 34 )

Esta ley queda dividida en siete cédulas ( Comercio, Industria, Agricultura, Imposición de Capitales, Explotación del subsuelo o - concesiones otorgadas por el Estado que tenían las tarifas más - - altas, Sueldos, y Honorarios de Profesionales ), con 57 artículos - reunidos en 10 capítulos. Esta ley definía con mayor claridad al - ingreso bruto, porque incluía el factor crédito ( olvidado en la - ley anterior ); aunque en su párrafo final indicaba que el ingreso en crédito sólo procedía cuando no existía obligación de restituir su importe, requisito que más tarde desaparecería, porque servía - para evitar la ley. También se modifica la forma de pago, pudiendo pagar en timbres, efectivo o en cualquier otra forma que determi - nara el reglamento, haciendose más flexible la forma de pago. La - base del impuesto ( en sus tres primeras cédulas ), se estableció - por la diferencia de restar al ingreso bruto las deducciones, así - lo decía textualmente: " Las ganancias se determinarán sobre la - - diferencia entre los ingresos percibidos y los gastos, deducciones y amortizaciones autorizadas por el reglamento ". ( 35 )

En los rendimientos de capital, se incluye por 1er vez en la - legislación fiscal, un interes del 6%, para operaciones donde no - se pactara interes o fuese inferior; además de una reducción de - - 2/3 partes a los contribuyentes que corrigieran sus multas por - -

---

( 34 ) PORRAS y LOPEZ, Armando. Op. Cit. pag. 248

( 35 ) Ibid. pag. 249

infracciones, dentro de un plazo de 30 días. Los rendimientos de capital permanecieron gravados con un 6% del impuesto.

#### 4.1.- Reglamento del 22 de abril de 1925

Aproximadamente un mes después de que fué promulgada la ley, el 22 de abril de 1925, se publica su reglamento, el cual se encontraba dividido en diez capítulos, referentes a declaraciones y plazos, libros, costos e inventarios, oficinas receptoras, juntas calificadoras y revisoras, y un capítulo especial para cada cédula de la ley. Establecía la necesidad de acumular los ingresos obtenidos en dos o más empresas de un mismo dueño, las cuales estuvieran gravadas en una misma cédula. Se facultaba a las empresas que tuvieran personalidad jurídica distinta ( pero con estrecha relación de negocios ) a fusionar su contabilidad, su administración, etc. y previa autorización de la S.H.C.P. se podía presentar una sola declaración con datos consolidados.

Los causantes que tuvieran un capital en giro mayor de \$2000,00 tenían la obligación de llevar los libros de contabilidad establecidos en el Código de Comercio ( Diario, Mayor, Inventario y Balance ), de lo contrario, sólo estaban obligados a llevar un libro de Ingresos y Egresos.

En otro de sus artículos se enumeraban las deducciones para de-

terminar la utilidad gravable, las cuales eran: El costo de las - mercancías vendidas, una cantidad razonable para la depreciación - de bienes; el arrendamiento de locales, los sueldos, gastos de pre - vención social, los intereses de capitales tomados en préstamo, - las primas de seguros pagados, con algunas excepciones, las pérdi - das comprobadas sufridas en los bienes de la explotación del cau - sante, los gastos normales y propios del negocio, los impuestos - ( exceptuando los aduanales, consulares, del I.S.R. y las pérdidas en créditos, con disposiciones concretas para la comprobación de - las mismas y el requisito de que hubieran transcurrido más de tres años del vencimiento de las obligaciones ).

En relación al gravamen sobre sueldos y honorarios se indicó - que fueran deducibles las cargas familiares, siempre y cuando las - personas que mantuviera el contribuyente no contáran con recursos - propios y se encontraran ligados a él por parentesco en línea - -- colateral hasta el tercer grado; en línea recta sin limitación de - grado; afines hasta el segundo grado; o bien que se tratara de la - cónyuge. Si las personas que sostenía el causante eran varones, se exigía que fueran menores de dieciocho años o mayores de sesenta, - o que estuvieran impedidos para trabajar.

Al comprobar el contribuyente que se encontraba en alguna de - las circunstancias anteriores señaladas, las Juntas Calificadoras -

extendían una constancia anual para que sirviera de base al retene-  
dor cuando aplicára las deducciones aprobadas por la ley.

En este mismo año, se celebró la Primera Convención Nacional-  
Fiscal entre las autoridades hacendarias federales y los represen-  
tantes de las entidades federativas, con el objeto de mejorar las-  
haciendas públicas locales, además de señalar varios de los pro-  
blemas impositivos que el país padecía. En la Constitución de 1917  
no se determinó un sistema de distribución de competencias entre -  
la Federación y las entidades federativas, y posteriormente no se  
elaboró ningún plan concreto, con lo que se dieron diversos vicios  
como la duplicación de los gastos administrativos de recaudación; -  
la multiplicidad de gravámenes al consumo acentuando la regresivi-  
dad del sistema tributario y la presión inflacionaria.

Otro aspecto importante que se propone, es la limitación de - -  
competencia local y federal en materia fiscal; así como la elabo-  
ración de un plan nacional de arbitrios para unificar el sistema -  
fiscal en toda la república, disminuyendo los gastos administra-  
tivos, incrementando el producto del impuesto y distribuyendo más-  
equitativamente la carga fiscal entre los causantes. Entre las - -  
recomendaciones más importantes que se dieron en esta convención -  
destacan:

- A.- La adición del art. 131 constitucional, que consignaría la celebración de una Convención Nacional Fiscal cada cuatro años, donde se propondrían los impuestos que se causaran en la República, la unificación de los sistemas fiscales y el establecimiento de la competencia de las distintas autoridades fiscales,
- B.- La adición a la fracción III del art. 117 constitucional - integrando un sistema de participaciones en impuestos federales para los Estados y Municipios,
- C.- Se recomendó al Ejecutivo Federal la organización de un - cuerpo consultivo fiscal que instrumentase los acuerdos - tomados en la Convención, y
- D.- Se propuso una delimitación de competencia tributaria, en donde se le otorgara a las autoridades locales la facultad privativa de establecer gravámenes sobre la propiedad raíz - así como los actos no comerciales.

La Federación impondría en forma exclusiva, los impuestos a la industria y comercio; pero otorgando participación a las Entidades Federativas. En cuanto a los gravámenes sobre sucesiones y donaciones se propuso que fueran impuestos por las autoridades locales, - pero la Federación participaría en la fijación de las cuotas.

A partir de 1925, la S.H.C.P. empezó a auxiliarse de los contadores para calificar las declaraciones de los causantes, mediante lo que la ley llamaba " certificación de inventarios o balances ",

lo que obligó a la S.H.C.P. a establecer ciertos requisitos a los contadores, a fin de registrarse como profesionales facultados -- para este tipo de " certificaciones "; y quienes utilizarán sus -- servicios obtendrían una calificación más rápida de las autoridades fiscales.

En 1926, se otorgaron exenciones en impuestos federales a todas las nuevas empresas cuyo capital no excediera de \$5,000.- pesos -- oro y que cumplieren con determinadas condiciones ( como el empleo de trabajadores mexicanos y uso de materia prima del país ), pero no se sabe si estos estímulos cumplieron con su finalidad. Años -- más tarde, en 1933 se celebró la Segunda Convención Nacional Fiscal y dentro de sus principales resoluciones se destacan:

- A.- En la legislación, se trataría de evitar la doble tributación,
- B.- En cuanto a la labor recaudatoria, ésta se debería realizar por una sola autoridad; además de la recomendación que la -- base de tributación en cuanto a la competencia local fiscal -- debería ser a través de la imposición territorial, y
- C.- Tendrían competencia local, aquellos gravámenes a los actos -- jurídicos no comerciales cuya realización se limitara a su -- jurisdicción, así como los servicios públicos.

La convención recomendó el establecimiento de determinadas -- fuentes que podría gravar la Federación en forma exclusiva. ( pero --

sin tener que limitarse a ellas ), como los gravámenes al comercio exterior; a la renta; a la producción y explotación de recursos naturales cuyo dominio directo corresponde a la nación de acuerdo con el artículo 27 constitucional; a la industria, cuando ésta requiera formas especiales de tributación; y a servicios públicos o concesiones federales.

Se les otorga competencia a los Estados para legislar de común acuerdo en materia de herencias, legados y donaciones, pero con la intervención de las autoridades federales para determinar las tarifas como la base general de dicha tributación.

Se pretende gravar a la industria y comercio en forma uniforme a iniciativa presentada por la Federación y entidades federativas, y el rendimiento de estos gravámenes debía repartirse entre los niveles de gobierno señalados y los municipios en la proporción que las autoridades federales y locales conviniesen, con relación al rendimiento de los impuestos que en ese momento existían sobre esas actividades; se sugirió instituir el derecho de los Estados y Municipios a recibir participaciones de los impuestos federales sobre la renta, la producción y explotación de los recursos naturales consignados en el artículo 27 constitucional.

Aunque las anteriores disposiciones estaban encaminadas a mejorar el sistema impositivo imperante en la época, tampoco fueron puestas en vigor.

En enero de 1934, se reformó la fracción X del artículo 73 constitucional, otorgándole al Congreso de la Unión la facultad de legislar sobre energía eléctrica, con lo que se dotaba a la Federación competencia tributaria sobre dicha actividad. Se les concedió a los Estados y Municipios la participación en los impuestos federales sobre esa materia en proporción a lo que se conviniese por parte de las autoridades federales y locales.

#### 4.2.- Reglamento del 18 de febrero de 1935

En virtud del gran número de reformas y adiciones que había sufrido el reglamento, fué necesario una reordenación de todos los preceptos en un nuevo reglamento; el cuál se publica el 18 de febrero de 1935, y dentro de sus principales normas se encuentra la determinación de costos y ganancias gravables de los contribuyentes de la cédula I ( comercio ).

Las declaraciones de los causantes se encontraban sujetas a calificación por parte de las autoridades fiscales ( junta central calificadora ), la cuál estaba compuesta por varios grupos y tenía

un plazo máximo de un año para emitir sus declaraciones y dictámenes. Estos grupos se encontraban representados por dos representantes oficiales y uno por parte de los causantes. Aparte de las juntas calificadoras que se encontraban en el D.F. se instalaron otras en diferentes puntos en la República, para atender las declaraciones de los causantes que residieran en las diferentes localidades. Los jefes de las oficinas receptoras podían interponer -- cuando lo consideraran necesario, el recurso de revisión contra las resoluciones de las juntas calificadoras, y a los contribuyentes se les facultó para interponer el recurso de reconsideración administrativa.

A finales de 1938 fué promulgado el Código Fiscal de la Federación, el cual estableció las reglas básicas aplicables a todos los impuestos federales ( salvo que las leyes específicas indicaren lo contrario ). De entre las disposiciones que contenía el código, se encuentra la enmarcada en su artículo II, donde todas las reglas de Derecho Fiscal que establecieran cargas al causante deberían ser aplicadas en forma restrictiva, por tanto, para que una regla de Derecho Fiscal tenga consecuencias jurídicas deberá encontrarse claramente especificada por el propio derecho. Esta obligación no puede ser creada por uso, costumbre o analogía, lo cual significa la aplicación estricta del principio de legalidad en materia fiscal.

En este mismo año de 1938, se creó el Tribuna Fiscal de la Federación, introduciéndose el proceso contencioso administrativo al sistema jurídico mexicano.

5.- Ley del I.S.R. sobre el superprovecho del 27 de diciembre de 1939

El comienzo de la Segunda Guerra Mundial y su época previa permitieron un auge transitorio en la economía mexicana, en la Federación y en las Entidades Federativas se incrementaron sus ingresos posponiendo la solución de diversos problemas hacendarios.

La iniciativa de esta ley decía;...abrirá un nuevo cause de justicia en el régimen tributario de la Nación, al limitar, en beneficio del Erario Público las ganancias excesivas que obtengan los contribuyentes en la cédula I de la Ley del I.S.R. es decir, las personas físicas o morales que se dedican a actividades comerciales, industriales o agrícolas ". ( 36 )

Con la promulgación de esta ley, el erario obtendría participación en las utilidades que obtuvieran en demasía los contribuyentes que tuvieran ingresos anuales superiores a \$100,000.00

---

( 36 ) DOMINGUEZ MOTA, Enrique y Calvo Nicolau, Enrique. Op. Cit. pag. 12

Esta ley considera como utilidad excedente las obtenidas en -- exceso del 15% del capital contable o del 20% de los ingresos ( en caso de que no existiera capital contable ). Dichas utilidades se encuentran gravadas por cuotas progresivas que iban del 15% hasta el 33% para las utilidades que sobrepasaran el 33% del capital -- invertido.

6.- Ley del 31 de diciembre de 1941

Bajo la presidencia del General Manuel Avila Camacho, siendo -- Ministro de Hacienda Eduardo Suárez, se estableció la ley de esta fecha, la cual ratifica su base cedular.

