

182
2e1



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

FACULTAD DE DERECHO

**ORIGEN Y EVOLUCION DEL IMPUESTO
SOBRE LA RENTA EN MEXICO.**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADA EN DERECHO
P R E S E N T A
MONICA CORIA LOPEZ



**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

CIUDAD UNIVERSITARIA

1994



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis 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.

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PUBLICAS

Cd. Universitaria, D.P., 23 de septiembre de 1994

COORDINADOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACION ESCOLAR,
U.N.A.M.
P r e s e n t e

Por este conducto, me permito comunicar a usted que la pasante MONICA CORTA LOPEZ, bajo la supervisión de este Seminario elaboró la tesis intitulada "ORIGEN Y EVOLUCION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MEXICO".

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



Atentamente
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"
La Directora del Seminario

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO
DE
DERECHO FISCAL

LIC. MA. DE LA LUZ NUÑEZ CANACHO

A mis padres, Gloria y Mario, por el gran sacrificio por el ejemplo, por el apoyo y el gran amor que siempre me han demostrado. Este es el resultado de su trabajo.

*A mi mejor y único amigo, James
Bond, por su tiempo, sus grandes
consejos y los gratísimos momentos
compartidos.*

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PUBLICAS

Cd. Universitaria, D.F., 23 de septiembre de 1994

COORDINADOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACION ESCOLAR,
U.N.A.M.
P r e s e n t e

Por este conducto, me permito comunicar a usted que la pasante MONICA CORIA LOPEZ, bajo la supervisión de este Seminario elaboró la tesis intitulada "ORIGEN Y EVOLUCION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MEXICO".

Con fundamento en los artículos 80. fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.



FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO
DE
DERECHO FISCAL

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"
La Directora del Seminario

LIC. RA. DE LA LUZ NUÑEZ CANACHO

LNC'cra.

GUSTAVO A. ESQUIVEL VAZQUEZ.

Doctor en Derecho

LIC. MARIA DE LA LUZ NUÑEZ CAMACHO
DIRECTORA DEL SEMINARIO DE DERECHO
FISCAL DE LA FACULTAD DE DERECHO.

México D.F., a 20 de septiembre de 1994

Muy distinguida Maestra:

Me dirijo a Usted para hacer de su conocimiento que la alumna MONICA CORIA LOPEZ, con número de cuenta 8964010-0, ha concluido bajo mi dirección, el trabajo intitulado "ORIGEN Y EVOLUCION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA".

La investigación cumple con los requisitos que exige la Legislación Universitaria para estos casos, y en donde se han utilizado Fuentes Doctrinales, Legislativas y Jurisprudencia.

Por lo expuesto, respetuosamente la someto a su consideración a efecto de ser presentada en el examen profesional respectivo.

Por la atención que se sirva dar a la presente le reitero las seguridades de mi distinguida consideración.

Gustavo A. Esquivel

A mis padres, Gloria y Maria, por el gran sacrificio por el ejemplo, por el apoyo y el gran amor que siempre me han demostrado. Este es el resultado de su trabajo.

Agradezco al Dr. Gustavo Esquivel,
por sus conocimientos y su
orientación, que me brindó
inmerecidamente en todo momento.

*A mi mejor y única amiga, James
Bond, por su tiempo, sus grandes
consejos y los gratísimos momentos
compartidos.*

A mis cómplices, Gabriela y Mariana,
porque son y serán parte importante
de mi felicidad.

A Ricardo, gracias por estar conmigo
en todo momento y por saber que este
trabajo significa la culminación de
una de las tantas metas que tenemos
en común.

TEMARIO

INTRODUCCION	I
------------------------	---

CAPITULO PRIMERO

CONCEPTOS GENERALES

1.1. Breves Antecedentes del Impuesto.	1
1.2. Concepto de Impuesto	8
1.3. La Renta	21
1.4. Objeto del Impuesto Sobre la Renta	25

CAPITULO SEGUNDO

ANTECEDENTES HISTORICOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EUROPA Y AMERICA

Introducción.	27
2.1. Inglaterra	41
2.2. Francia	50
2.3. Estados Unidos de Norteamérica	61
2.4. México	76

CAPITULO TERCERO

FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES DEL IMPUESTO EN GENERAL

3.1. Artículo 31, Fracción IV	92
3.2. Facultades del Congreso del Congreso de la Unión en Materia Tributaria.	112

CAPITULO CUARTO

ORIGEN Y EVOLUCION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MEXICO

4.1. Ley del 20 de julio de 1921	118
4.2. Ley del 21 de febrero de 1924	122
4.3. Ley del 18 de marzo de 1925	127
4.4. Ley del 31 de diciembre de 1941	132
4.5. Ley del 31 de diciembre de 1953	137
4.6. Ley del 1o de enero de 1965, con sus reformas hasta 1977 . . .	142

CAPITULO QUINTO

**DESARROLLO JURIDICO Y POLITICO-ECONOMICO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
EN LOS ULTIMOS TRES SEXENIOS.**

5.1. 1976 - 1982	159
5.2. 1982 - 1988	185
5.3. 1988 - 1993	201

CONCLUSIONES	214
-------------------------------	------------

BIBLIOGRAFIA	221
-------------------------------	------------

INTRODUCCION

INTRODUCCION

Como es bien sabido el *impuesto*, es una de las cuatro contribuciones que se establecen dentro de la legislación fiscal y con mayor exactitud, dentro de la fracción I, del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, esto es, el *impuesto* es una de las formas de recaudación que tienen tanto la Federación, como los Estados y los Municipios para obtener recursos siendo esta una de las maneras de poder subvenir los gastos públicos.

Dentro de la gana de los impuestos, está el *Impuesto Sobre la Renta*, que es específicamente el tema que ocupa el presente trabajo.

Resulta importante mencionar que este Impuesto Sobre la Renta, es uno de los más importantes en materia de ingresos para la Federación, ya que ha resultado una de las principales fuentes de ingresos del gobierno.

Como todo tema de estudio, es fundamental conocer las fuentes de donde emana el Impuesto Sobre la Renta, es por eso que se hace un análisis de las fuentes históricas del mismo, hasta llegar a nuestro país y de esta manera relacionarlo constitucionalmente, ya que aquel

Impuesto que no siga las disposiciones marcadas por nuestra Carta Magna, no puede ser reconocido como tal, es decir, todo impuesto tiene que cubrir los requisitos señalados en la Constitución para que tenga una aplicación legal y conforme a derecho.

Mi interés en la realización de este trabajo es la de conocer específicamente la evolución del Impuesto Sobre la Renta, a través de los años, a partir de su primera disposición normativa en 1921, que en principio se estableció como un impuesto transitorio y que finalmente resultó uno de las más importantes en lo que a recaudación del Estado se refiere, en segundo lugar; el hecho de conocer paso a paso las transiciones que ha tenido y los criterios que se han manejado en cada una de las diferentes leyes que ha habido del mismo, es llegar al conocimiento del porqué resulta el impuesto clave o base en materia de recaudación fiscal.

El Impuesto Sobre la Renta, es uno de los impuestos que se tratan de perfeccionar continuamente, para que éste se encuentre acorde con la realidad económica del país, tal como se señala en algunas de las Exposiciones de Motivos que se han hecho en relación a esta Ley, esto es; el Impuesto Sobre la Renta resulta una de las disposiciones más dinámicas, precisamente porque de esta Ley depende gran parte de la recaudación económica de México, siendo este impuesto una de las

responsabilidades más importantes del Congreso de la Unión, dicho esto desde un punto de vista muy personal, ya que si éste dejara de ser dinámico para estancarse, no se podría controlar uno de los medios fundamentales de recaudación en México.

PROLOGO

1920

El presente libro es el resultado de un trabajo de investigación que se ha desarrollado durante los últimos años en el campo de la historia de la literatura hispanoamericana. El autor desea agradecer a los señores don Juan de los Rios y don Juan de los Rios por haberle permitido utilizar los manuscritos de don Juan de los Rios que se encuentran en su poder. También desea agradecer a los señores don Juan de los Rios y don Juan de los Rios por haberle permitido utilizar los manuscritos de don Juan de los Rios que se encuentran en su poder.

CAPITULO PRIMERO

En el presente capítulo se trata de la vida de don Juan de los Rios, uno de los más importantes escritores hispanoamericanos. Nació en el año 1880 en la ciudad de Madrid, España. Desde muy joven se dedicó a la literatura y a la crítica literaria. Su obra más importante es el libro "Historia de la literatura hispanoamericana", que se publicó en el año 1920. Este libro es una obra magna que ha sido traducida a muchos idiomas y que ha sido muy bien recibida por el público lector. Don Juan de los Rios también escribió otros libros importantes, como "Historia de la literatura española" y "Historia de la literatura portuguesa". Su obra ha sido muy influyente en el campo de la historia de la literatura hispanoamericana.

CAPITULO PRIMERO

CONCEPTOS GENERALES

1.1. BREVES ANTECEDENTES DEL IMPUESTO

La evolución histórica del impuesto comienza desempeñando un papel relativamente menor en la antigüedad. En Grecia y Roma, los primeros impuestos exigidos giraron sobre el consumo. Los aranceles, es decir; los impuestos sobre mercancías importadas, fueron mucho más importantes que las alcabalas, o sea, los impuestos sobre comercio interno. A veces como medio de obtener fondos adicionales en tiempo de guerra, se impusieron temporalmente exacciones sobre el patrimonio neto, es decir; durante un proceso de guerra se exigían de manera temporal este tipo de impuestos sobre la riqueza global. Durante bastante tiempo los impuestos giraron exclusivamente sobre el patrimonio inmobiliario y las explotaciones agrícolas, aún cuando posteriormente se extendieron a los demás componentes del patrimonio. Los convenios reales del estado también eran gravados.

En Grecia los ciudadanos libres tenían obligaciones diferentes a las que tenían los esclavos y en Roma las leyes impositivas distinguían entre los nativos y los residentes de los territorios conquistados. En Roma también existieron los impuestos sobre el consumo y los derechos aduaneros o arancelarios denominados impuestos directos. El más importante fue el *tributum*, pagado por los ciudadanos y exigido como impuesto personal. Posteriormente, el estado requirió de más dinero así que la base del impuesto se amplió a la posesión de bienes inmuebles y rústicos. En la época de Julio

César se introdujo el impuesto de la centésima parte de todas las ventas (*centesima rerum venalium*). En las provincias dependían de los impuestos personales y de los impuestos que gravaban la tierra para obtener los ingresos públicos. Este último impuesto, consistía inicialmente en asegurar deudas a manera de obligación, claro que sin preocuparse por el cultivo mismo de la tierra, como en Persia y Egipto, después éste se fue modificando para lograr una cierta correspondencia con la propia fertilidad de la tierra, o, alternativamente, la décima parte de la producción de la misma era recaudada como un impuesto en especie. Es de hacer notar que en un tiempo relativamente corto, Roma tuvo un impuesto sobre herencias del 5%, que posteriormente ascendería al 10%, sin embargo los familiares cercanos del difunto estaban exentos de este impuesto. Por un largo tiempo la recaudación de los impuestos fue encargada a personas intermediarias que se contrataban para éste fin, a cambio de un porcentaje; posteriormente bajo el reino del César esta tarea fue encomendada a los empleados públicos.

En la Edad Media, la mayoría de los impuestos desaparecieron y fueron sustituidos por servicios obligatorios en trabajo y especie. Los principales impuestos indirectos que se establecieron fueron sobre el tránsito de pasajeros y mercancías sobre ferias y mercados. En las ciudades la carga fiscal sobre ciertos alimentos y bebidas fue soportada en parte por los consumidores y en parte por los productores y distribuidores. Al final del Medievo, algunas de las ciudades alemanas e italianas reintrodujeron varios impuestos directos, el

personal o de capacitación para los pobres, y sobre el patrimonio neto para los ricos.

La formación de las naciones-estado europeas en los siglos XV y XVI, la expansión ultramarina iniciada por España y Portugal y las frecuentes guerras por el dominio de Europa, acrecentaron las necesidades de financiamiento de los estados, que, como consecuencia aumentaron la carga fiscal a sus súbditos. Imperante en esta época el mercantilismo, caracterizado por el apetito de oro y la protección de la industria nacional, el sistema impositivo se amplió y se hizo más complejo, gravando las utilidades o rendimientos de las tierras agrícolas, las derivadas de la propiedad urbana, las de la industria, las obtenidas del capital y del trabajo, así como el tráfico del movimiento de bienes, con una función más económica que recaudatoria; y el consumo, en el que los hacendistas del mercantilismo distinguían un impuesto general sobre todos y un impuesto particular sobre consumos específicos.

En el siglo XVIII, los fisiócratas propusieron en Francia la sustitución de aquella compleja red de impuestos por uno solo que gravara los excedentes percibidos por los propietarios, sistema que no llegó a prosperar.

Los impuestos han sido el tema principal de la controversia política a través de la historia, aún antes de que éstos constituyeran un considerable porcentaje de la renta nacional. Estos han sido mayormente influenciados por las guerras que por las revoluciones. Muchos gravámenes, en especial el impuesto sobre la renta y el

Impuesto que grava la venta, empezaron como "temporales" de guerra; de la misma manera el método de retención de la recaudación de estos impuestos empezó como una innovación en época de guerra en Francia, Estados Unidos y la Gran Bretaña. Resulta provechoso mencionar el papel que los impuestos juegan dentro de la política en tiempos de paz, donde la influencia y el poder de la presión de los grupos bien organizados es definitiva. Los argumentos de las reformas a los impuestos, particularmente en el impuesto sobre la renta, son constantemente una salida para las políticas internas de muchos países.

El desarrollo del impuestos en tiempos recientes puede resumirse por estados de cuenta generales. Aunque las autorizaciones debían de hacerse bajo las considerables diferencias nacionales: la autoridad del soberano, con respecto a la recaudación de los impuestos ha estado perdida de una u otra manera, y el poder de imponer el impuesto reside en los cuerpos parlamentarios.

El nivel de la mayoría de los impuestos ha ascendido substancialmente de la misma manera que el porcentaje de las rentas de los impuestos nacionales. Hoy en día los impuestos son recaudados en dinero, y no en bienes o en especie. Los impuestos agrarios han sido abolidos; así los gravámenes son estimados y recaudados por funcionarios públicos.

Ha habido una disminución en la seguridad de las prácticas aduaneras y de los impuestos sobre el consumo. Muchos países dependen

cada vez más de los impuestos que gravan la venta y también el consumo. Un importante y avanzado desarrollo del siglo XX, ha sido el reemplazo de la productividad del impuesto con el valor agregado del mismo. Los impuestos sobre el privilegio de hacer negocios y sobre el patrimonio inmobiliario ha perdido fuerza y hoy en día solamente son importantes para la recaudación de recursos de las comunidades locales. El peso absoluto y relativo de los impuestos personales directos, ha ido creciendo en muchos de los países desarrollados y la creciente atención ha sido enfocada en impuestos sobre sueldos y al valor agregado.

Los gravámenes sobre los ingresos, ambos, individuales y corporativos; los impuestos sobre los sueldos, los impuestos generales sobre ventas y (en algunos países) impuestos sobre la propiedad, ocupan las posiciones más importantes dentro del sistema impositivo moderno. El impuesto sobre la renta ya no es solamente un impuesto para los ricos, actualmente es pagado por la generalidad del pueblo, y en algunos países es complementado por el impuesto sobre el valor de las ganancias netas.

El énfasis sobre el principio de la habilidad de pagar y sobre la redistribución de riqueza, lo cual con las tasas graduadas, específicamente en el caso del impuesto sobre la renta, parece haber llegado al tope y haber sido reemplazados por la gran preocupación de las distorsiones económicas y la incertidumbre causadas por las altas tasas impositivas. Una buena distribución de la centralización fiscal ha sucedido como reflejo en las especies de recaudación de impuestos

por gobiernos centralizados. El gobierno ahora controla los impuestos más importantes (desde el punto de vista de la producción de rentas públicas): impuestos sobre la renta, personales y corporativos; impuestos sobre sueldos y sobre impuestos al valor agregado. Se han encontrado algunos caminos para asignar menor nivel al gobierno para compartir el impuesto; en la recaudación de los mismos en las organizaciones políticas centralizadas.