La reforma fundamental que implica este proyecto, es la supresión del Impuesto del Superprovecho, su razón será el propósito -- firme del Gobierno Federal de no limitar las utilidades legítimas -- en un momento en el cual nuestro país requiere en alto grado del -- impulso de la iniciativa y empresas privadas. Sin embargo para -- compensar la disminución de los ingresos federales que ocasionó la supresión del impuesto antes mencionado, se aumentaron las tasas -- de las diferentes tarifas cedulares.

En términos generales, la mayor parte del contenido de la ley -- de 1925 se vació en la ley de 1941, reduciéndose de siete a cinco --

las cédulas (aunque en el fondo, continuaría la misma técnica contable y fiscal ). En la primera cédula quedan comprendidas las 3 - primeras cédulas de la ley de 1925, quedando formadas así:

Cédula I.- Comercio, Industria y Agricultura,

II.- Intereses, premios, regalías, explotaciones de juegos de azar, arrendamiento de negociaciones comerciales, industriales, agrícolas y actividades similares,

III.- Las participaciones provenientes de explotaciones del subsuelo o de concesiones otorgadas por el Gobierno Federal, por los Estados o Municipios,

IV.- Grava los Sueldos, y

V.- Grava los honorarios procedentes de una profesión, arte, oficio, deporte y espectáculos.

La base para los contribuyentes de la cédula I fué de \$100,000- para la división entre causantes mayores y menores; y se establecen tablas que clasifican las diferentes actividades, y el impuesto se cubría a base de una cuota fija. El departamento del I.S.R. debía revisar estas clasificaciones cuando menos cada dos años para ampliarlas o modificarlas según las circunstancias. Los contribuyentes que obtuvieran hasta \$2,000.- anuales de utilidad estaban exentos de pagar el impuesto.

En la cédula II se estableció un interés presunto del 6% a la base gravable de aquellos préstamos donde no se pactara ningún -

interés, o que éste fuese menor del porcentaje mencionado. Si analizamos a fondo el párrafo anterior, notaremos que una disposición de estas características es ANTICONSTITUCIONAL, porque el impuesto se debe causar sobre ingresos que efectivamente se obtengan; y si se establece un interés presunto para el cálculo del impuesto -- puede originar que el causante pague el I.S.R. sobre un ingreso -- que no ha recibido.

En su III cédula, se encontraban los gravámenes más elevados, -- ya que iniciaba la progresión con el 16.3% sobre los ingresos -- hasta de \$52,400.- anuales fijando un máximo del 33% aplicable a -- ingresos gravables superiores a \$500,000.-

En la cédula relacionada con los sueldos, se suprimen las deducciones por concepto de cargas familiares, lo cual significa un retroceso, debido a que las personas físicas quedaron sujetas a un gravamen sobre su ingreso bruto, ignorándose los gastos que merman su capacidad contributiva.

En la última cédula, se introdujo el sistema de categorías, lo que originó controversias provocando un cambio posterior, porque -- adolecía del efecto de gravar ingresos, desvirtuando el principio central del I.S.R. que es el de gravar utilidades.

### 6.1.- Reglamento

Seguía los mismos lineamientos que su antecesor. Se modifica el criterio de lo que sería aceptado deducir por concepto de pérdida en el cobro de créditos y se fijó un porcentaje arbitrario de uno al millar sobre los ingresos, sin necesidad de comprobaciones ulteriores. También se estableció que para ser deducible un gasto debería estar registrado en la contabilidad, y que todas las deducciones que se hicieran fueren del ejercicio que comprendiera la declaración; siendo esto lógico, por ser la contabilidad un medio de información y control, además de ser justa, porque si el fisco acepta una deducción, el causante debe considerarla en su contabilidad.

### 7.- Ley del 30 de diciembre de 1953

Fué promulgada el 30 de diciembre de 1953, siendo presidente de la República Adolfo Ruiz Cortines; siendo obra del Lic. Hugo B. Margáin. En ésta ley se volvió al sistema original de 1925, el cual había reducido en 1941, al incorporarse a la primera cédula las dos siguientes, por lo que apareció así:

- Cédula I.- Comercio,
- II.- Industria,

- III.- Agricultura, ganadería y pesca,
- IV.- Remuneración del trabajo personal,
- V.- Honorarios de profesionistas, técnicos, artesanos y artistas,
- VI.- Imposición de Capitales, y
- VII.- Regalías y Enajenación de concesiones.

En esta ley se dispone que el I.S.R. grave los ingresos provenientes del Capital, del Trabajo o de la combinación de ambos, en los términos del mismo ordenamiento. Define al ingreso como; "Toda clase de rendimientos, utilidad, ganancia, renta, interés, producto, participación, sueldo, honorario y en general cualquier percepción en efectivo, en valores, en especie o en crédito que modifique el patrimonio del contribuyente ". ( 37 )

Por primera vez se consignan en la ley las deducciones que podrían hacer los contribuyentes para determinar su utilidad gravable. En su cédula IV, el mínimo gravable se aumentó a \$300 y la tasa del gravamen para ingresos mayores de \$14,000.- mensuales también fue aumentada. En la misma cédula, se estableció para determinar la base gravable una nueva deducción del 20% para incrementar una reserva adicional de reinversión, además de poder seguir deduciendo el 10% por concepto de incremento a la reserva de reinversión

que consignaba la anterior ley.

Se crea una cédula complementaria que iniciaría la transformación del I.S.R. en cuanto al impuesto personal por global, aunque esta disposición no se aprobó se aumento del 10% al 15% el impuesto sobre ganancias distribuibles. En los últimos títulos, se regulaba el recurso administrativo de reconsideración, donde los causantes, mediante la presentación del escrito, podían interponer ante el Director del I.S.R. dicho recurso contra las resoluciones dictadas por los Organismos Calificadores o Liquidadores.

#### 7.1.- Reglamento

El 30 de enero de 1954 se promulga el reglamento, cuya estructura fué modificada siguiendo los nuevos lineamientos enmarcados en la ley. En su cédula II, se establece para los contribuyentes que obtuvieran ingresos anuales superiores a \$3'000,000.- el presentar un estado de costos de producción anexo a su declaración del I.S.R.

Tanto en la ley como en el reglamento derogados, partían de la utilidad bruta manifestada por los contribuyentes y señalaban con bastante precisión las deducciones que podían hacerse para determinar la utilidad gravable; sin embargo, las autoridades carecían de

los elementos de juicio necesarios para poder resolver si la utilidad bruta que se declaraba era correcta o no, dejando una gran - - puerta abierta para la evasión fiscal. Con las nuevas disposiciones del reglamento relativas al costo, se concede por primera vez al costo la importancia que tiene para su correcta determinación - en cualquier utilidad.

#### 7.2.- Modificaciones a la Ley de 1953 en 1961

La ley de 1953 se modifica por decreto del 28 de diciembre de - 1961, teniendo como principal adición la Tasa Complementaria sobre Ingresos Acumulados, la que en materia de impuesto personal trataba de corregir las injusticias del sistema cedular. Esta tasa - - gravaba a las personas físicas ( mexicanas cualquiera que fuese el lugar de su residencia; y extranjeras residentes en México ), que percibieran ingresos gravados en dos o más cédulas, siempre que - éstos en un año natural excedieran de \$180,000.00 ( tomándose los ingresos de manera neta ).

Estas modificaciones también ampliaron a nueve el número de cédulas, quedando de la siguiente manera;

Cédula I.- Comercio.- Grava los ingresos procedentes de la ejecución habitual o accidental de actos de comercio,

- II.- Industria.- Grava todos los ingresos procedentes de la ejecución de todas las actividades industriales,
- III.- Grava los ingresos por la explotación de algún negocio agrícola, ganadero o de pesca,
- IV.- Remuneración de trabajo personal.- Grava los ingresos habituales o accidentales procedentes de la remuneración de un trabajo personal, prestado bajo la dirección y dependencia de un tercero,
- V.- Honorarios de profesionales, técnicos, artesanos y artesanos,
- VI.- Imposición de Capitales.- Aquí quedan fuera del impuesto como ingresos exentos, los siguientes:
  - A.- Depósitos hechos en cajas de ahorro o depósitos de ahorro en instituciones bancarias, y
  - B.- Bonos y obligaciones emitidas por instituciones de crédito internacionales, de las que fuere socio el Gobierno Mexicano.
- VII.- Ganancias distribuibles,
- VIII.- Arrendamientos, sub-arrendamientos y regalías entre particulares, y
- IX.- Enajenación de concesiones y regalías relacionadas con éstas.

Como ya se hizo mención en el 1er capítulo, esta ley se puede encuadrar dentro de la corriente de la Escuela Renta-Producto, ya que conceptúa como tal a las percepciones en efectivo, especie o -

crédito que por rendimiento, utilidades, aprovechamiento, interés, productos, participaciones, sueldos, honorarios, modifican el patrimonio del contribuyente, es decir, lo incrementan.

No se hace la distinción entre las rentas y las ganancias de capital; sino que a estas últimas las engloba dentro del concepto de renta, por consiguiente, son sometidas al mismo tratamiento de las rentas de las empresas. No reconoce como rentas a los ingresos a título gratuito ( herencias y donaciones ), ni los ingresos eventuales como los juegos de azar, loterías, hallazgos de tesoros, etc. aunque tiene un concepto amplio de duración y estabilidad de la fuente, porque reconoce ingresos potencialmente periódicos, que actualmente no pueden serlo, como los sueldos y honorarios eventuales, las ganancias derivadas de actos accidentales de comercio, los intereses y dividendos eventuales.

#### 8.- Ley del 31 de diciembre de 1964

Esta ley entra en vigor el 1º de enero de 1965, respondiendo a los requerimientos histórico-sociales del estado económico de -- nuestro país, de acuerdo con las necesidades actuales. La Exposición de motivos de la nueva ley menciona que: " Las modificaciones hechas en los años de 1953 a 1964 al I.S.R. han representado diversas etapas de un solo proceso y ahora, al elaborarse el proyecto -

de una nueva ley, especialmente se ha procurado simplificar el -- Sistema, agrupar las disposiciones por materias, limitar el número de preceptos, imprimirles la mayor claridad, a fin de que su interpretación esté al alcance de todos los interesados sin la interven<sup>ción</sup> de especialistas; eliminar tramitaciones innecesarias y molestas para los causantes, otorgando facilidades para satisfacer los requisitos fiscales; excluir sanciones rigurosas, así como otras - normas que imponen deberes exclusivos, y formular las disposicio - nes de la nueva ley dentro de un criterio encaminado a lograr el - establecimiento de buenas relaciones entre causantes y administración fiscal, que permitan resolver los problemas que entre ambas - se suciten de manera amistosa, evitando fricciones y controversias pues el gobierno no considera que es mediante la cooperación voluntaria y la creación en los contribuyentes de la convicción sobre - el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, como preferentemente y de manera general se obtiene el pago de los impuestos, ya que - los procedimientos coercitivos han de considerarse instrumentos de uso excepcional ". ( 38 )

Desde el punto de vista de su estructura, la nueva ley contaba con 89 artículos divididos en cuatro títulos ( aunque el segundo - tenía un subtítulo, el cual se refería a las Tasas Complementarias

---

( 38 ) DOMINGUEZ MOTA, Enrique y CALVO NICOLAU, Enrique. Ob. Cit. pags. 23 y 24

sobre Utilidades Extraordinarias ), a diferencia de su antecesora - la cual contaba con 237 artículos.

Los cuatro títulos eran:

Título I.- Disposiciones preliminares, y comprendía del art. 1º al 15º ,

II.- Del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas, y - abarcaba del art. 16 al 47 ,

II Bis.- De las Tasas Complementarias sobre Utilidades Brutas Extraordinarias, del art. 47-A al 47-G ,

III.- El Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas, del art. 48 al 88, y

IV.- El Impuesto al Ingreso de las Asociaciones, Sociedades Civiles y de los Fondos de Reserva para Jubilados que era el art. 89 únicamente.

Con este cambio de sistema, notamos que se pasa del criterio de la Escuela Renta-Producto a la Escuela de la Renta igual al flujo de Riqueza desde Terceros. Desde que entra en vigor la presente - ley hasta el año de 1979, la ley grava los ingresos de las empre - sas ya fuese que sus titulares fueran personas físicas o morales, - de acuerdo con su régimen. A las personas físicas las grava separa - damente por sus ingresos derivados de su trabajo o de su capital, - siempre y cuando, dichas personas tuviesen un ingreso superior de - \$100,000.- en el ejercicio; por esto se les sujetaba a un régimen -

especial denominado Impuesto al Ingreso Global de las Personas- --  
Físicas.

A pesar de reducirse el articulado, aunado al hecho de contar -  
con un reglamento cuyo contenido no estaba acorde con las nuevas -  
disposiciones legales, pero que continuaba aplicándose en todo - -  
aquello que no contrariara al nuevo ordenamiento jurídico originó-  
que muchas situaciones de carácter general se resolvieran según el  
criterio que adoptaban las diversas dependencias de la S.H.C.P.