Aún cuando es difícil de generalizar, claramente algunos patrones pueden detectarse en la relativa seguridad de varios tipos de gravámenes por países en distintos niveles de desarrollo. Los países desarrollados, generalmente dependen más en ingresos sobre rentas personales; los países en vías de desarrollo dependen también pero en menor carga en este tipo de impuestos; especialmente cuando se trata de ingresos corporativos, por lo general se incrementa de acuerdo al nivel que ascienda la renta. Este patrón puede ser explicado a través de los gravámenes sobre recursos naturales y los países ricos en recursos naturales tienden a ser altos recaudadores de la renta y a depender altamente en los impuestos que gravan a las empresas para explotar las riquezas de sus recursos. Los países más pobres tienen más seguridad en los gravámenes sobre el comercio internacional, en parte porque tienen una falta de capacidad administrativa para implementar impuestos sobre la renta más sofisticados. Un porcentaje relativamente alto del total del ingreso de las naciones industrializadas proviene del consumo de los impuestos internos, especialmente el impuesto al valor agregado.

Los impuestos basados en la seguridad social, -comunmente los impuestos sobre sueldos- son mucho más importantes en los países desarrollados y en la mayor parte de los países en vías de desarrollo, que en los países sin desarrollo; siendo en éstos últimos donde se refleja la escasez de los sistemas de seguridad social.

Los impuestos en general representan un porcentaje mucho más alto de la producción nacional en los países desarrollados que en los países en desarrollo, algo parecido sucede entre éstos últimos, la mayor parte de la producción nacional es encauzado al uso gubernamental a través de los impuestos en los países con los niveles más altos de ingresos. En este sentido el sistema impositivo de los países en desarrollo con los niveles más altos de renta, es más parecido a los países desarrollados que a que a aquéllos países en vías de desarrollo.¹

¹ véase, *The new Encyclopaedia Britannica*, Macropedia, volumen 28. ed. Encyclopaedia Britannica Inc., p.409 y 410.

1.2. CONCEPTO DE IMPUESTO

En primer término se citarán a diferentes autores así como a la propia ley, para poder establecer las semejanzas entre cada una de las definiciones que se mencionen.

Gerardo Gil Valdívila, da la siguiente definición; "El impuesto es la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos a favor del Estado, y de las Entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en una ley, siendo fijadas las condiciones de la prestación en forma arbitraria y unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria."²

Ahora bien, esta definición se refiere en primera instancia al impuesto como una *obligación coactiva*; esto se podría entender como una exigencia, que de no cumplirse, se llevará a cabo el uso de la fuerza para que esta se cumpla; el autor prosigue, señalando que no existe *contraprestación*, esto es, que no se hará redistribución alguna a cambio de la obligación coactiva, después se menciona que esta obligación tendrá que ser una *transmisión de valores económicos*, es decir, se tendrán que transmitir valores como dinero o bienes a favor del estado, de igual manera que a las *entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos*, por un sujeto económico con fundamento en una ley, dicho en otras palabras, existen otras entidades públicas

2

véase, Instituto de Investigaciones Jurídicas, *Diccionario Jurídico Mexicano*, U.N.A.M., México, 1992, 5a. edición, p. 163B.

que están autorizadas por ley para poder recibir ingresos, tales como el impuesto; por último se indica que *las condiciones de la prestación son fijadas en forma autoritaria y unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria*, se puede entender como sujeto activo de la obligación tributaria al estado y éste es el que fija el impuesto, y que de acuerdo con el autor de este concepto no es necesario consultarlo publicamente por el hecho de utilizar el poder del cual éste está investido.

Para Eheberg, los impuestos 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 con el fin de satisfacer necesidades colectivas."³

De acuerdo con este concepto, las ideas que tiene Eheberg concuerdan con la primera definición en relación a que ambos conceptos coinciden en qué es el *estado*, junto con otras entidades de derecho público los que tienen la facultad de exigir coactivamente prestaciones, indicando igualmente que el cobro y la cantidad de dichas prestaciones serán determinadas unilateralmente y sin contraprestación. El autor especifica que la prestación generalmente se exige en dinero, señalando como finalidad del impuesto la *satisfacción de necesidades colectivas*; es decir, el objetivo del

³

Eheberg, citado por Flores Zavala, Ernesto; *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, ed. Porrúa, México, 1991. 29a. edición, p.33.

estado al exigir un impuesto es cubrir las necesidades comunes de toda la población.

Vitti de Marco, dice; "El impuesto es una parte de la renta del ciudadano, que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales".⁴

Este concepto es otro punto de vista de lo que se considera *impuesto*, y en éste el autor del mismo, indica que es una parte de la *renta del ciudadano*, dicho de otra manera; es un porcentaje del ingreso del ciudadano por haber recibido un salario o por tener un capital, por otro lado coincide con la idea de que el estado es el que recibe esta renta o prestación, superando la idea de la finalidad que éste mismo tiene para exigir el impuesto, este jurista indica que la finalidad es *proporcionar los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales*, esto es, el objetivo del estado es tener los medios suficientes para poder crear los servicios públicos necesarios con el fin de satisfacer las necesidades de toda la población.

Gastón Jèze, no da propiamente una definición, hace una enumeración de las características del impuesto, a saber:

"1.-Es una prestación de servicios pecuniarios, normalmente una suma de dinero y no servicios personales.

⁴ Vitti de Marco, citado por Flores Zavala, E., *ibidem*, p.35.

2.- La prestación del individuo no es seguida por una contraprestación del estado.

3.- El constreñimiento jurídico. El impuesto es esencialmente un pago forzado.

4.- Se establece según reglas fijas.

5.- Se destina a los gastos de interés general.

6.- Es debido exclusivamente por el hecho de que los individuos forman parte de una comunidad política organizada."⁵

Esta idea vuelve a tener coincidencias con las definiciones anteriores, en cuanto a que la prestación es una suma que se entrega normalmente en dinero, que a ésta no le sigue una contraprestación por parte del estado, aún cuando este impuesto sea exigido de manera forzada. Ahora bien, esta definición se distingue de las demás en razón de que hace más explicativa la finalidad del impuesto, esto es, se menciona que éste se *destina a los gastos de interés general* y añade que es debido exclusivamente al hecho de que *los individuos forman parte de una comunidad política organizada*, es decir; esta prestación que se exige es para garantizar que todo individuo goce de los medios necesarios y suficientes para poder vivir, por el simple hecho de pertenecer a una comunidad políticamente organizada, como es el estado. El autor de esta idea también habla de un *constreñimiento jurídico*, así como que el impuesto se *establece según reglas fijas*; esto quiere decir, que para que pueda ser exigible el impuesto, habrá de hacerse una ley específica del mismo, por eso es que se sostiene

que debe estar reglamentado, por ende, éste no podrá ser exigido sino mediante bases fundadas en una ley.

Leroy Beaulieu, indica que; "el impuesto es pura y simplemente una contribución, sea directa, sea disimulada, que el poder público exige a los ciudadanos par subvenir a los gastos del gobierno."⁶

En realidad esta concepción está tratada de manera distinta a las demás, pues al señalar que el impuesto es *pura y simplemente una contribución, sea directa o disimulada*, se entiende por esto que hay impuestos directos como el impuesto sobre la renta e impuestos indirectos como el impuesto al valor agregado, el autor se refiere solamente a la manera de gravar a los ciudadanos, por lo que esto significará un ingreso para el estado con el fin de sostener los gastos de él mismo.

Manuel Morselli, por su parte habla de que; "el impuesto es una deducción obligatoria de riqueza privada, querida por el estado y por las Entidades menores para ser destinada a la consecución de los fines generales de la vida pública."⁷

Morselli coincide, definitivamente, con los autores que se han mencionado con anterioridad; cuando indica que el impuesto es una *deducción obligatoria de la riqueza privada*, se refiere,

6 Leroy Beaulieu, citado por Flores Zavala, E., *op. cit.*, p.36.

7 Manuel Morselli, Flores Zavala, E., *op. cit.*, p.36.

invariablemente, a la obligación coactiva que tiene el ciudadano frente al estado o cualquier entidad menor, de dar una parte de los ingresos que reciba, ya sean éstos productos de su trabajo o de su capital, coincidiendo igualmente en que el destino de estos ingresos serán para sostener la *vida pública* del estado, es decir, para que el propio estado se mantenga y para crear los medios suficientes para satisfacer las necesidades de los ciudadanos.