Estas reformas fiscales tienden a establecer un equilibrio - --  
entre lo esencialmente económico y lo recaudatorio. Algunas de las  
ventajas de la nueva ley, que tiene como finalidad el favorecer el  
incremento económico de las empresas son:

- A.- Se consagra la reinversión y el fomento del ahorro,
- B.- Se establece la depreciación acelerada,
- C.- Se puede amortizar hasta por tres años las pérdidas sufrí -  
das en ejercicios anteriores,
- D.- No procede la acumulación de ganancias del capital por la -  
venta de activos fijos si se invierten para los mismos - --  
fines de la empresa en el siguiente ejercicio,
- E.- Procede la deducción de créditos incobrables,
- F.- Se autoriza la presentación de declaraciones espontáneas a -  
fin de corregir errores, naturalmente de buena fé con recarg

gos del 36% anuales. Estos recargos no excederan del importe del crédito de que se trate,

- G.- Son deducibles las cifras que creen o incrementen las reservas para pensiones o jubilaciones,
- H.- No se acumularan los dividendos que fueron cobrados por diversas empresas que operen en el país, y
- I.- Se estimula la inversión de maquinaria nueva.

#### 8.1.- Concepto de Renta

La nueva definición que adopta la ley del I.S.R. para la renta queda plasmada en el artículo 1<sup>o</sup>, que a la letra dice: " El impuesto sobre la Renta grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito que modifiquen el patrimonio del contribuyente, provenientes de productos o rendimientos de capital, del trabajo o de la combinación de ambos. En los preceptos de esta ley se determinará el ingreso gravable en cada caso ".

En el artículo 2<sup>o</sup> de la L.I.S.R. se reconoce los ingresos en efectivo, pero además, en otros bienes, para cuyo caso se tomará en consideración el valor de éstos en moneda nacional a la fecha de su percepción, según las cotizaciones o valores en el mercado, o en su defecto, de ambos en el avalúo. Cuando el ingreso se obtuviere en moneda extranjera, los contribuyentes deben registrar en-

su contabilidad las operaciones de ingresos haciendo la conversión a moneda nacional del tipo de cambio oficial vigente a la fecha de la operación. Los créditos en moneda extranjera se registran en la contabilidad al tipo de cambio oficial en la fecha de cierre del ejercicio.

#### 8.2.- Concepto de Renta para el Impuesto Global de las - - - Empresas

En su art. 16, la L.I.S.R. conceptualiza lo que debe entenderse por renta para el caso del Impuesto Global de las Empresas, y dice: " Los ingresos en efectivo, especie o crédito que provengan de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, - ganaderas o de pesca, las cuales se definen así:

- I.- Comerciales: Las que conforme a las leyes Federales tengan ese carácter y no estén comprendidas en las fracciones siguientes,
- II.- Industriales: La extracción, conservación o transformación de materias primas, el acabado de productos, la elaboración de satisfactores y los servicios públicos,
- III.- Agrícolas: El conjunto de las encomiendas a la siembra, el cultivo, la cosecha y venta de primera mano de los - - productos obtenidos, que no hayan sufrido transformación industrial,

IV.- Ganaderas: El conjunto de las desarrolladas en la cría y engorda de ganado, la cría de animales y aves de corral y la venta de primera mano de sus productos que no haya sufrido transformación industrial, y

V.- De Pesca: La captura y extracción de toda clase de peces o mariscos, ya sea de agua dulce o salada y la venta de primera mano de esos productos, que no haya sufrido transformación industrial.

Los sujetos pasivos de este impuesto se clasifican en causantes MAYORES y MENORES. Para el caso de los causantes mayores se tomarán en cuenta a las personas llamadas morales que se dediquen a las actividades anteriormente señaladas, y a las personas físicas con ingresos mayores de \$1'500,000.00 anuales.

Los causantes menores, podían optar entre determinar su renta como la diferencia entre sus ingresos acumulables y las deducciones autorizadas, o bien determinar como base la cantidad que resulte de multiplicar sus ingresos brutos obtenidos por el coeficiente para la determinación estimativa del ingreso gravable que le corresponde.

### 8.3.- Reforma del Concepto de Renta de 1974

Al reformarse la L.I.S.R. en noviembre de 1974, su art. 1º quedó redactado de la siguiente forma: " El impuesto sobre la

Renta grava los ingresos en efectivo, especie o en crédito que modifiquen el patrimonio del contribuyente, proveniente de productos o rendimientos de capital, del trabajo o de la combinación de -- ambos, o de otra situación jurídica o de hecho que esta ley señala. En los preceptos de esta ley se determina el ingreso gravable en -- cada caso " .

En razón de que las fuentes tradicionales de renta son el trabajo, el capital y la empresa, con la adición de " OTRAS SITUACIONES JURIDICAS O DE HECHO QUE ESTA LEY SEÑALA " , el legislador considera que pueden existir otras fuentes de ingresos diferentes a -- las ya mencionadas.

La S.H.C.P. realiza un estudio relacionado con la reforma al -- art. 1º de la L.I.S.R. diciendo: "... por último, se adiciona el -- mismo artículo con DE ALGUNOS OTROS INCREMENTOS AL PATRIMONIO para quedar comprendidas las ganancias de capital que no son renta -- ( en el sentido estricto de la teoría de la fuente consignada en -- este precepto ), pero que en los términos de diferentes preceptos -- de la ley, sí constituyen ingresos gravables " . ( 39 )

9.- Reglamento del I.S.R. del 4 de octubre de 1977

Once años después de que entró en vigor la ley, se publicó el reglamento correspondiente en el D.O.F. de 4 de octubre de 1977.

En el último considerando que contiene el reglamento se señala:-  
 " Que diversos pteceptos de la ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor, aluden al reglamento o a disposiciones de carácter general y que su artículo segundo transitorio dispone que el reglamento de la ley del Impuesto Sobre la Renta de 30 de enero de 1954, sus reformas y adiciones, continuarán aplicándose en lo que no se opongan a la nueva ley hasta que se expida el nuevo reglamento, el - - - Ejecutivo a mi cargo lo emite, incorporando en él las disposiciones contenidas en acuerdos, circulares, oficios y resoluciones diversas, que al cabo del tiempo han resultado de difícil conocimiento, consulta y que hacen indispensable contenerlos en un sólo ordenamiento normativo ". ( 40 )

Una de las principales cualidades es su imparcialidad, con lo que se llegaron a corregir diversas situaciones de injusticia que derivaban de la aplicación estricta de la ley.

Dicho reglamento, en su art. 1º transitorio señalaba la entrada en vigor quince días después de su publicación en el D.O.F. - - -

( 40 ) DOMINGUEZ MOTA, Enrique y CALVO NICOLAU, Enrique. Ob. - Cit. pag. 31

entrando en vigor el 19 de octubre de 1977. Este reglamento cuenta con 139 artículos y 9 transitorios, clasificados así:

**Título I.- Disposiciones Generales**

**Capítulo Unico**

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

**Capítulo I.- Base del impuesto de los causantes Mayores**

" II.- Pagos provisionales

" III.- Obligaciones diversas de los causantes Mayores

" IV.- Causantes Menores

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

**Capítulo I.- Impuesto sobre Productos del Trabajo**

" II.- Impuesto sobre Productos o Rendimientos del Capital y Otros Ingresos

" III.- Impuesto al Ingreso Global de las Personas Físicas.

**10.- Reforma de diciembre de 1978**

Esta reforma se da el 31 de diciembre de 1978, conteniendo una nueva concepción de la palabra Ingreso; quedando el artículo 1º de la ley del I.S.R. de la siguiente forma; " El impuesto sobre la renta grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito :

I.- Que provengan de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas y de pesca,

II.- Que obtengan las personas físicas, y

III.- Que perciban las asociaciones o sociedades de carácter - -- civil.

En esta ley se autorizan las deducciones que en ella se contengan. En cuanto al art. 2<sup>o</sup>, se dispone que cuando el contribuyente no perciba el ingreso en efectivo, sino en otros bienes, se tomará en consideración el valor de éstos en moneda nacional a la fecha de la percepción, según las cotizaciones o valores en el mercado, o en defecto de ambos el de avalúo.

Los causantes que obtengan ingresos en moneda extranjera deben registrar en su contabilidad los ingresos haciendo la conversión a moneda nacional al tipo de cambio oficial vigente a la fecha en que se efectúen. Los créditos en moneda extranjera deben registrarse en la contabilidad al tipo de cambio oficial vigente a la fecha en que se concreten; y la utilidad o pérdida que resulte de las fluctuaciones de dichas monedas al cumplirse aquellos o satisfacer éstos, serán declarados como ingresos o como deducciones en el ejercicio que se paguen.

Es necesario hacer aclaración sobre lo que se debe entender por Ingreso y Egreso, además de Entradas y Salidas.

Ingreso es toda modificación al capital o patrimonio del comerciante, mientras que Entrada implicará un aumento en los activos tangibles del comerciante. En la vida cotidiana se puede dar el caso de Ingreso como Entrada, como una venta al contado, existiendo un aumento a la cuenta de Caja, es decir una Entrada, y el Ingreso por el movimiento a la cuenta de Ventas. También puede haber Ingreso sin Entrada, como una venta a crédito; el Ingreso será la venta hecha, pero no habrá Entrada porque el movimiento se carga a la cuenta del Cliente. También puede existir una Entrada sin Ingreso, cuando se cobra al Cliente, se carga a Caja la Entrada del dinero, abonando a la cuenta de Clientes.

Egreso será disminución al Capital o patrimonio del comerciante y por Salida se entiende toda disminución de los activos tangibles del comerciante. Por consiguiente también se puede dar el caso de Egreso y Salida, como el pago de algún gasto realizado pero también puede operar un Egreso sin Salida, como la afectación de una cuenta de resultados, dejando pendiente el desembolso efectivo por este concepto; ejemplo, un cargo a Gastos Financieros con crédito a Acreedores Diversos. Por último se puede presentar el caso de una Salida sin Egreso; disminuyendo la cuenta de Caja por el puro efectivo realizado en la cuenta de Gastos Financieros que para el ejercicio anterior se dejó anotado, cargándose a la cuenta de

Acreedores Diversos con abono a Caja. De lo anterior se desprende que los conceptos de Ingreso y Egreso pertenecen a la cuenta de Resultados; mientras que Entradas y Salidas son cuentas del Estado de Posición Financiera; por lo que siempre que exista un Ingreso o Egreso el patrimonio se verá modificado.

#### 11.- Ley del 30 de diciembre de 1980

Esta ley se promulga el 30 de diciembre de 1980, introduciendo variantes con el fin de lograr en algunas ocasiones, un incentivo para la realización de determinadas actividades; en otras, facilitar la interpretación y aplicación de disposiciones que habían resultado confusas.

La nueva ley estructura al impuesto en dos grandes grupos:

I.- Impuesto a las Sociedades Mercantiles y los Organismos --  
Descentralizados con fines Empresariales, y

II.- Personas Morales con fines no Lucrativos

11.1.- Sociedades Mercantiles y los Organismos Descentralizados con fines Empresariales

Estas personas morales pertenecientes al sector privado y otras al sector público, obtienen sus ingresos de las actividades empre-

Acreedores Diversos con abono a Caja. De lo anterior se desprende que los conceptos de Ingreso y Egreso pertenecen a la cuenta de Resultados; mientras que Entradas y Salidas son cuentas del Estado de Posición Financiera; por lo que siempre que exista un Ingreso o Egreso el patrimonio se verá modificado.

#### 11.- Ley del 30 de diciembre de 1980

Esta ley se promulga el 30 de diciembre de 1980, introduciendo variantes con el fin de lograr en algunas ocasiones, un incentivo para la realización de determinadas actividades; en otras, facilitar la interpretación y aplicación de disposiciones que habían resultado confusas.

La nueva ley estructura al impuesto en dos grandes grupos:

- I.- Impuesto a las Sociedades Mercantiles y los Organismos --  
Descentralizados con fines Empresariales, y
- II.- Personas Morales con fines no Lucrativos

##### 11.1.- Sociedades Mercantiles y los Organismos Descentralizados con fines Empresariales

Estas personas morales pertenecientes al sector privado y otras al sector público, obtienen sus ingresos de las actividades empre-

sariales que realizan; y sus ingresos pueden consistir en dinero, créditos, servicios o en otros bienes obtenidos en el ejercicio, - incluyendo los provenientes del extranjero. La ley aclara que no - se consideran ingresos los obtenidos por el contribuyente cuando - aumente su capital, por pago en la pérdida de sus accionistas, por primas en la colocación de bienes en el activo fijo o capital.

#### 11.2.- Personas Morales con Fines no Lucrativos

Bajo este rubro se agrupan las asociaciones, sociedades civiles sociedades cooperativas en general y todas aquellas personas mo - rales cuya característica es el no perseguir ( como actividad prio - ritaria ) un fin lucrativo; por tal motivo no serán contribuyentes del I.S.R. dichas personas sólo sus integrantes o asociados serán - los que tengan que pagar dicho impuesto. La ley los divide en dos - grupos:

- I.- Personas morales cuyos ingresos distribuidos o aún distri - buibles son ingreso gravable de sus integrantes, y
- II.- Personas Morales con fines no lucrativos cuyos integrantes - sólo son contribuyentes cuando aquellos entreguen a éstos - efectivo o bienes.