Antonio Berliri, comenta respecto del impuesto que es; "la obligación de dar o de hacer, coactivamente impuesta por mandato de una ley o de un acto expresamente autorizado por ésta, en favor de un ente público, teniendo por objeto una suma de dinero o un valor sellado y no constituyendo la sanción de un acto ilícito, salvo que la sanción consista en la extensión a un tercero de una obligación tributaria."⁸

Como se ha señalado, el impuesto es una obligación coactiva, que se encuentra expresamente tipificada en una ley; el autor al sostener dentro de su propia concepción; *o de un acto expresamente autorizado por ésta*, pretende referirse a un acto jurídico, en virtud de que éste es el único que trae como consecuencia una sanción coactiva en caso de que no se cumpla, prosigue diciendo que este acto es a *favor de un ente público*, es decir, a favor del estado o de cualquier otra entidad pública autorizada para recibir la prestación. Acto seguido menciona

⁸

Antonio Berliri, citado por De la Garza, Sergio F., *Derecha Financiera Mexicana*, ed. Porrúa, México, 1992, 27a. edición, p.372

que tiene por objeto una *suma de dinero o un valor sellado*, dicho de otra manera, se entiende que la prestación que exige el estado tiene que hacerse en moneda nacional o se tiene que dar un bien, tratándose de una obligación en especie, como ya se ha dicho, generalmente esta obligación se cumple en dinero y no con bienes, cuando el propio concepto menciona; *y no constituyendo la sanción de un acto ilícito*, se refiere a que de ninguna manera es un delito el hecho de que el estado exija de manera coactiva el impuesto, siempre y cuando éste se encuentre fundado en la ley.

Héctor Villegas, explica su concepción; "el tributo exigido por el estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponible, siendo estos hechos imponible ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado."⁹

Villegas manifiesta un concepto incompleto debido a que no expone la finalidad del impuesto, cuando menciona que, *el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponible*, el autor se refiere a que el impuesto lo impone el estado fundándose en una ley, y ésta será la que indique que personas estarán sujetas al pago del impuesto, acto seguido el mismo autor comenta; *siendo estos hechos imponible ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado*, hace notar que cada imposición por parte del estado, fundada en una ley no tiene nada que ver con las actividades que el estado realiza, en relación a los ciudadanos que

⁹ Héctor Villegas, citado por De la Garza, Sergio F., *ibidem*, p.372

vivan en éste.

Bielsa, define el impuesto como; "la cantidad de dinero o parte de la riqueza que el estado exige obligatoriamente al contribuyente con el debido objeto de costear los gastos públicos."¹⁰

Cuando este autor indica que el impuesto es *la cantidad de dinero o parte de la riqueza que el estado exige obligatoriamente al contribuyente*, lo hace de manera certera en razón a todo lo que se ha citado con anterioridad a este concepto, dicho esto, Bielsa hace notar que la prestación a favor del estado llamada impuesto, se hace en dinero (moneda de circulación nacional) o el ciudadano da un porcentaje del capital que posea (que constituya parte de su riqueza personal); en cuanto al *valor sellado*, este autor se refiere a una obligación no solo de dar sino también de hacer, es decir, en el caso del impuesto del timbre la obligación tributaria se constituía en un valor timbrado; por último, la definición menciona que el objeto del estado es *costear los gastos públicos*, esto es, que la razón por la cual el estado exige esta prestación es en virtud de poder sufragar los gastos que él mismo genere y crear los servicios públicos suficientes para satisfacer las necesidades de los ciudadanos.

Para Fleiner, los impuestos son; "prestaciones que el estado u otras corporaciones de Derecho Público exigen en forma unilateral y de

10 Bielsa, Citado por Margain Monautou, E., *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, ed. Porrúa, México, 1991, 10a. edición, p.71

una manera general a los ciudadanos para cubrir necesidades económicas."¹¹

Se puede notar, que esta definición también coincide con las anteriores, en razón, a que el autor de este concepto utiliza elementos similares a las definiciones antes expuestas, por ejemplo, cuando se habla de *prestaciones que el estado u otras corporaciones de Derecho público exigen en forma unilateral*, se hace referencia a lo que ya tan ampliamente se ha explicado en conceptos anteriores, es decir, el estado exige la prestación de manera unilateral en virtud del derecho que éste tiene de obligar al ciudadano mediante su poder coactivo, en la segunda parte de la definición utiliza dos elementos más, el primero es el impuesto exigido de manera *general a los ciudadanos* y el segundo es la finalidad del mismo que es *cubrir las necesidades económicas del estado*; que dicho en otras palabras; significa que para que el estado como tal subsista necesita de los recursos económicos suficientes para poder satisfacer sus propias necesidades y la de los gobernados.

Después de haber hecho un análisis de algunas concepciones doctrinales, se hará en la misma forma el análisis de algunas concepciones legales, para que de la misma manera se puedan establecer semejanzas y diferencias existentes entre cada una de las definiciones.

11

Fleiner, citado por Margain Manautou, E., *op. cit.*, p.77

El Código Fiscal de la Federación de fecha 30 de diciembre de 1938, definía al impuesto en su artículo segundo, como; " las prestaciones en dinero o en especie, que el estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal".

Esta primera tipificación legal del impuesto, coincide con los doctrinarios, por que nos hace saber que éstos están en completo acuerdo con la misma, en razón a que todos los elementos que menciona esta definición, son los mismo a los utilizados con anterioridad, es decir, esta conceptualización maneja al impuesto como una *prestación en dinero o en especie*, de la misma manera en que lo hacen Gerardo Gil Valdivia, Eheberg, Gastón Jéze y Fleiner; acto seguido se menciona que *el estado fija unilateralmente el impuesto*, es decir que el estado, dotado de su poder de mando, puede exigir el impuesto sin dar dar a cambio una contraprestación; este fundamento también lo sostienen Valdivia, Eheberg, Villegas y Fleiner; la definición prosigue diciendo que el impuesto tiene *carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal*, es decir; el impuesto será obligatorio siempre y cuando esté contenido en una ley, y lo será para aquellas personas cuya situación sea igual a la que señale la ley como hecho generador del crédito fiscal; esto lo sostienen de igual manera Gil Valdivia, Gastón Jéze, Leroy Beaulieu, Antonio Berliri, Héctor Villegas, Bielsa y Fleiner; así pues, se puede decir que lo único que no contempla esta definición es el objeto o el fin para lo cual fue creado el impuesto,

aún cuando éste ha sido creado considerado por la mayoría de los doctrinarios.

En el Código Fiscal de la Federación de 1967, se definía también en el artículo segundo al impuesto como; "las prestaciones en dinero o en especie, que la ley fija con carácter general y obligatorio a cargo de personas físicas o morales para cubrir los gastos públicos."

En realidad esta concepción pretende significar lo mismo que la que le antecede, con la diferencia de que es un poco más explicativa en cuanto a la manera de manejar el mensaje, que se torna un poco menos técnico que el anterior; a casi treinta años de diferencia en tiempo, no hay tal en cuanto al fondo de la concepción misma, solo cambian términos técnicos como ya se ha señalado. Las definiciones concuerdan en que los impuestos son *prestaciones en dinero o en especie*, en la primera se dice que es *el estado* y en ésta definición anotan que es *la ley* quien fija con carácter *general y obligatorio* el impuesto, éste se fija, dice la primera concepción; *a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala*, en tanto que la segunda dice que *se fija a personas físicas y morales*. La única diferencia de fondo que se puede señalar es que en la definición del año de 1967, si se menciona la finalidad del impuesto, siendo ésta, *la de cubrir los gastos públicos*.

En el Código Fiscal de la Federación vigente a partir del 1o. de enero de 1983, igualmente en su artículo segundo, pero esta vez en la fracción primera, unifica la definición del impuesto cambiando el

término por *contribución*, del mismo modo prevee una situación jurídica y de hecho quedando como; "impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas a las señaladas en las fracciones II, III y IV." (que son aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos).

Esta concepción, en el fondo también entraña lo mismo que las anteriores definiciones legales, se hace una clasificación más detallada de las contribuciones, y entre ellas está anotada la definición de impuesto. Este tiene exactamente los mismos elementos jurídicos que contienen las anteriores concepciones legales, es decir, el impuesto se establece por ley, el cual deben de pagar personas físicas y morales, aún cuando también están obligadas al pago del impuesto las entidades sin personalidad jurídica; ésta definición de impuesto es concebida por medio de la exclusión, cuando señala, "*.. que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.*"; es decir, lo que no se tipifique de acuerdo a los siguientes tres conceptos que señala dicho artículo, será impuesto, por lo que en esta concepción legal no son anotados expresamente todos los elementos que debe de contener el mismo, en consecuencia las personas físicas o morales, se tienen que encontrar en la situación jurídica que la misma ley está señalando como hecho generador para que el impuesto sea legal, aclarando que debe ser distinta la situación a las demás fracciones del artículo segundo.

Para dar término a este apartado y después de haber expuesto los puntos de vista de algunos doctrinarios de la materia, así como algunas concepciones legales; de lo que significa la palabra impuesto, se señalaran los elementos más utilizados tanto por los autores como por la ley, siendo tres las características más importantes a saber;

En primer lugar; generalmente todas las definiciones marcan la exigibilidad que impone el estado a una persona física o moral; toda persona que obtenga una riqueza tiene la obligación de entregar una parte de la misma al estado, siendo ésta una prestación por lo regular en dinero.

En segundo lugar; esta parte de la riqueza que el contribuyente tiene que entregar al estado debe estar de acuerdo al caso, la medida y el modo, establecida en la ley. Es importante mencionar, aún cuando no todos los autores citados lo mencionen, que al estar el impuesto establecido por ley es completamente exigible de manera coactiva por parte del estado.

En tercer y último lugar; el impuesto tiene por objeto satisfacer las necesidades colectivas de la población en general, es por eso que varios de los autores de las ya mencionadas definiciones, afirman que no hay contraprestaciones directas al individuo (persona física o moral), siendo así, siempre se tendrá una visión colectiva cuando se hable de la finalidad del impuesto porque abarca tanto al estado que es quien gracias a los impuestos funciona, como a sus gobernados, que son los que directa o indirectamente gozan de los beneficios de los servicios públicos.

1.3. LA RENTA

La palabra *renta*, proviene del latín *reddita*, que significa utilidad o beneficio que rinde anualmente una cosa o lo que de ella se cobra¹².

La Renta, en sentido amplio, son los cobros de los individuos, (salario, jornal o sueldo) sociedades (dividendo) o del mismo gobierno (renta nacional), en un periodo determinado de tiempo, que se derivan del trabajo de los individuos o de la propiedad de los factores de la producción (capital, trabajo y naturaleza o tierra). En sentido estricto, la renta y los cobros monetarios no son lo mismo. Económicamente hablando la renta está estrechamente unida a la producción y a la creación de la riqueza en forma de bienes y servicios. Cuando se le fija un precio, el valor de la producción mide la renta monetaria que no es necesariamente idéntica a los cobros monetarios que representan el intercambio de algún tipo de activo, título sobre riqueza, etc., por ejemplo, una persona que especula con el negocio de la construcción, crea riqueza (renta) con el trabajo diario en la construcción de una casa; cuando finalmente vende la casa, a cambio de dinero, intercambia simplemente activos.¹³

La renta es una fuente normal de los impuestos, está constituida esencialmente por los ingresos en moneda o en especie, que provengan

¹² véase, Gil Valdívila, Gerardo; *Diccionario Jurídico Mexicano*, ibidem p.2785

¹³ véase, Seldon, Arthur y Pennance, F.C.; *Diccionario de Economía*, ed. DIKOS-TAU S.A., Barcelona, 1986, 4a. edición, p.1242

del patrimonio personal o de las actividades propias del contribuyente, o de la combinación de ambos, como es el caso del ejercicio de una profesión.

La renta tiene la característica de ser susceptible de renovarse, al provenir normalmente de una fuente productora, como el capital o la actividad personal, aun cuando hay casos en los que no tiene periodicidad, otra característica de igual importancia es que se encuentra económica y jurídicamente a disposición del beneficiario, que puede disponer libremente de ella.¹⁴

Estas características se muestran interesantes porque se entiende que para que exista una renta, se necesita el elemento de renovación, es decir; los ingresos que obtenga el estado no van a cesar, se van a ir reemplazando con los diferentes contribuyentes que obtengan ingresos personales o producto de las actividades propias de los mismos, o de la combinación de ambos, atinadamente, se menciona que dentro de la renta no existe la periodicidad, dicho de otra forma, no se puede estar seguro de que el contribuyente obtendrá un ingreso regular, así pues; al no obtenerlo se puede decir que no siempre habrá una renta. Se menciona que la renta se encuentra a disposición del beneficiario, que en este caso será y es el estado, tanto económicamente como jurídicamente, lo que quiere decir que el estado tiene la facultad legal de disponer de esta renta a su entera satisfacción y según sus necesidades.

14

véase, Flores Zavala, E., *op. cit.*, p.125 y sigs.

La clasificación que hace el maestro Flores Zavala, divide a la renta en cuatro tipos distintos;

1. Renta bruta
2. Renta neta
3. Renta Libre
4. Renta legal

La primera; es aquella que se considera sin deducción alguna, la segunda; es aquella en la que se deducen los gastos que requiere la producción de esa renta, la tercera; es la que da al individuo, después de deducir, no solo los gastos de obtención de la renta, sino también las cargas de todas clases que pueden pesar sobre ella, por último, la renta legal; es la que se obtiene de deducir de los ingresos totales únicamente los gastos que autoriza la ley.¹⁵

Para gravar la renta de un individuo, se debe de tener en cuenta la naturaleza diversa de ésta, por lo que también se puede clasificar en; *renta fundada* y en *renta no fundada*. La primera es la que proviene del capital y la segunda proviene del producto del trabajo sin que se tenga una base patrimonial, resulta lógico que no pueden ser gravadas en la misma forma porque la renta fundada es mucho más segura y permanente, los que gozan de ésta pueden disponer de la totalidad de su renta, en tanto que los que perciben la renta no fundada, deben de reservar una parte de esa renta para posibles contingencias futuras.

15 véase, Flores Zavala, E., *Op. Cit.*, p.125 y sigs.

Dentro de la renta legal se puede coincidir o tener una aproximación con la renta bruta o con la renta libre, según el tratamiento que a cada caso le haya dado el legislador. En realidad, siempre hay una renta que se determina por las reglas legales, porque el legislador no deja que el contribuyente tenga la libertad para determinar al arbitrio de éste el ingreso gravable.¹⁶

El concepto de renta en materia fiscal es el más importante para el impuesto que recae sobre el ingreso global, en este caso se trata del Impuesto sobre la Renta. El concepto de renta personal se entiende como la suma algebraica del consumo de una persona, más el incremento del valor de su patrimonio durante un periodo determinado de tiempo.¹⁷

La renta gravable puede ser periódica, regular, de fuente permanente o bien ocasional y de fuente no permanente; y como regla general, el impuesto se calcula tomando en cuenta la renta anual de los causantes.

En este mismo orden de ideas, el Impuesto Sobre la Renta, tiene la necesidad de gravar la riqueza en formación, la renta se constituye generalmente de los ingresos del contribuyente, ya sea que provengan de su trabajo, de su capital o de la combinación de éstos.

¹⁶ véase, De la Garza, Sergio F., *op. cit.*, p. 393

¹⁷ Haig y Simons, citado por Gil Valdivia, G.; Diccionario Jurídico Mexicano, *op. cit.*, p.2785

1.4. OBJETO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Uno de los aspectos básicos para el análisis de cualquier tema, es el hecho de cuestionar el motivo particular para lo cual fue creado, esto es; el hecho de conocer la finalidad u objeto de la instauración del Impuesto Sobre la Renta, es completamente necesario para el estudio que se pretende hacer en esta tesis.