11.2.1.- Personas Morales cuyos ingresos distribuidos o aún distribuibles son ingreso gravable de sus integrantes

Estas personas deben determinar cada año su remanente distribuible correspondiente a sus integrantes, sumando los ingresos obtenidos en ese período, a excepción de aquellos ingresos del trabajo o capital que son ingresos exentos para las personas físicas, así como aquellas por los que se haya pagado el impuesto definitivo, dividiendo los intereses de títulos con régimen al portador y premios de loterías, efectuando las deducciones respectivas. En el caso de las sociedades cooperativas de producción los ingresos que perciben sus socios se asimilan a ingresos por salarios, rigiéndose por las mismas reglas.

Estas personas morales deberán presentar anualmente una declaración donde especifiquen el remanente distribuible, debiendo proporcionar a sus integrantes, cuando estén obligados a pagar el impuesto por los ingresos obtenidos en éstas, constancia; señalando el monto del remanente distribuible, del ingreso no acumulable por enajenación de bienes y del monto de los pagos provisionales acreditables.

11.2.2.- Personas Morales con Fines no Lucrativos cuyos integrantes sólo son contribuyentes cuando aquellos entreguen a éstos efectivo o bienes

Estas personas sólo se convierten en contribuyentes por los ingresos que perciba la persona moral y que pueda entregar en efectivo o especie a sus asociados o integrantes, siempre que el valor de los bienes en especie exceda de tres veces el salario mínimo general de la zona económica correspondiente al domicilio de la persona moral, elevado al año. Por dicho excedente tendrá que pagar el impuesto. En esta ley se mencionan quienes son las personas que están sujetas a este régimen:

- I.- Sindicatos obreros y organismos que los agrupen,
- II.- Asociaciones patronales,
- III.- Cámaras de Comercio, Industria, Agricultura, Ganadería o Pesca, así como los organismos que los agrupan,
- IV.- Colegios de Profesionales, y los organismos que los conforman,
- V.- Asociaciones, cooperativas, sociedades, uniones o mutualidades y otros organismos semejantes, en los términos de la Ley Federal de la Reforma Agraria, de la Ley General de Crédito Rural, y demás ordenamientos aplicables en materia de crédito rural y agrícola,
- VI.- Instituciones de asistencia o de beneficencia autorizadas por las leyes de la materia,

- VII.- Sociedades cooperativas de consumo,
- VIII.- Organismos que conforme a la ley agrupen a las sociedades cooperativas, ya sea de producción o de consumo,
- IX.- Sociedades mutualistas que no operen con terceros, siempre que no realicen gastos para la adquisición de negocios, - - tales como premios, comisiones y otros semejantes,
- X.- Sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la ley Federal de Educación,
- XI.- Asociaciones o sociedades de carácter civil, organizadas con fines científicos, políticos, religiosos, culturales o deportivos, y
- XII.- Sociedades constituidas únicamente con el objeto de administrar fondos o cajas de ahorro.

Hay que hacer notar que en la nueva ley de 1980 desaparecieron las exenciones a las personas morales ( art. 5 ) que casi se identifican con la enumeración de este precepto. En la ley de 1964 se otorgaban exenciones de carácter subjetivo, algunas condicionadas y otras sin condición alguna. Por esta razón, las personas que en la Ley de 1964 no eran sujetas del impuesto, ni aún cuando percibieran ingresos que para otras personas eran generadores del I.S.R.; mientras que ahora, las personas morales en sí mismas, tampoco son sujetos pasivos del I.S.R. pero sus asociados o integrantes-

serán contribuyentes si las personas morales en su ejercicio fiscal obtienen un remanente, es decir, un excedente de sus ingresos menos sus deducciones, siendo distribuido o meramente distribuible para algunas personas, o siendo efectivamente distribuido tratándose de otras.

## CAPITULO IV

**ANALISIS A LAS REFORMAS AL I.S.R. PARA  
LAS PERSONAS MORALES EN 1990 y 1991**

**1.- Definición de Persona Moral**

En los últimos años, el Gobierno Federal se ha visto en la necesidad de aumentar y crear nuevas disposiciones fiscales tendientes a solventar las principales necesidades de una gran nación - como la Mexicana, por tal razón en la Exposición de Motivos de la ley del I.S.R. para el año de 1990 se menciona: "Las modificaciones que se han llevado a cabo en los últimos dos años a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se han permitido adecuar su funcionamiento al entorno económico actual. Así, se revirtió la tendencia decreciente que mostraba su recaudación y se establecieron medidas para sanear la estructura financiera de las empresas y para incentivar la reinversión de utilidades.

Las medidas que se someten en materia de este impuesto a consideración del H. Congreso de la Unión, congruentes con el objetivo de la política fiscal para 1990 que busca un incremento sostenido y estable que incentive la inversión y productividad, permitirán avanzar en la justicia y equidad del sistema fiscal, para con ello mejorar la aplicación de las disposiciones respectivas, así como para continuar con la simplificación fiscal y con el proceso de modernización de la administración tributaria, incentivando la competitividad de las empresas y el esfuerzo productivo de los contribuyentes". ( 41 )

En la Exposición de Motivos para el año de 1991, reafirma la tendencia fiscal que en años anteriores se vino buscando para evitar la evasión fiscal. El texto a la letra dice: "Ante la exigencia de modernizar el sistema tributario acorde a las nuevas condiciones que imperan en el país y para continuar con el proceso de distribución equitativa de la carga fiscal entre los diversos sectores de contribuyentes, en la presente Iniciativa que el Ejecutivo a mi cargo somete a la consideración de esta H. Soberanía, se proponen diversas adecuaciones a la Ley del Impuesto Sobre la Renta con el objeto de mejorar la aplicación de las disposiciones-

---

( 41 ) Iniciativa de Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales. México. S.H.C.P. Noviembre - 1989

respectivas". ( 42 )

Una de las primeras modificaciones realizadas al texto legal - consistió en cambiar el concepto de Sociedades Mercantiles por el de Personas Morales, lo cual ampliará la base de contribuyentes - dándose una mayor equidad al régimen fiscal. Dentro de este título se encontrarán las sociedades y asociaciones civiles, quienes determinaran su remanente y tendrán la obligación de cuantificar su base y tasa como lo realizan las sociedades mercantiles.

La nueva concepción de persona moral queda plasmada en el art.5 de la ley del I.S.R. de la siguiente manera: "Cuando en esta ley se haga mención a persona moral, se entienden comprendidas, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las - - instituciones de crédito, y las sociedades y asociaciones civiles"

Dentro del mismo art. 5 de la ley del I.S.R. se menciona que es una acción: "En los casos que se haga referencia a acciones se entenderán incluidos los certificados de aportación patrimonial emitidos por las sociedades nacionales de crédito, las partes sociales las participaciones en asociaciones civiles y los certificados de-

---

( 42 ) Iniciativa de Ley que establece, reforma, adiciona y derogó diversas disposiciones fiscales. México. S.H.C.P. Noviembre - 1990

participación ordinarios, emitidos con base en fideicomisos sobre acciones que sean autorizados conforme a la legislación aplicable en materia de inversión extranjera; asimismo, cuando se haga referencia a accionistas, quedarán comprendidos los titulares de los certificados a que se refiere este párrafo, de las partes sociales y de las participaciones señaladas ".

Con estos cambios se pretende el facilitar que nuestra estructura social y política se apege a las características de los países con quienes celebramos tratados internacionales, a fin de evitar problemas de doble o múltiple tributación y propiciar con esto la inversión extranjera.

## 2.- Personas Morales con actividades Ganaderas, Agrícolas, Silvícolas o Pesqueras

Bajo este rubro, se adicionó una disposición para regular a las personas morales dedicadas a las antes mencionadas actividades y cuyos ingresos representen cuando menos el 90% de sus ingresos totales. Se introduce una exención de hasta 20 salarios mínimos elevados al año por cada accionista, según la zona geográfica correspondiente; sin que exceda de 200 salarios mínimos anualizados, aplicables únicamente a los ingresos provenientes de estas actividades; y si es su única actividad, se les concede una redu-

cción del 50% del impuesto. Esta disposición se implementó en el año de 1991 con un aumento del 10% más ( en 1990 era del 40% ), con el fin de apoyar estas actividades. Si existiera un excedente sobre el mismo se pagará el I.S.R. en los términos de la ley, efectuando las deducciones en la proporción que los ingresos gravables guarden respecto de la totalidad del ingreso. Esta misma exención se aplica a las sociedades mercantiles de producción, con independencia de la actividad realizada.

Dentro de las personas morales que se encuentran exentas del I.S.R. debido a que sus ingresos los obtienen por el beneficio, conservación, comercialización, almacenamiento e industrialización de sus productos, el art. 10-A de la L.I.S.R. nos dice:

- I.- Ejidos y comunidades, así como sus uniones,
- II.- Empresas sociales ( especie de cooperativas ), que estén constituidas por vecindados e hijos de ejidatarios con derechos a salvo,
- III.- Asociaciones rurales de interés colectivo, que lleven su contabilidad simplificada,
- IV.- Unidad agrícola industrial de la mujer campesina, y
- V.- Colonias agrícolas y ganaderas

Para las Sociedades cooperativas de producción, Sociedades y - -  
Asociaciones Civiles que distribuyan anticipos o rendimientos- - -  
entre sus miembros, deberán adicionar a la utilidad fiscal o redu-  
cirán de la pérdida fiscal los montos de los anticipos o rendi- --  
mientos que concedieron a sus miembros para calcular el coefici- -  
ente de utilidad; mientras que para las demás personas morales que  
distribuyan anticipos o rendimientos entre sus miembros, podrán- -  
restarlos de los ingresos nominales y multiplicarlos por el coefi-  
ciente de utilidad para el pago provisional hasta el último día- -  
del mes a que se refiere el pago. Con esta medida se pretende que-  
no exista el fenómeno de la evasión fiscal por parte de las socie-  
dades cooperativas de producción, así como de las Sociedades y Aso-  
ciaciones Civiles cuya actividad se puede prestar a realizar dicha  
acción.

### 3.- Manejo de los Gastos Deducibles

Los gastos deducibles son todas aquellas erogaciones de una- --  
empresa para poder laborar, las cuales el gobierno federal ( por -  
medio de la S.H.C.P. ), le permite disminuir de sus ingresos para-  
determinar el impuesto a pagar; estas deducciones se encuentran- -  
establecidas en el art. 22 de la L.I.S.R. y siguientes, que nos- -  
dice:

- I.- Las devoluciones que se reciban, los documentos o bonificaciones que se hagan, aún cuando se efectúen en ejercicios posteriores,
- II.- La adquisición de mercancías así como de materia prima, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos -- disminuidos con las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre las mismas efectuadas inclusive en ejercicios posteriores,
- III.- Todos aquellos créditos incobrables, cuando se hayan vencido en un plazo, y lo autorice la Comisión Nacional Bancaria,
- IV.- Para el caso de los aviones, las pérdidas derivadas de su enajenación, por caso fortuito o por fuerza mayor, en la parte proporcional en que se haya podido deducir el monto del costo de inversión,
- V.- Los contribuyentes que realicen desarrollos inmobiliarios así como los fraccionadores de lotes que obtengan ingresos por la enajenación de bienes en varios ejercicios, podrán deducir las erogaciones, en la misma proporción que las percibidas en el ejercicio respecto del ingreso total,
- VI.- Se limita la deducción de depreciación y renta de automóviles al 80%, siempre y cuando la persona que lo necesite sólo lo emplee para el desempeño de sus funciones y que el valor de la unidad no exceda de 100 millones,
- VII.- Las aportaciones que efectúen los contribuyentes a fondos de ahorro y se destine a otorgar préstamos a los trabajadores participantes, y si existe remanente se invierta en valores-

a cargo del Gobierno Federal inscritos en el Registro Nacional de Valores e intermediarios así como en títulos valor que se coloquen entre el gran público inversionista o en valores de renta fija que la S.H.C.P. señale,

VIII.- Los gastos de viajes o viáticos que beneficien a personas - las cuales prestan al contribuyente servicios personales- - subordinados o servicios personales independientes por encargo de aquel, siempre y cuando esta persona se desplace - fuera de la faja de 50Kms. del establecimiento del contribuyente. Se deberá entregar una relación con los gastos anexados con comprobantes de los mismos; si realiza un viaje al extranjero tendrá derecho a gastar 300 mil pesos diarios. Si el beneficio es para una persona que preste servicio personal independiente al contribuyente, los comprobantes deberán ser expedidos a nombre del propio contribuyente,

IX.- Si se adquiere una flotilla de automóviles denominados unitarios, que cumplan con las disposiciones de la S.H.C.P. se podrá deducir el monto total original de la inversión, y

X.- Los donativos que satisfagan los requisitos establecidos - por la S.H.C.P. y que se otorguen para el siguiente caso:

Art. 24 fracc. 1 de la L.I.S.R.

A.- A la Federación, Entidades Federativas o Municipios,

B.- A las Instituciones asistenciales o de beneficencia autorizadas conforme a las leyes de la materia, así como a sociedades o asociaciones civiles con actividades similares,

C.- Para instituciones privadas que promuevan las bellas artes,

- D.- Para sociedades y asociaciones que otorguen becas para estudios superiores, y
- E.- A instituciones de investigación científica y tecnológica -- inscritas en el Registro Nacional de Investigaciones Científicas y tecnológicas

Es necesario aclarar que en el último inciso para que pueda ser deducible el importe de una donación a un Instituto de Investigación Científica se requiere cumplir con las reglas del art. 27 de la L.I.S.R. que dice:

- I.- Las aportaciones se deberán entregar en fideicomiso irrevocable, ante instituciones de crédito que se encuentren autorizadas para operar en la República y no podrán exceder del 1% de los ingresos que obtenga el contribuyente en su ejercicio,
- II.- El fideicomiso deberá destinarse a la investigación y desarrollo de tecnología, pudiendo invertir en la adquisición de activos fijos sólo cuando estén directa y exclusivamente relacionados con la ejecución de los programas de investigación y desarrollo,
- III.- No podrán disponer para fines diversos, de las aportaciones entregadas en fideicomiso ni de sus rendimientos o de los bienes de activo fijo que en su caso adquieran; si dispusieran de ellos para fines diversos, cubrirán sólo la cantidad respectiva del impuesto a la tasa establecida en el art. 10 de la L.I.S.R. ( 35% )

IV.- Deberán cumplir con los requisitos de información que señale el reglamento de la ley.

Si el contribuyente cumple con todos los requisitos y condiciones que marca el reglamento de la ley, el porcentaje mencionado - ( 35% ) puede variar.

Como se mencionó en el art. 24 fracc. 1 de la L.I.S.R. serán gastos deducibles si los donatarios cuentan con los requisitos que marca la S.H.C.P. como la constancia, su inscripción, autorización o su reconocimiento. Si las asociaciones, instituciones u organismos destinan la totalidad de los donativos así como sus rendimientos a obras o servicios públicos que por su naturaleza deberían realizar la Federación, Estados o Municipios también se consideran deducibles.

Otra forma de deducir algunas donaciones, es haciéndolas a bibliotecas o museos privados, que sin un ánimo de lucro permitan al público en general hacer uso de sus instalaciones. De lo que se done en efectivo, sólo se puede destinar un 5% de ese ingreso para solventar sus gastos administrativos.

Si se otorgan donativos a instituciones de enseñanza pública o particular con reconocimiento de validez oficial y cuyos donativos se destinen a la adquisición de bienes de inversión, a la investi-

gación científica o desarrollo de tecnología; así como a gastos de administración y que dichas instituciones no hayan distribuido - - remanente a sus socios o integrantes en los últimos cinco años, - - también serán deducibles.

De lo expuesto anteriormente se desprende que estas disposiciones están encaminadas a dar precisión y evitar que se distorcionen su aplicación lo que las autoridades fiscales han querido expresar con estas normas, como en el caso de las donaciones realizadas a instituciones públicas o particulares, ya que sólo serán deducibles si para ello cumplen con los requisitos que señala la ley, a las empresas se les permite que deduzcan sin ninguna limitación la adquisición de automóviles denominados unitarios y cuyo valor no exceda de 100 millones de pesos, con la finalidad de no incurrir en la determinación de la base gravable que ocasionaba la deducción parcial contenida en el ordenamiento anterior.

También se especifica la deducción en compras de bienes del extranjero, pudiendo efectuar hasta el momento en que se enajenen en el extranjero o se importen al país. Con esta disposición se trata de evitar el que los contribuyentes gocen de la deducción de sus compras en el extranjero sin que previamente cumplan con el pago de los impuestos correspondientes.

#### 4.- Manejo de los Gastos No Deducibles

La S.H.C.P. considera que los siguientes conceptos no son susceptibles de tomarse como gastos deducibles, y los menciona en el art. 25 de la L.I.S.R. :

- I.- Los anticipos y rendimientos que paguen las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que entreguen las sociedades o asociaciones civiles a sus miembros,
- II.- Los pagos por I.S.R. a cargo del propio contribuyente o de terceros, ni los de contribuyentes en la parte subsidiada o que originalmente correspondan a terceros, conforme a las disposiciones relativas,
- III.- Los pagos del Impuesto al Activo,
- IV.- Los gastos de Representación,
- V.- Los gastos en comedores que por su naturaleza no se encuentren a disposición de todos los trabajadores de la empresa,
- VI.- Los intereses devengados por préstamos o por adquisición de valores a cargo del Gobierno Federal inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios,
- + VII.- Los pagos por el uso y goce temporal de automóviles importados diferentes de los de fabricación nacional o sus equivalentes en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta,
- VIII.- Las pérdidas que provengan de enajenación de acciones, y otros títulos valor, salvo que su adquisición y enajenación

se efectuen dando cumplimiento a los requisitos establecidos por la S.H.C.P. mediante disposiciones de carácter general,

- IX.- Las primas pagadas con motivo de contrato de cobertura cambiaria,
- X.- Las donaciones hechas a los donatarios, cuando se presten servicios o exista cualquier otra contraprestación, y
- XI.- Los pagos por servicios aduaneros, distintos de los honorarios de agentes aduanales y de los gastos en que incurran dichos agentes.

#### 5.- Personas Morales No Contribuyentes

Se realiza una importante modificación al Título III de la Ley del I.S.R. el cual determina a un grupo de personas morales características muy específicas.

El primer cambio realizado al Título III es su nombre, precisando que sus disposiciones se aplican a personas morales con fines no lucrativos, a las sociedades de inversión común y de renta fija ( en el año de 1990 ), pero para el año de 1991 se vuelve a cambiar el nombre de este Título quedando " De las Personas Morales no Contribuyentes ".

Dentro de las personas morales no contribuyentes, los arts. 70- al 73 de la L.I.S.R. nos señala quienes quedan exentos del pago de

este impuesto:

- I.- La Federación, Los Estados y Municipios,
- II.- Organismos descentralizados cuyas actividades no sean preponderantemente empresariales, es decir, se dediquen a prestar servicios públicos, con la excepción de los bancos,
- III.- Partidos y Asociaciones políticas legalmente reconocidos,
- IV.- Sindicatos obreros y los organismos que los agrupen,
- V.- Asociaciones patronales,
- VI.- Cámaras de Comercio e Industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas o pesqueras así como los organismos que los reúnan
- VII.- Colegio de profesionales y organismos que los agrupen,
- VIII.- Asociaciones civiles y sociedades de responsabilidad limitada de interés público que administren en forma descentralizada los distritos o unidades de riego, previa la concepción y permiso respectivo,
- IX.- Instituciones de asistencia o de beneficencia autorizadas,
- X.- Sociedades cooperativas de consumo,
- XI.- Organismos que agrupen a sociedades cooperativas, ya sea de productores o de consumo,
- XII.- Sociedades mutualistas que no operen con terceros,
- XIII.- Sociedades y asociaciones civiles que se dediquen a la enseñanza y sean reconocidas oficialmente, así como aquellas organizadas con fines científicos, políticos, religiosos, culturales o deportivos,

- XIV.- Instituciones o asociaciones civiles administradoras de fondos de caja de ahorro,
- XV.- Asociaciones de padres de familia constituidas y registradas en los términos del reglamento de Asociaciones de Padres de Familia de la Ley Federal de Educación, y
- XVI.- Sociedades de autores de interés público constituidas de acuerdo con la Ley Federal de Derechos de Autor.

Dentro de este rubro también se encuentran incluidas las sociedades de inversión común y las de renta fija, siempre y cuando - - éstas obtengan dividendos de otras sociedades ( debido llevar una cuenta de dividendos netos ), pero sus integrantes no podrán acumularlos si éstos provienen de esa cuenta ( la cual se encuentra integrada con los dividendos que obtienen otras personas morales - - radicadas en México, disminuyéndose con el importe de los distribuidos ya sea como efectivo o con bienes a sus integrantes, aunque no se tomarán los dividendos en acciones o los que se reinviertan en la suscripción o aumento de capital de la persona que lo distribuya ), y el saldo resultante se actualizará por el período comprendido desde el mes anterior al mes más reciente del período - - entre el Índice Nacional de Precios al Consumidor ( I.N.P.C. ) - - del mes anterior al más antiguo de dicho período de que se trate.

### 5.1.- Obligaciones Fiscales de las Personas Morales no Contribuyentes

Dentro de las obligaciones que tienen las personas morales no contribuyentes, y que se encuentran plasmadas en el art. 72 de la L.I.S.R. y demás, se encuentran:

- I.- Llevar sistemas contables y expedir comprobantes que acrediten sus operaciones, las que deberán reunir los requisitos que marque la ley y su reglamento,
- II.- Deberán solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes quienes estén obligados a expedir comprobantes de sus actividades,
- III.- Tratándose de la determinación del remanente distribuible ( como el caso de omisión de ingresos, compras no realizadas ) así como la proporción que de este concepto corresponda a cada integrante, se retendrá el impuesto y se enterará a más tardar en febrero del año siguiente al que corresponda la omisión o el préstamo,
- IV.- Se deberá presentar en el mes de febrero de cada año, una declaración informativa de las retenciones del impuesto sobre la renta que se hubiera efectuado en el año inmediato anterior, así como la constancia del remanente distribuible
- V.- Se adicionó el art. 32-A del C.F.F. estableciendo que el dictamen de estados financieros deberá ser hecho por contador público autorizado, para los contribuyentes que en el

ejercicio anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a 5 mil millones de pesos, que el valor de sus activos sea superior a 10 mil millones de pesos o que en cada uno de los meses de dicho ejercicio hayan tenido más de 150 trabajadores,

VI.- Las personas que estén autorizadas a recibir donativos deberán dictaminar sus estados financieros en forma simplificada,

VII.- Las instituciones de crédito deberán anotar en los esqueletos para la expedición de cheques el nombre, denominación o razón social y la clave correspondiente al primer titular de la cuenta; así como abonarán el importe de los cheques que contengan la cláusula " para abono en cuenta " en la cuenta que se lleve o abra a favor del beneficiario, según el art. 32-B del C.F.F.

VIII.- Para el caso de las Instituciones de asistencia o beneficencia; las sociedades cooperativas de consumo; los organismos que agrupen a sociedades cooperativas, ya sea de productores o de consumo; las sociedades y asociaciones civiles que se dediquen a la enseñanza y sean reconocidas oficialmente; las sociedades mutualistas que no operen con terceros; las organizaciones con fines científicos, políticos, religiosos, culturales o deportivos; instituciones o sociedades civiles que se dediquen a la administración de fondos de caja de ahorros; y las asociaciones de padres de familia constituidas y registradas en los términos del reglamento de Asociaciones de Padres de Familia de la Ley Federal de Educación, deberán presentar declaración anual informativa de los ingresos obtenidos y de las erogaciones

realizadas a más tardar en marzo de cada año,

- IX.- Los partidos y asociaciones políticas deberán retener y enterar el impuesto así como exigir la documentación que reúna los requisitos fiscales, cuando realicen pagos a terceros y estén obligados a ello,
- X.- La Federación, Estados y Municipios, así como los organismos descentralizados cuya actividad no sea preponderantemente empresarial o que se dediquen a la prestación de servicios públicos ( excepto bancos ), estarán obligados a retener y enterar el impuesto y exigir la documentación que reúna los requisitos de ley,
- XI.- Las asociaciones civiles que sean prestadoras de servicios deberán tributar como sociedades mercantiles, y
- XII.- Se calculará el componente inflacionario y las depreciaciones de una manera actualizada tomando como base el Índice Nacional de Precios al Consumidor ( I.N.P.C. ).

#### 6.- Actividades Empresariales

Como ya analizamos en páginas anteriores ( personas morales con actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y de pesca ), la ley al referirse a dichas personas las exenta del pago del I.S.R. ( siempre y cuando encuadren en los supuestos jurídicos que se marcan ), pero qué sucede si dichas personas exceden del límite permitido por la ley para quedar exentas. En el Capítulo VI, - - -

sección I de la L.I.S.R. se encuadra a estas personas bajo el rubro de Actividades Empresariales y les determina un tratamiento especial siempre y cuando sus ingresos no excedieran de quinientos - - millones de pesos ( para el año de 1991 cambia esta disposición y todas las personas pagarán el impuesto no importando el monto de - sus ingresos ).

Se crea un régimen opcional, en donde se determina el ingreso - acumulable restando de las entradas de recursos de la empresa las salidas relacionadas con la misma, trayendo como consecuencia, que si no se dispone de los recursos originados por la actividad no - existe impuesto que pagar.

Tanto las entradas como salidas deberán ser en efectivo, bienes o servicios, pero nunca en crédito; y si las salidas son mayores a las entradas, la diferencia que exista será un excedente de ingreso el cual será acumulable y no tendrá deducción alguna.