Por consecuencia, después de haber expuesto una gran variedad de definiciones doctrinales y legales, se puede llegar a una sola conclusión, el objeto particular del Impuesto Sobre la Renta es; *gravar los ingresos de una persona física o moral que sean producto de un capital, del trabajo o de ambos a la vez; siendo éste gravámen la mayoría de las veces en dinero, todo esto con la única y particular finalidad de cubrir los gastos públicos y satisfacer las necesidades colectivas,* aun cuando éste último elemento no haya estado señalado en todas las definiciones que se mencionan al principio del tema.

Legalmente se puede encontrar el fundamento no solo del Impuesto Sobre la Renta, sino de cualquier otro impuesto, en el artículo 2, párrafo primero del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice; "Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto, sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico."

En la primera parte de este primer párrafo, se fundamenta el objeto (como finalidad) de la Ley fiscal, y por supuesto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta cuando el texto refiere; "... conforme a las leyes fiscales respectivas ..."; obviamente esto no solamente está dispuesto en virtud del Impuesto sobre la Renta, sino de todas las demás contribuciones, porque la peculiaridad particular del Impuesto Sobre la Renta, es gravar los ingresos por capital, por trabajo o por ambos, pero la finalidad es la misma de todos los demás impuestos, esto es, contribuir para los gastos públicos del estado.

CAPITULO SEGUNDO

CAPITULO SEGUNDO

ANTECEDENTES HISTORICOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN

EUROPA Y AMERICA

INTRODUCCION

A través de la historia ha habido diversos tipos de sistemas fiscales , atendiendo a ciertos fundamentos socioeconómicos y con una estructura ideológica; de una manera mas concreta los sistemas fiscales de los países industrializados, de los países en vías de desarrollo así como de los países socialistas.

No es una coincidencia que los países industrializados, como es el caso de Inglaterra, Francia y Estados Unidos, sean reconocidos como democracias , cuya representación popular forma parte del ejercicio del poder político a través de una monarquía constitucional o de un sistema presidencial fuerte. Estos regimenes politicos están sustentados en economías sumamente desarrolladas, con fuertes actividades secundarias y terciarias que generan una producción elevada debida a sus organizaciones y administraciones complejas.

De esta manera, tales regimenes politicos han propiciado un sistema fiscal que se distingue fundamentalmente por su "alto rendimiento", por su "estructura equilibrada" y por su "administración sofisticada". El rendimiento fiscal, es decir, la relación entre la recaudación y el producto nacional bruto, tiene en los países

Industrializados un porcentaje promedio del 30%, descansando principalmente el impuesto directo sobre la renta (personas físicas y morales), como es el caso de Inglaterra y Estados Unidos y en el impuesto indirecto al valor agregado, como es el caso de Francia. La imposición sobre el capital reviste también una importancia considerable.

Esta diversificación de la estructura fiscal, así como su alto rendimiento, es atribuido en los países industrializados a un juego de partidos políticos llevado en el marco del Parlamento o del Congreso hace más de un siglo. En el seno del poder legislativo se ha manifestado en esos países (Inglaterra, Francia o Estados Unidos) la voluntad del pueblo para votar por los impuestos más justos en acorde con la capacidad contributiva de los gobernados. En un sentido más amplio, en los países industrializados de referencia, con un sistema de separación de los poderes ya sea presidencial, bipartidista o parlamentario, han dado al impuesto un papel de redistribución de la riqueza preponderante. La revolución Keynesiana definió este papel tomando carta de naturalización en los Estados Unidos de América.

El poder parlamentario netamente con la activa participación de los partidos políticos, tanto en Francia, como en Inglaterra, está fuertemente ligado a la democracia de estos países industrializados. Tanto es así que incluso son los impuestos la punta de lanza de la transformación del papel económico del Estado desde fines del siglo pasado. Hoy en día, los votos a favor de ciertas medidas fiscales son

en cierto modo un reflejo de las estructuras políticas existentes y fijan la ruta ideológica de la clase social dominante.

La alternancia en la dirigencia política, como interpretación genuina de la realidad económica y social, ha dado a los hombres que dirigen las finanzas nacionales una preminencia indiscutible que no se puede soslayar. En Inglaterra, el Ministro de Finanzas es ante todo una especie de vice-primer ministro; por lo que esta situación lo coloca en una posición de influencia política que sabe aprovechar adecuadamente introduciéndola en el ánimo del Primer Ministro al momento de una decisión financiera importante. Francia ha tenido en el Ministro de Finanzas a un funcionario de posición política privilegiada.

Las estructuras políticas de los países en vías de desarrollo han modelado también un tipo particular de sistema fiscal. Dentro de esta perspectiva se puede hablar en primer término de una diversidad de regímenes que tales países han adoptado atendiendo a su ideosincracia y a su estructura socioeconómica. Los países en vías de desarrollo se muestran localizados, principalmente en el continente africano y en el americano, uno de los casos concretos es México.

Con una herramienta política y basamentos en una estructura socioeconómica pobre en cuanto a su ingreso *per capita*, los países en vías de desarrollo tienen una actividad industrial que está polarizada por el comercio exterior y por todo tipo de empresas transnacionales

que, aparte de dominar los adelantos científicos y tecnológicos, envían gran parte de sus ganancias a sus matrices, con sede en los países desarrollados. Además no puede soslayarse, el tremendo endeudamiento a que están sujetos por parte de la banca mundial y que ahoga las finanzas públicas nacionales por el costo que esto representa. Lo anterior ha propiciado un sistema fiscal de bajo rendimiento, con un equilibrio orientado preponderantemente hacia los impuestos indirectos y por ende, con una administración deficiente por el alto grado de corrupción y evasores al fisco.

Se dice que en los países en vías de desarrollo el rendimiento fiscal es bajo, porque este asciende a tan solo el 15% en promedio. México en este aspecto y en otros, constituye una excepción que no se puede dejar de subrayar. La presión fiscal asciende en nuestro país a alrededor del 30%; por otra parte, los impuestos preponderantes en esos países son los del consumo o los orientados a la imposición al comercio exterior, esto es, a los derechos de aduana. Este tipo de imposición representa el 65% de los ingresos totales. México, igualmente, no se acomoda a este esquema que caracteriza a los países en vías de desarrollo ya que en este país el impuesto sobre la renta constituye el de mayor ingreso asciende éste al 9.9%. En suma, la administración fiscal es deficiente en los países de referencia porque es una consecuencia directa del atraso cultural y social que viven esas naciones.¹⁸

18

véase, Roséndez Muñoz, Eduardo; *Política e Impuestos*, ed. Miguel Ángel Porrúa, México, 1989, 1a. edición; p.22 y sigs.

Un estado autoritario, generalmente "presidencialista", dentro de los países en vías de desarrollo, da la voluntad política suficiente para preservar ciertos intereses que el impuesto sobre la renta o el impuesto sobre el capital pretendería gravar. Más concretamente, la ausencia de un poder legislativo o parlamentario (por la casi anulación de una verdadera oposición política) autónomo favorece casi automáticamente a una fiscalidad generalmente benigna para los detentadores de altos ingresos; o lo que es lo mismo, hacer descansar en la masa no organizada políticamente o alineada bajo un partido único, la imposición indirecta al consumo. Igualmente, dada la preservación de los grandes intereses financieros que sostienen esos regímenes políticos, existe el interés deliberado de gravar a la clase media a través de su carácter cautivo y difuso políticamente considerado. En contrapartida y a manera de favorecer al otro lado del sostén político se beneficia grandemente a las clases rurales, quienes se encuentran exentos de carga fiscal.¹⁹

El desarrollo en Europa en el siglo XVII y primera mitad del siglo XVIII, comprenden netamente el fin del periodo del resplandor de la monarquía absolutista de Luis XIV a Luis XVI. Este periodo terminó abruptamente con la Revolución Francesa en 1789, señalando así el advenimiento de la sociedad burguesa y capitalista. La característica esencial de este periodo en términos fiscales es la de haber establecido y fomentado la proliferación de los impuestos llamados

19

véase, Reséndez Muñoz, Eduardo, *ibidem*, p.22 y sigs.

analíticos, favoreciendo grandemente a los fuertes poseedores de fortuna, en detrimento del pueblo.

El siglo XVII y la primera mitad del siglo XVIII, representan para las ideas políticas la era de las grandes ideas absolutistas monárquicas, pero también la de las grandes reformas y la de las grandes revoluciones que hicieron cimbrar el mundo por las consecuencias sociales y económicas.