Dentro de los conceptos que marca la ley como entradas el art.- 119-D, nos menciona:

- I.- Los ingresos propios de la actividad,
- II.- Los recursos provenientes de préstamos obtenidos,
- III.- Los intereses cobrados sin ajuste alguno,

- IV.- Los recursos por la enajenación de títulos de crédito distintos de acciones; incluyendo los recursos que provengan de la venta de acciones de las sociedades de inversión,
- V.- Los retiros de cuentas bancarias,
- VI.- Los ingresos por la venta de bienes, salvo que estén considerados como una entrada por el desarrollo de la propia actividad,
- VII.- El monto de las contribuciones que sean devueltas al contribuyente en el ejercicio,
- VIII.- Las aportaciones de capital que realice el contribuyente, como los recursos que afecte a la actividad empresarial y que no provengan de la misma,
- IX.- Los impuestos trasladados por el contribuyente, y
- X.- Los ingresos por operaciones en crédito hasta que se cobren en efectivo, bienes y servicios.

En lo referente a las salidas ( sin olvidar que el régimen seguido en el manejo de flujo en efectivo, bienes o servicios y nunca crédito ), la propia ley en su art. 119-E nos marca los conceptos que se entienden como salidas, siendo:

- I.- Las devoluciones que se reciban y los descuentos y bonificaciones que se hagan,
- II.- La adquisición de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados que se utilicen en la actividad

y que se encuentren disminuidos por devoluciones, descuentos o -- bonificaciones que se reciban sobre las mismas,

III.- Los gastos de la actividad,

IV.- La adquisición de bienes, y de terrenos cuando se destinen a la actividad empresarial del contribuyente,

V.- La adquisición de títulos de crédito distintos de las acciones ( siempre y cuando estén a nombre del contribuyente ),- como también las adquisiciones de acciones de sociedades de inversión,

VI.- Los depósitos e inversiones en cuentas bancarias del contribuyente,

VII.- El pago de préstamos otorgados al contribuyente,

VIII.- Los intereses pagados sin ajuste alguno,

IX.- Los pagos de contribuciones a cargo del contribuyente; si son aportaciones al I.M.S.S. sólo siendo cuotas obreras pagadas por los patrones, correspondientes a trabajadores de salario mínimo general para una o varias áreas geográficas,

X.- Los impuestos que le trasladen al contribuyente,

XI.- El entero de contribuciones a cargo de terceros que retenga el contribuyente,

XII.- Los pagos por salarios y por la prestación de un servicio personal subordinado hasta por tres trabajadores o familiares que efectivamente les presten sus servicios con el único requisito de registrar el nombre y monto del pago, siempre que cada uno de éstos no exceda del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año,

XIII.- El reembolso al propietario o contribuyente de las aportaciones de capital que se inviertan en la actividad empresarial y que no provengan de la misma, y

XIV.- Los pagos del impuesto al activo a cargo de los contribuyentes.

Los conceptos anteriores sólo se considerarán salidas hasta que sean efectivamente pagados en efectivo, en cheque girado contra la cuenta del contribuyente, mediante transpaso de cuentas bancarias o en otros bienes que no sean títulos de crédito.

Aquí sólo se gravará el diferencial entre las entradas y salidas únicamente en efectivo, bienes o servicios hasta el momento en que realmente se utilicen los fondos recabados de la actividad -- para los fines que considere la negociación, pero que sean distintos de ella; además se podrá evitar el pago provisional a los contribuyentes ( como en otras actividades ) que opten por el manejo de la fórmula.

### 6.1.- Gastos Deducibles

Las personas que obtengan ingresos por actividades empresaria -  
les, podran efectuar las siguientes deducciones:

- I.- Las devoluciones que se reciban o los descuentos y bonifi -  
caciones que se hagan, aún cuando se efectúen en ejercicios  
posteriores,
- II.- Las adquisiciones de mercancías, así como de materias pri -  
mas, productos semiterminados o terminados que utilicen ---  
para prestar servicios, para fabricar bienes o enajenarlos,  
disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificacio-  
nes, sobre las mismas efectuadas inclusive en ejercicios- -  
posteriores,
- III.- Para las personas físicas radicadas en el extranjero, las -  
cuales tengan uno o más establecimientos permanentes en el  
país, siempre que no se prorrate con la oficina Central o -  
sus establecimientos, la parte proporcional de alguno de- -  
ellos cuando éstos se encuentren en el extranjero,
- IV.- Las compras de inversión que se realicen bajo las siguien -  
tes características:
  - A.- Las reparaciones así como las adaptaciones a las instala-  
ciones siempre que impliquen adiciones o mejoras al - - -  
activo fijo,
  - B.- Las inversiones de automóviles sólo serán deducibles siem-  
pre que lo necesite estrictamente para el desempeño de- -

sus funciones y que tengan relación directa de trabajo con el contribuyente,

C.- Las inversiones en casa habitación, y en comedores que por su naturaleza tengan acceso todos los empleados de la empresa,

D.- En los casos de adquisición de bienes por fusión, los valores que se podrán deducir serán aquéllos que no sobrepasen a los valores que se encuentren pendientes de la sociedad fusionada.

#### 6.2.- Gastos no Deducibles

El art. 108 fracc. III y siguientes, nos enuncia los gastos no deducibles de las actividades empresariales, y son:

I.- Los activos fijos, terrenos, las acciones, partes sociales-obligaciones y otros valores mobiliarios, así como los títulos valor que representen la propiedad de bienes o mercancías; las monedas extranjeras, así como las piezas de oro y plata que hubieran tenido en carácter de moneda nacional o extranjera y las piezas denominadas onzas troy,

II.- Los gastos,

III.- Las inversiones,

IV.- La diferencia entre el inventario final e inicial de un año de calendario, cuando el inventario inicial fuere mayor, tratándose de contribuyentes dedicados a la ganadería,

- V.- Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos a los que se refiere en la adquisición de materia prima, mercancías, productos semiterminados o terminados que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos, disminuidos con las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre las mismas, aún cuando se efectúen en ejercicios posteriores,
- VI.- Las aportaciones que se empleen de manera diversa de la construcción de fondos destinados a la investigación y desarrollo de tecnología,
- VII.- La creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, y que sean complementarias a las establecidas por la Ley del Seguro Social, siendo que sus fondos o rendimientos se empleen en fines diversos a los que realmente se crearon, y
- VIII.- Los intereses y la pérdida inflacionaria.

### 6.3.- Obligaciones de las personas que opten por el régimen de Actividad Empresarial

Los contribuyentes que opten por tributar en el régimen de actividad empresarial, deberán cumplir con las siguientes obligaciones:

- I.- Inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes,

- II.- Presentar aviso dentro de los 15 días siguientes al inicio del ejercicio en el que comiencen a pagar el impuesto, - - - debiendo acompañar al mismo el estado de posición financiero a la fecha en que se inició el ejercicio,
- III.- Formular un estado de posición financiero y levantar inventario de existencias al 31 de diciembre de cada año,
- IV.- Llevarán un cuaderno de entradas y salidas así como de registro y deudas, de conformidad con el C.F.F. y su Reglamento,
- V.- Expedir y conservar comprobantes que acrediten los ingresos que perciban. Los comprobantes deberán contener la leyenda " Contribuyentes de Régimen Simplificado ", .
- VI.- Conservar la contabilidad y los comprobantes de los asientos respectivos, para acreditar que se ha cumplido con las obligaciones fiscales,
- VII.- Llevar un registro específico de las aportaciones de capital a la actividad empresarial que efectúe el contribuyente,
- VIII.- Presentar declaraciones trimestrales para pagos provisionales, y
- IX.- Presentar declaraciones de los cincuenta principales clientes y cincuenta principales proveedores, excepto aquéllos que realicen operaciones con el público en general.

Dentro de las consideraciones al contribuyente que se ha regido por este sistema, el art.119-F de la L.I.S.R. nos señala:

- I.- Considerarán su capital de aportación al momento de ejercer la diferencia que resulte de restar el monto total de los - activos menos el de los pasivos que tengan a esa fecha,
- II.- Considerará como saldo inicial de entradas la suma de sus - pasivos y de su capital expresado en su estado de posición-financiera,
- III.- Se considerará como saldo inicial de salidas la suma total- de sus activos, lo que no dara lugar a una salida posterior,
- IV.- Otra salida podrá ser los pagos de intereses y principal- - mente los préstamos y demás pasivos que se tomaron como - - entradas, y
- V.- Desde el 1º de enero, serán entradas las enajenaciones de - activos o cualquier otro ingreso que estos generen.

Las personas que opten por este régimen podrán determinar sus - ingresos acumulables, comparando el capital contable final actua - lizado contra el capital contable inicial actualizado. Si resulta- el capital contable final mayor que el capital contable inicial, - el impuesto se calculará sobre el ingreso acumulable total del - - ejercicio; pero si por el contrario, el capital contable final es- menor que el capital contable inicial, se considerará una disminu- ción al capital, y el impuesto se calculará:

I.- Cuando el ingreso acumulable sea mayor que la disminución del capital de aportación inicial, su diferencia será el monto del ingreso acumulable sobre el que se pagará en el ejercicio;

II.- Cuando el ingreso acumulable sea menor que la disminución del capital de aportación, no se pagará impuesto sobre el ingreso acumulable del ejercicio y la disminución del capital se considerará como aportación de capital, el cual no será acumulable.

Hay que considerar que el cambio de régimen ( 1990. ) debe llevar un período de adaptación, por lo que se estableció la opción de seguir cumpliendo con sus obligaciones hasta el 30 de septiembre de 1990, en la forma que ordinariamente lo venía realizando en ejercicios anteriores, y tomando como base, para efectos del sistema simplificado, los enteros realizados como pagos definitivos, pero a partir del 1º de octubre de 1990 se deberá cumplir con todas las obligaciones del régimen simplificado; pero si no optan por el régimen de entradas y salidas, se adoptará el régimen general de ley a partir del 1º de octubre, y los pagos que haya realizado se considerarán como enteros provisionales a cuenta del impuesto del ejercicio.

Si por alguna causa ( incumplimiento de requisitos, por dejar de realizar actividades empresariales o porque quieran tributar en

el régimen normal ) dejan de tributar, se obligarán a:

Si continúa como empresa

- I.- Deberá considerar como utilidad pendiente de gravar, la diferencia entre el valor de su capital contable actualizado y el saldo de la cuenta de capital aportado que se tenga a la fecha en que se dejó de pagar el impuesto,
- II.- Se entenderá su utilidad percibida, cuando con posterioridad a la fecha en que dejó de tributar efectúe retiros, enajene bienes o títulos valor cuya adquisición o depósito se consideren salidas.

Cuando ya no realice actividades empresariales

- I.- Deberá considerar como ingreso acumulable la diferencia entre el valor de su capital contable actualizado y el saldo de la cuenta de capital de aportación que se encuentre expresada en el estado de posición financiera,
- II.- Se adicionarán las aportaciones de capital realizadas y se disminuirá con las reducciones de capital a la cuenta de capital inicial para constituir la cuenta de capital de aportación; y su saldo se actualizará hasta el cierre del ejercicio,
- III.- Cuando se efectúen aportaciones o reducciones de capital con posterioridad a la actualización de los saldos, esta se deberá actualizar hasta el mes en que se pague la aporta-

ción o se efectúe la reducción, según corresponda.

7.- Pago a personas extranjeras con ingresos en el territorio nacional

En la L.I.S.R. así como en su Reglamento se prevee el hecho de las personas extranjeras que tienen su fuente de la riqueza en el territorio nacional; y en su art. 144 hace mención de esta situación diciendo: " Están obligados al pago del impuesto sobre la renta, los residentes en el extranjero que obtengan ingresos efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, procedentes de fuente de riqueza situada en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo, estos ingresos no sean atribuibles a dicho establecimiento. Se considera que forman parte de los ingresos, los pagos efectuados con este motivo de los actos o actividades, que beneficien al residente en el extranjero, inclusive cuando le eviten una operación ".

Dentro de la propia ley, se hace mención de aquellas personas -- las cuales están exentas de pagar dicho impuesto;

Art. 146 de la L.I.S.R.

I.- Los agentes diplomáticos,

- II.- Los agentes consulares, en el ejercicio de sus funciones, - en caso de reciprocidad,
- III.- Los empleados de embajadas, legaciones y consulados extranjeros, que sean nacionales de los países representados, - - siempre que exista reciprocidad,
- IV.- Los miembros de las delegaciones oficiales, en caso de reciprocidad, cuando representen países extranjeros,
- V.\_ Los miembros de las delegaciones científicas y humanitarias,
- VI.- Los representantes, funcionarios y empleados de los Orga- - nismos internacionales con sede u oficina en México, cuando así lo establezcan los tratados y convenios,
- VII.- Los técnicos extranjeros contratados por el Gobierno Fede- - ral, cuando así lo prevea en los acuerdos concertados entre México y el país de que dependan, y
- VIII.- Las personas que presten un servicio personal subordinado,- y que sus ingresos o salarios sean pagados por personas - - residentes en el extranjero, que no tengan un establecimien- - to permanente en el país o que teniéndolo, el servicio no - esté relacionado con dicho establecimiento.

Aquellas personas que no encuadren en la siguiente clasifica- - ción deberán pagar el impuesto de la siguiente manera:

- I.- Por la enajenación de acciones o de títulos valor que repre- - senten la propiedad de bienes emitidos por residentes en- - México, deberán pagar el 20% sobre el ingreso bruto sin - -

ninguna deducción, aún cuando se obtenga pérdida,

II.- Para el caso de la enajenación de créditos por parte de -- residente en México a residente en el extranjero y que -- tenga la característica de ser distinta del acreedor original, se pueden presentar dos supuestos:

A.- Que se graven los créditos en un plazo mayor de 6 meses, -- por residente en el extranjero distinto del acreedor original, siendo que su capital es de más del 10% ya sea directa o indirectamente propiedad del residente en México, o en su defecto, que este último ejerce el control efectivo sobre -- los residentes en el extranjero, o bien tratándose de operaciones de sustitución de deuda pública por capital, el impuesto será del 20% sin deducción alguna,

B.- Si se trata de causar el impuesto sobre la ganancia, se determinará disminuyendo del ingreso obtenido por la enajenación del costo de adquisición del crédito o título de que -- se trate y se le aplicará el 30%; siempre que el contribuyente resida en un país donde dicho ingreso se grave con la misma tasa o una superior.

III.- Cuando se entreguen los dividendos y éstos no provengan de la utilidad fiscal neta, se hará la retención del 35%,

IV.- Se retendrá el 35% para los dividendos distribuidos ( pagos efectuados al extranjero por regalías, intereses, por el -- uso o goce temporal de bienes [ siempre que no sean deducibles ] ).

- V.- Se retendrá el 15% en los casos de intereses pagados a residentes en el extranjero, por concepto de bonos, obligaciones y otros títulos de crédito, así como la ganancia en la enajenación de dichos valores colocados entre el público-inversor y cuyo plazo de vencimiento sea menor de seis meses,
- VI.- Se aplicará una tasa del 15% a los intereses que provengan de títulos de crédito a cargo de instituciones y organizaciones auxiliares de crédito,
- VII.- Se retendrá el 35% por concepto de regalías por el uso o goce temporal de patentes o de certificados de invención, marcas de fábrica y nombres comerciales, así como por publicidad,
- VIII.- Se pagará el 30% a las empresas extranjeras que presenten espectáculos públicos en México, deviniendo pagar el día siguiente de la obtención del ingreso ( en el año de 1989 se debía pagar una semana después de la obtención del ingreso ),
- IX.- Por el uso y goce temporal de carros de ferrocarril, se disminuyó el impuesto al 5% ( en 1990 era del 10% ), que se aplicará a los ingresos obtenidos sin deducción alguna, así como a los contenedores, aviones y embarcaciones que tengan concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente, y
- X.- Los ingresos que reciban los extranjeros en su carácter de condominos o fideicomisarios y que se le otorgue la administración a un tercero que tenga un inmueble en territorio-

nacional, deberá pagar el 35% de la cantidad que perciba sin - - - deducción alguna. El administrador del inmueble estará obligado a retener y enterar.

#### 8.- Obligaciones de los contribuyentes

Para que se pueda hacer más efectiva la idea de la simplificación administrativa y la modernización de la administración tributaria, se hace necesario que el contribuyente conozca las nuevas - - disposiciones fiscales que han sido impuestas para el pago del impuesto a su cargo; y así no se vea en la necesidad de pagar por - - concepto de recargos ( en el menor de los casos ), multas o infracciones.

Dentro de las obligaciones de los contribuyentes, se destacan:

- I.- Si son contribuciones retenidas o recaudadas por el contribuyente, se deberán notificar a más tardar el día 11 del siguiente mes de su retención o recaudación,
- II.- Se le otorgará a los contribuyentes un plazo de 45 días - - para el pago del crédito fiscal, se garantice su monto o - - puedan interponer los medios de defensa que a su derecho - - convenga,
- III.- Todos los ejercicios fiscales deberán empezar el 1<sup>o</sup> de - - enero y terminar el 31 de diciembre, de no ser así, se de - - berá considerar a ese ejercicio como irregular,

- IV.- Cuando el contribuyente no cumpla con el pago de sus contribuciones conforme lo marca la ley, éstas se deberán actua - lizar desde el momento en que se debieron pagar hasta el--- momento en que se realicen, con los recargos que la propia- ley marca para el pago a plazos actualizados en base al - - Índice Nacional de Precios al Consumidor,
- V.- Cuando la autoridad fiscal no reembolsa las cantidades que- el contribuyente pagó indebidamente ( en un plazo de tres - meses ), éstas se calcularán a partir del día siguiente al- del vencimiento,
- VI.- La manera de determinar el factor de actualización será di- vidiendo el I.N.P.C. del mes más reciente, conforme al - -- período de que se trate, entre el índice correspondiente al mes más antiguo del período. Si por alguna casualidad exis- tiese una contribución ( la cual fué exigible antes de - -- enero de 1990 ), se tomará el índice del mes de diciembre - de 1989,
- VII.- Las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas- indebidamente a través de cheque nominativo para " abono en cuenta del contribuyente ",
- VIII.- Quienes estén obligados a expedir comprobantes de sus acti- vidades deben inscribirse en el R.F.C.
- IX.- Deberán proporcionar información sobre sus contribuyentes - los organismos descentralizados ( que presten servicios de- seguridad social ), cuando las autoridades fiscales se lo - soliciten, identificándolos con la clave del R.F.C. .

X.- Serán responsables solidarios los socios o accionistas - -- cuando:

A.- La empresa no se encuentre inscrita en el R.F.C.

B.- Cambie su domicilio sin dar aviso, y sea después de notificado sobre una visita o cuando se le haya notificado la - - existencia de un crédito fiscal en su contra ( la responsabilidad no excederá de la participación que tenía en el capital social a la fecha o período en que se incurrió la infracción respectiva

XI.- Para los contribuyentes que compren un bien o soliciten un servicio, tendrán la obligación de cerciorarse de la autenticidad del nombre y del R.F.C. sean los correctos, de lo contrario, no serán gastos deducibles y por consiguiente es un impuesto no acreditado

Si se dedica a la venta, deberán de asegurarse de la autenticidad del nombre y domicilio del cliente; si no lo hacen, tendrán - una multa del 20% del total de la operación ( estas reglas no se - aplican en operaciones con el público en general, y la fecha de su vigencia correrá a partir del mes de abril de 1990 ).

XII.- No están obligados a presentar declaración de pago provisional quienes no tengan impuesto a cargo ni saldo a favor,

XIII.- Las personas que estén autorizadas a recibir donativos de - serán dictaminar sus estados financieros en forma simplificada,

- XIV.- Los contribuyentes que en el ejercicio inmediato anterior-- hayan obtenido ingresos acumulables superiores a 5 mil -- millones de pesos, que el valor de sus activos sea superior a diez mil millones de pesos, o que en cada uno de los meses de dicho ejercicio hayan tenido más de 150 trabajadores estan obligados a dictaminar sus estados financieros por -- contador público autorizado,
- XV.- Las instituciones de crédito quedan obligadas a anotar en -- los esqueletos para la expedición de los cheques el nombre -- denominación o razón social y la clave que corresponda al -- primer titular de la cuenta; así como abonar el importe de -- los cheques que contengan la clausula " para abono en cuenta" -- en la cuenta que se lleve o abra a favor del beneficiario,
- XVI.- Serán definitivas las declaraciones presentadas por los -- contribuyentes y sólo se modificarán hasta dos veces, en el -- caso de que sean a favor del contribuyente; y sin limita -- ción cuando sean a favor del fisco; bajo los siguientes -- supuestos:
- A.- Que exista un incremento en los ingresos,
  - B.- Que se disminuyan deducciones o pérdidas, y
  - C.- Cuando existan dictámenes de estados financieros.

#### 9.- Infracciones y Delitos Fiscales

La política fiscal para los ejercicios de 1990 y 1991, se ha -- visto en la necesidad de adecuar sus recargos, infracciones, mul --

tas y delitos fiscales al nuevo régimen fiscal que se inició en - -  
los años de 1987 y 1988.

#### 9.1.- Infracciones

Las instituciones de crédito que incurran en los siguientes - -  
supuestos estarán incurriendo en infracción;

- I.- El no anotar en los esqueletos para la expedición de che- -  
ques el nombre, denominación o razón social y la clave que-  
corresponda al primer titular, pagarán desde 30 mil pesos -  
hasta un millón cuatrocientos mil pesos,
- II.- El pagar en efectivo o abonar en cuenta distinta a la del -  
beneficiario un cheque con la cláusula " para abono en - --  
cuenta ", pagarán el 20% del valor del cheque,
- III.- Los que procesen incorrectamente las declaraciones de pago-  
de contribuciones, deberán pagar 50 mil pesos por cada dato  
no asentado, o asentado incorrectamente,
- IV.- Quien no proporcione la información solicitada por las auto-  
ridades fiscales en los términos de la Ley de Instituciones  
de Crédito, pagará de 500 mil pesos a uno al millar sobre -  
el monto de los ingresos acumulables que haya tenido la - -  
institución en el ejercicio inmediato anterior por el que -  
se presentó o debió presentar declaración, y
- V.- El asentar incorrectamente o no asentar en los contratos el  
nombre, denominación o razón social, domicilio y clave del-  
R.F.C. o la que la sustituya del contribuyente; pagará de -

4 al millar, sobre el monto de los ingresos acumulables que haya tenido la institución en el ejercicio inmediato anterior por el que se presentó o debió presentar la declaración.

También pagará 4 al millar sobre el monto de sus ingresos acumulables en el ejercicio inmediato anterior, quien no proporcione información sobre clientes o proveedores a la autoridad fiscal o no lo relacione con la clave que le corresponda, cuando lo solicite la autoridad fiscal.

#### 9.1.1.- Multas y Recargos

Dentro de este tema se prevén nuevas multas:

- I.- Cuando las multas no se paguen en la fecha establecida, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe,
- II.- Las multas por omisión de contribuciones serán:
  - A.- Al 50% de las contribuciones omitidas actualizadas, para el caso de que se paguen con sus accesorios, antes de que se notifique la resolución en la que se determine el monto de las mismas,
  - B.- Se disminuye de un 150% ( en 1990 ) A 100% las contribuciones omitidas en los demás casos del art. 75 del C.F.F.
  - C.- En un 30% por la declaración de pérdidas fiscales indebidas sobre la diferencia de lo que se declaró y lo que realmente

se haya sufrido.

- III.- Para el caso de que los contribuyentes presenten una solitud que sin ningún derecho les de lugar a una devolución o compensación, se les cargará una multa del 30% sobre la devolución o compensación,
- IV.- Se amplía el plazo de un mes a 45 días para pagar la multa con una reducción del 20% cuando se pague antes que se le notifique al infractor la resolución por la cual se le impone la sanción,
- V.- Se impondrá una multa de 30 mil pesos a quien no señale la clave de actividad preponderante conforme al catálogo de actividades que publique la S.H.C.P. o bien lo señale equivocadamente,
- VI.- Se le aplicará una multa de 30 a 90 millones de pesos y la cancelación de las autoridades para recibir donativos deducibles, a los contribuyentes que no dictaminen sus estados financieros en forma simplificada, y
- VII.- La tasa de recargos mensual para una prórroga es de 1.5% mientras que para el pago extemporáneo de un crédito será del 2.25%.

#### 9.1.2.- Disposiciones a Futuro

A partir del primero de octubre de 1991, entrará en vigor la obligación de proporcionar información a la S.H.C.P. por parte de quien preste servicios públicos.

La obligación de solicitar y proporcionar información a las - - autoridades fiscales entrará en vigor el 1º de julio de 1991.

Quienes presten servicios públicos deberán actualizar en forma gratuita los datos de sus usuarios a partir del segundo semestre - de 1991.

Las instituciones de crédito que cometan infracción al no anotar en los esqueletos para la expedición de cheques los requisitos señalados en la ley, se harán acreedores a la sanción correspondiente, a partir del 1º de julio de 1991.

A partir de 1992 se reforma el art. 64 del C.F.F. a fin de que - las autoridades fiscales estén facultadas para determinar en primer lugar las contribuciones omitidas en los dos últimos ejercicios de doce meses; con esto se aumentará un ejercicio de doce meses cada año, derogándose definitivamente el art. 64 a partir del 1º de enero de 1995.

#### 9.2.- Delitos Fiscales

En las reformas que se aplicaron al C.F.F. para los años de - - 1990 y 1991, se crearon nuevos tipos de conductas delictivas o - - ilícitas para su sanción.