Así pues, el siglo XVII representa el apogeo de la monarquía, netamente con el monarca mas representativo del absolutismo como fue el Rey de Francia, Luis XIV, "El Rey Sol".²⁰

La incapacidad política de la monarquía, motivada por la profunda crisis financiera, va a tener como consecuencia la revuelta de la burguesía que obligó a Luis XVI a convocar a los Estados Generales, para defender sus privilegios.

Sin embargo el Tercer Estado, representado por la burguesía, demandaba ya igualdad frente al impuesto y no iban a cesar de reclamar sus derechos, presionado por la crisis económica, social e institucional resultantes de las ideas absolutistas.²¹

La Revolución Industrial que tuvo su esplendor en los primeros

20 véase, Reséndez Muñoz, E., *Op. Cit.*, p.29

21 véase, Reséndez Muñoz, E., *Op. Cit.*, p.45

años del siglo XIX, es un hecho netamente económico. Como tal tiene mucho que ver, por haber dado nacimiento al capitalismo; con las ideas que influyeron en el manejo de las finanzas públicas, al condenar severamente la proliferación de los impuestos indirectos.

Sin embargo la Revolución Industrial, que nació en Inglaterra dio pie también a que, por las ideas políticas imperantes, en referencia al liberalismo concebido como la ideología de la clase burguesa que se benefició con la Revolución Francesa; tuviera una gran capacidad financiera el Estado; o dicho de otro modo, se facilitó la implementación de un sistema fiscal conforme a los intereses económicos de clase, que derivados del desarrollo industrial, se ligaron profundamente al poder político.

A fines del siglo XVIII y a principios del siglo XIX Inglaterra era ya un país en pleno desarrollo industrial, cifras estimadas hablan de 60 000 tejedores manuales en 1820, para descender brutalmente a 24 000 en 1844. En contrapartida, los obreros textiles pasaron de 10 000 a 150 000 durante el primer periodo, al darse este fenómeno la población urbana crecía en detrimento del campo; por consiguiente, la estructura de clases se modificaba también: los campesinos y los terratenientes cedieron su lugar a otras dos clases representadas por la burguesía y el proletariado, de las que en posición desigual, la primera se imponía a la segunda, promoviendo un tipo de impuesto acorde con sus nuevas actividades industriales y fuerza política.²²

22

véase, Reséndez Muñoz, Eduardo; *op. cit.*, p.72.

En este sentido, es Inglaterra el país más favorecido por las ideas políticas liberales que motivaron el desarrollo de una economía de mercado no vista antes. Las ideas políticas del siglo XIX permitieron ante todo el advenimiento de los regímenes constitucionales que dieron a las asambleas parlamentarias el derecho irrestricto de aprobar o rechazar los impuestos; es decir, la igualdad de los ciudadanos frente al impuesto. Todo empezó con la Revolución Industrial, la que concentró la maquinaria y por consiguiente las fábricas, en los distritos urbanos. Bajo una estrategia bien definida que la llevaría a implementar un sistema fiscal de tasas proporcionales, favoreciendo grandemente a la concentración del capital, la burguesía: destruyó los hilados y otros oficios derivados de las mujeres y niños de las familias agricultoras, y en segundo lugar la dedicación de todo el tiempo por los habitantes de las villas a oficios tan variados como la fabricación de relojes, la fabricación de carros y furgones, los curtidos, la molinería la fabricación de cerveza, la talabartería, la zapatería, la sastrería y la gran industria nacional de tejidos de paños.

El *laissez faire* fue el marco económico que dió a la Revolución Industrial la libertad necesaria para crear una nueva armazón social y política; en sus inicios, los reformistas representados por Bentham, creyeron que el nuevo marco de la transformación industrial requería ante todo "la reducción de impuestos y una menor intervención del Estado"; es por eso que tal vez, en 1816, el gobierno de Inglaterra renunció al impuesto sobre la renta y no fuese una coincidencia que éste estaba destinado a gravar a los capitalistas que tenían el

respaldo de los hombres que detentaban el poder político.

Empero, la burguesía liberal nacida de la Revolución Industrial, con todo y que defendieron sus intereses individuales por oposición a los de la clase trabajadora, representa una corriente progresista al expresar su oposición al yugo feudal aristocrático, dando cabida a una nueva organización estatal. La burguesía al representar las ideas liberales, promueve la bandera de un nuevo esquema económico que rechazó los privilegios fiscales del feudalismo aristocrático dando lugar a un sistema impositivo de gran recaudación para el Estado.

El siglo XIX se caracteriza, por lo que se refiere a los progresos alcanzados por las ideas políticas, como el del liberalismo y el del nacimiento del socialismo como respuesta a la situación obrera en Inglaterra, de esta manera, se modeló otro tipo de imposición con base en una nueva estructura política.

El liberalismo, como evolución política, es favorable a la recaudación impositiva, dada la transformación económica propiciada por la Revolución Industrial; como régimen político, el sistema liberal se caracteriza por ser una monarquía parlamentaria, esto es, por un gobierno responsable ante el Parlamento compuesto por dos Cámaras. La burguesía liberal reclamó y obtuvo para sí, la supresión de las trabas a la libre competencia, como las concesiones y peajes, e igualmente aranceles, la no intervención del Estado en los monopolios industriales y la adopción de un nuevo derecho comercial. Con estas

conquistas políticas, sociales y económicas el liberalismo triunfó en Europa occidental.²³

El liberalismo como bloque político y económico, apuntaló a la corriente que favoreció al Estado conservador y proteccionista de la riqueza y la propiedad. En consecuencia se empezó a configurar también un régimen fiscal apropiado a la burguesía liberal detentadora del poder político, lo que desplazó a la aristocracia, sucumbiendo así en forma definitiva ante el empuje de la nueva era industrial.

Partiendo de los profundos cambios constitucionales innovados en los parlamentos a raíz del voto de los impuestos por los partidos de tendencia liberal, los estados europeos comenzaron a ver crecer sus presupuestos en forma vertiginosa. Los gastos por administración de hospitales, escuelas, gendarmería, servicio postal y en general el pago a la burocracia, empezaron siendo la primera razón que justificaron los nuevos presupuestos. Bajo esta política presupuestal es obvio suponer que la capacidad fiscal del nuevo estado liberal tendría que introducir cambios notorios, ya que el recurso al crédito no podía ser permanente, sobre todo debido a los intereses cada día más caros. La necesidad, pues, de recursos propios y seguros resultaba imperiosa y éstos nacerían de eliminar en primer término los privilegios fiscales de la nobleza y el clero, quienes con el décimo y

²³ véase, Roséndez Muñoz, E., *op. cit.*, p.71 y sigs.

los derechos feudales habían hecho ya odioso el sistema impositivo vigente.

El nexo entre el régimen representativo y el aumento de la capacidad financiera del estado liberal a través de los impuestos, tenía en el fondo un basamento que no podemos soslayar, esto es, un espíritu económico favorable a incrementar la carga fiscal de los contribuyentes conforme a una característica esencial: la imposición indirecta.²⁴

A partir de 1870, los estados europeos ven instaurarse, en forma definitiva, el sistema parlamentario. La evolución de las ideas socialistas marcarán las estructuras políticas que verán nacer a un estado presionado por las masas obreras nacidas de la Revolución Industrial, quienes demandan mejores condiciones de vida. El sindicalismo será el sello característico de esta etapa en el desarrollo de las ideas políticas y nuevamente a esta evolución corresponderá una transformación en el manejo de las finanzas públicas, y en particular de los impuestos.

Pero a diferencia de la mutación política nacida de la Revolución Francesa (absolutismo/liberalismo), las ideas socialistas no van a desplazar al capitalismo como organización económica, el cual va a seguir con una evolución propia en materia impositiva. El movimiento

²⁴ véase, Reséndez Muñoz, E., *op. cit.*, p. 88 y sigs.

socialista a la voz de un impuesto igualitario, basará su influencia en un poder partidista tendiente a modificar la repartición de la riqueza por la vía de los impuestos a fin de favorecer a las masas laborales.