- I.- Para aquellas personas que realicen dos o más actos relacionados entre ellos con el único propósito de obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, tendrán una pena de 3 meses a 6 años; cuando dichos actos no excedan de 500 veces el salario mínimo; pero si el monto de lo defraudado excede de este límite, la pena será de 3 a 9 años de prisión,
- II.- Se adiciona como conducta delictuosa, la determinación de pérdidas con falsedad, imponiendosele una pena que oscila entre 3 meses a 3 años de prisión,
- III.- Se aplicará una pena de 3 meses a 6 años de prisión a los depositarios infieles que oculten los bienes confiscados a su custodia o que no los pongan a disposición de las autoridades competentes cuando el monto de estas no pase de 500 veces el salario mínimo, de lo contrario, se les impondrá una pena de 3 a 9 años de prisión,
- IV.- Las autoridades que realicen una revisión física de mercancías en transporte, en un lugar distinto a los recintos fiscales, sin un mandato escrito de autoridad fiscal competente, se les impondrá una pena de 3 meses a 6 años de prisión,
- V.- Para las personas que sabiendo que una suma de dinero o bienes es producto de una actividad ilícita y realice las siguientes actividades, se harán acreedores a una pena de 3 a 9 años de prisión, por el delito de "lavado de dinero":
- A.- Operaciones financieras, compraventa, garantía, depósito, transferencia, cambio de moneda, o en general cualquier

enajenación o adquisición que tenga por objeto ( el dinero o los bienes ) :

- a) Evadir el pago de créditos fiscales,
- b) Ocultar o disfrazar el origen, naturaleza, propiedad, destino o localización del dinero o de los bienes,
- c) Alentar alguna otra actividad ilícita; y
- d) Omitir el proporcionar información requerida por la operación.

B.- Transporte, transmita o transfiera la suma de dinero o bienes, desde algún lugar a otro en el país o desde México al extranjero o viceversa, y

C.- Los que conociendo el origen ilícito de las sumas de dinero o bienes, hayan sido identificados como producto de actividades ilegales por parte de las autoridades o tribunales competentes, siempre que se oculte o disfrace el origen, naturaleza, propiedad, destino o la localización del dinero o bienes de que se trate, o se aliente alguna actividad ilícita.

VI.- Se sancionará con una pena de 3 meses a 6 años si el monto de lo defraudado no es mayor de 500 veces el salario mínimo, pero si excede de este límite, la pena será de tres años a 9 años de prisión, si deja de presentar por más de 6 meses la declaración de un ejercicio, omitiendo el pago de la contribución ( se formulará querrela si el pago se entera espontáneamente con sus recargos antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión ).

## CONCLUSIONES

1.- Uno de los principales cambios que sufre el concepto de - - Personas Morales es la adición de las Sociedades Mercantiles (So - ciedades y Asociaciones Civiles ), con lo que se trata de estable - cer una mayor equidad fiscal y así poder estar a la altura de los - demas países con los que celebramos tratados internacionales evi - tando el problema de la doble o múltiple tributación fiscal que se llegase a presentar.

2.- En cuanto a los gastos deducibles, se elimina una práctica - muy arraigada que permitía tomar los consumos en restaurantes y - bares como gastos deducibles, y ahora sólo tratándose de los gas - tos de viaje ( siempre y cuando se desplacen fuera de la faja de - 50 kms. del establecimiento donde presten sus servicios ), desti - nados a la alimentación, hospedaje o transporte, que se acompañen - de la documentación que los ampare, serán deducibles siendo de - - \$150 mil pesos diarios por cada beneficiario si se erogan en terri - torio nacional o bien de \$300 mil pesos diarios cuando su erogación sea en el extranjero.

3.- Para el caso del pago por concepto de renta de automóviles - así como por la inversión de los mismos, serán deducibles en un -

80% del monto de los pagos y de la depreciación, respectivamente; pero bajo ninguna situación serán deducibles las rentas o depreciaciones de los automóviles cuyo valor sea superior a los \$100- millones de pesos ( esta limitación no se aplicará a los contribuyentes cuya actividad preponderante consiste en el otorgamiento- del uso o goce temporal de automóviles ). Si una empresa desea - adquirir una flotilla de automóviles denominados unitarios y éstos cumplen con los requisitos generales que establece la S.H.C.P. se- podrá efectuar la deducción total del monto original de la inver- sión.

4.- Se a puesto especial atención en cuanto a los donativos - para evitar que acciones de naturaleza altruista, sean un medio- por el cual exista la posibilidad de evadir al fisco, siendo estas medidas y otras emprendidas en años anteriores las tomadas por el- gobierno federal para equiparar la política fiscal mexicana a la - de los demás países con quienes sostenemos un intercambio comer- cial constante.

5.- Con la finalidad de fomentar y fortalecer los sectores agrí- colas, ganaderos, silvícolas y pesqueros para que exista un mejor- abastecimiento de dichos productos y así poder obtener mejores con- diciones de cantidad, calidad y precio se les incrementa en un 50%

la reducción que le es aplicable en cuanto al I.S.R. pero para que esta medida proceda, se debe tener en cuenta que las personas dedicadas a alguna de las anteriores actividades obtengan cuando menos el 90% de sus ingresos totales de esta actividad, y se disminuirá del ingreso acumulable la cantidad que resulte de multiplicar los ingresos por el porcentaje promedio que represente el monto equivalente a un máximo de 200 veces el salario mínimo general vigente del área geográfica elevado al año.

6.- Las personas dedicadas al transporte de carga terrestre o de pasajeros, deberán pagar el I.S.R. sobre un régimen de entradas y salidas en efectivo con un mecanismo parecido al aplicable al régimen opcional que ejercen las personas físicas cuya actividad es empresarial.

7.- Con el objeto de ser congruentes con la política fiscal, se desea que las personas dedicadas a la edición, publicación y los autores de libros, revistas y periódicos cumplan con el pago del I.S.R. como lo hacen las personas en el régimen opcional; y así fomentar dentro de estos rubros las actividades antes referidas; y al mismo tiempo combatir la evasión fiscal.

8.- Con la tipificación de nuevas conductas fiscales, se desea que exista un mayor control sobre los actos ilícitos cometidos por los contribuyentes. En las reformas fiscales se señala el delito de contrabando y de defraudación fiscal como conductas penadas por el Derecho Fiscal, lo cierto es que las anteriores conductas ya se conocían, pero no se encontraban plenamente claras en el ordenamiento jurídico correspondiente ( C.F.F. ), por lo que fué necesario adicionarlo con nuevos tipos penales para evitar la comisión de estos actos ilícitos.

9.- También se aumenta en algunos rubros las sanciones por conceptos de multas, recargos e infracciones que contenía el C.F.F. pero que resultaban un tanto anacrónicos en el contexto económico-social en que nos encontramos.

10.- Las medidas emprendidas por la S.H.C.P. se pueden considerar como acertadas, aunque algunas son un tanto confusas y otras son muy flexibles, siendo esta la causa de que el contribuyente busque la posibilidad de poder evitar el pago de las contribuciones que le corresponden, ya sea aduciendo que no entendió correctamente el contenido de la norma o realizando algunas conductas no tipificadas en la ley y por consiguiente no están penadas. Para evitar todas estas anomalías, la legislación tributaria ( así como todas

las demas legislaciones ), deberían ser más precisas, para evitar-  
que se sigan cometiendo actos perjudiciales tanto al Estado como a  
la población en general.

## B I B L I O G R A F I A

### DOCTRINA

- A. ISOARD, Carlos. Cuadros sinópticos del I.S.R. México, Ed Cultura ( FCA ), 1957, 162 p.
- ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. Derecho Fiscal. 4 ed. México, Ed. Themis 1988, 517 p.
- ASTUDILLO URSUA, Pedro. Lecciones de Historia del Pensamiento - -- Económico. 2 ed. México. Ed. Limusa, 1980, 418 p.
- B. VILLEGAS, Hector. Curso de Finanzas: Derecho Financiero y Tri - butario. 3 ed. Buenos Aires, Ed. De Palma, 1981, 408 p.
- CHAPOY B. Dolores Beatriz. Problemas derivados de la Múltiple - -- imposición interestatal e internacional. México, Ed. UNAM, - - 1972, 203 p.
- \_\_\_\_\_ . 20 años de evolución a los rendimientos de capital - de 1956-1976. México, Ed. Instituto de investigación jurídi - cas, 1977, 695 p.
- \_\_\_\_\_ y GIL VALDIVIA, Gerardo. introducción al Derecho - - Mexicano ( Derecho Fiscal ). México, Ed. UNAM, 1981, 104 p.
- DALTON, Hugh. Principios de Finanzas Públicas. 2 ed. Argentina, - - Ed. Arayú, 1953, 366 p.

DE LA GARZA, Sergio Fco. Derecho Financiero Mexicano. 12 ed. - - -  
 México, Ed. Porrúa, 1988, 695 p.

Evolución de los Conceptos de Renta y de Ganancia -  
 de Capital en la Doctrina y en la Legislación Mexicana duran-  
 te el período de 1921 a 1980. México. Ed. Tribunal Fiscal de-  
 la Federación, 1983, 125 p.

DOMINGUEZ MOTA, Enrique y CALVO NICOLAU, Enrique. Estudio del - --  
 I.S.R. para 1978 T. 1 México, Ed. Docal, 1978, 499 p.

DUVERGER, Maurice. Instituciones Financieras. 3 ed. Tr. Ross - - -  
 Hombravella Jacinto. Barcelona, Ed. Bosch, 1960, 296 p.

ESCORZA LEDESMA, Juan. Tratado práctico de la Ley del I.S.R. 3 ed.  
 México, Ed. Cardenas, 1971, 564 p.

FAYA VIESCA, Jacinto. Finanzas Públicas. 9 ed. México, Ed. Porrúa  
 1981, 462 p.

FLORES ZAVALA, Ernesto. Finanzas Públicas. 22 ed. México, Ed. - -  
 Porrúa, 1981, 407 p.

GARCIA BELSUNCE, Horacio A. El Concepto de rédito en la doctrina-  
 y en el Derecho Tributario. 2 reimp. Argentina. Ed. de Palma,  
 1967, 178 p.

GARCIA MULLIN, J. Roger. El i.s.r. ( Análisis ). 3 ed. Buenos Aires  
 Ed. Centro Internacional de Estudios Tributarios, 1967, 178 p.

- GUIANNINI A, D. Instituciones de Derecho Tributario. 7 ed. Tr. - - SAINZ de BUJANDO, Fernando. Madrid, Ed. De Derecho Financiero 1957, 604 p.
- HERRERIAS, Armando. Fundamentos para la Historia del Pensamiento Económico. 2 ed. México, Ed Limusa, 1980, 418 p.
- M. FERGUSON, John. Historia de la Economía. 4 ed. Tr. Polo Vicente México, Ed. Fondo Cultural, 1966, 286 p.
- MARGAIN MANATOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 7 ed. México. Ed. U.A.S.L.P., 1983, 359 p.
- PORRAS Y LOPEZ, Armando. Derecho fiscal ( aspectos Jurídico-Contable ). 6 ed. México. Ed. Porrúa, 1977, 463 p.
- RAMIREZ VALENZUELA, Alejandro. Introducción al Derecho Mercantil y Fiscal. 2 Reimp. México. Ed Limusa, 1984, 495 p.
- RAYA MEDINA, Fernando. I.S.R. del Capital, dividendos y participaciones. 2 ed. México. Ed Harla, 1988, 385 p.
- RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. 2 ed. Madrid. Ed Instituto de Estudios Fiscales, 1975, 294 p.
- ROSAS FIGUEROA, Aniceto y Roberto Santillan Lopez. Teoría General de las Finanzas Públicas. México. Ed. UNAM, 1962, 279 p.
- ROSEMBUJ, Tulio. Introducción a la Reforma Tributaria. Barcelona.- Ed. Blume, 1964, 280 p.

SANCHEZ LEON, Gregorio. Drecho Fiscal Mexicano. 7 ed. México. Ed.-  
Cardenas, 1986, 602 p.

SELIGMAN EDWIN, Robert A. The Income-Tax. 2 ed. Tr. Posada A. Méxi  
CO. Ed. Porrúa, 1914, 231 p.

WAGNER, Adolfo. Tratado de Finanzas. Barcelona. Ed. America, 1941-  
349 p.

#### LEGISLACION

México, Leyes, estatutos, etc. Constitución Política de los Estados  
Unidos Mexicanos. 64 ed. México. Ed. Porrúa, 1989, 114p

México, Leyes, estatutos, etc. Código Fiscal de la Federación (co-  
mentado ) por Lic. Luis E. Ramirez Ruiz. 6 ed. México. Ed. Pac  
1991, 361 p.

México, Secretaria de Hacienda y Crédito Público. Ley del I.S.R.  
Ley del I. al Activo; 1º sobre Erogaciones. 1990 México, S.H.-  
C.P. 389 p.

México, Secretaria de Hacienda y Crédito Público. Reglamento de la  
Ley del I.S.R. México 1990 146 p.

ECONOGRAFIA

GOLDSTEIN, Raúl. Diccionario de Derecho Penal y Criminalología. 2 ed. Buenos Aires. Ed. Astrea, 1978, 719 p.

KAHLER, Eric L. Diccionario para Contadores. Tr. R. Cardenas C. - - México. Ed. UTEHA, 1979, 717 p.

SUAREZ SUAREZ, Andrés S. y otros. Diccionario Economía de las - -- Empresas. 3 ed. Madrid. Ed. Piramide, 1981, 385 p.