La transformación de las condiciones del proletariado dentro del sistema de constituciones escritas y asambleas representativas llevaría así a las ideas socialistas, en busca de los fines arriba señalados. En otro sentido al problema de la organización del estado, llegamos al problema de la actividad del estado, hacia la cual el socialismo encauzará todos sus esfuerzos para que los impuestos den lugar al sistema de la declaración y la inquisición fiscal que afectará mas a la clase burguesa que a los proletarios.

La evolución política desde mediados del siglo XIX a principios del siglo XX, compende principalmente las luchas por un impuesto más justo o más igualitario, siendo el resultado de estas corrientes políticas la introducción del *impuesto sobre la renta*.

Esta evolución política de mediados del siglo XIX, en cuanto al advenimiento de las ideas socialistas, tuvo sus antecedentes en los cambios políticos provocados por la Revolución Francesa y la Revolución Industrial, esto es, como la antítesis del liberalismo al que ya se ha referido en la parte precedente.

La palabra socialismo se maneja por primera vez en el periódico

francés *Le Globe* en 1832, atendiendo al reclamo por la simplificación fiscal, que se veía obstaculizado por la proliferación de los impuestos analíticos indirectos que empezaban ya a afectar la carga fiscal del proletariado.

La historia contemporánea del pensamiento socialista se sitúa desde principios del siglo XIX; así, la llamada imposición igualitaria modificó la estructura fiscal, con la introducción del impuesto sobre el ingreso global y el impuesto a las sociedades; así mismo, dentro de esta evolución política, el socialismo científico o marxismo, tiene un lugar fundamental, en materia financiera, la clase que detenta la preeminencia política utiliza sus poderes financieros, y en particular los impositivos, para dominar o ayudar a las otras clases sociales.²⁵

La evolución de las ideas políticas ha matizado, a lo largo de los últimos tres siglos, la política impositiva, como se ha visto ya en páginas precedentes. Desde mediados del siglo XIX, las ideas socialistas sembraron la semilla que desencadenó en toda Europa la adopción progresiva del impuesto sobre la renta. Paradojicamente, la Revolución Industrial no trajo por sí misma una distribución de la carga fiscal que favoreciera a la clase obrera la cual cada día se daba cuenta de las graves injusticias sociales, que tenía que soportar por una casi nula redistribución del ingreso. El impuesto sobre la

²⁵ véase, Roséndez Muñoz, E., *op. cit.*, p.126 y sigs

renta iba a favorecer a las masas populares con el lema de: "Hagan pagar a los ricos."

En este sentido, los capitalistas del último cuarto del siglo pasado consideraron que era mejor ceder a las presiones sociales populares con el fin de mantener a salvo sus empresas y continuar con una producción abundante que les redituaba grandes ganancias. Desde luego que los sindicatos y los partidos políticos que habían tomado como suyas las ideas socialistas tuvieron un papel preponderante en esta evolución fiscal

La imposición directa sobre la renta de inspiración socialista, tiene que ver con la evolución del impuesto en los países europeos, principalmente en Francia e Inglaterra y posteriormente en los países de América. El juego parlamentario, conforme a la ortodoxia política de partidos como fuente de influencia en las decisiones gubernamentales, es la característica esencial del cambio fiscal europeo. Por su parte el marco netamente constitucional que dio nacimiento a los países de América sentó las bases para una fiscalidad directa a la altura de sus aspiraciones democráticas y populares.²⁶

26

véase, Reséndez Muñoz E., *op. cit.*, p.148 y sigs

2.1. INGLATERRA

La Inglaterra de fines del siglo XIX muestra al mundo diferencias sociales y económicas que el proceso industrial configuró , pero que gracias a la evolución político-constitucional y a través del impuesto sobre la renta, dieron un nuevo aspecto al desarrollo del capitalismo. También se puede afirmar que entre 1885 y 1906 la evolución de las ideas socialistas tomaron un derrotero distinto a todo lo previsto y es en Inglaterra donde se marca el rumbo que dichas ideas habrían de tener en el siglo XX. La reorganización de las finanzas públicas en ese país fueron lo suficientemente agresivas, para establecer en forma definitiva el impuesto sobre la renta, cuya inspiración fue eminentemente socialista.

El socialismo preconizado por Karl Marx y Federico Engels, llamado "científico", anunciaba la victoria del proletariado como consecuencia y resultado de un proceso histórico-económico. Sin embargo, Inglaterra presentaba más la cara de una sociedad descentralizada con cooperativas, sociedades industriales y agrícolas, bajo el soporte administrativo de un esquema profundamente liberal.

Marx, en su *Manifiesto Comunista*, publicado en Londres en 1848, profetizaba que el desarrollo del capitalismo dividiría a la sociedad en burguesía y proletariado. Esta evolución social tampoco llegó a cumplirse; incluso Inglaterra presenta el único caso en el mundo en donde se empezó a hablar del impuesto sobre la renta desde 1799, por

la influencia de los revolucionarios franceses que hablaban de injusticia "social", no dando lugar así a la brecha entre burguesía y proletariado tan anunciada por Marx.

Las antiguas clases dominantes recibieron el apoyo de nuevas fuerzas que ocasionaron la desintegración de la burguesía en una serie de grupos de intereses sociales y políticos muy diversos, favoreciendo la supervivencia de estructuras sociales pre-industriales; aunque "el clásico programa liberal del estado de derecho y de los derechos humanos no constituía ya una base unificadora para la acción política y social de la burguesía.

Marx tampoco acertó cuando señaló que la concentración progresiva del capital "mataría a muchos capitalistas". Los capitalistas siguieron en aumento y también la clase media, la que comenzó a crecer aún más que el proletariado. El "empobrecimiento de las masas" pronosticado por Marx también falló de una categórica realización como paso hacia la "dictadura del proletariado". Los salarios de los obreros, si bien es cierto que no fueron decorosos al principio del desarrollo industrial, mejoraron bastante después de 1789. Cosa distinta sucedía en Rusia, en donde la situación de los obreros era completamente desastrosa; quizá por ello la fiscalidad tomó su propio matiz, y hoy se habla de sistemas fiscales de los países en vías de desarrollo y sistemas fiscales de los países capitalistas.

La lucha por el nacimiento del "income tax" nacería de la lucha

parlamentaria entre la Cámara de los Comunes representada por el Partido Liberal, que adoptó el papel de la "izquierda", y la Cámara de los Lores. Inglaterra sufría una transformación que además de ser constitucional-liberal, obedecía también a la extraordinaria expansión de sus colonias, es decir a la penetración económica de los territorios que estaban en vías de desarrollo: el imperialismo como forma de dominación política, por lo que razones fiscales no faltaban para justificar también el dominio inglés ultramarino. Se liberaba al contribuyente inglés de una carga financiera que iba a ser soportada por un súbdito hindú o egipcio, atenuando la presión social interna. Paralelamente los productos venidos de las colonias sufrían gravámenes a través de los impuestos aduaneros, para no afectar a la masa popular. En 1806, los conservadores reclamaban aumentar esos impuestos tanto para los productos agrícolas como para los productos manufacturados.

Se realizaba así la concentración del capital en pocas manos, era ya inaplazable gravar con el *impuesto sobre la renta*. Sin embargo, la argumentación capitalista-financiera reclamaba invertir en el exterior a falta de una demanda interior frenada por el decrecimiento de los ingresos de la gran masa. Por esta razón el imperialismo inglés de la época creció aun a pesar de que los gobiernos daban facilidades a los inversionistas para fomentar la actividad económica interna, en base a una política arancelaria proteccionista y discriminatoria que los hacía competitivos.

La evolución de las formaciones políticas, iban a conducir a Inglaterra hacia un país más democrático y más justo en lo fiscal mediante un cambio profundo en el juego legislativo parlamentario: la pérdida del derecho de rechazar proyectos de ley puramente financieros atribuida a la Cámara de Lores. Como ya se ha señalado, el movimiento inglés constituye una historia aparte en el desarrollo de las demandas sociales, y en especial las fiscales, en el marco ideológico marxista. es importante hacer mención de la política fiscal socializante de fines del siglo XIX que dió vida al reconocimiento de un mínimo de derechos para ser exonerado por el impuesto directo sobre la renta en beneficio de las familias numerosas, y la discriminación de tasas de ingresos del trabajo en detrimento de los ingresos del capital; además el gravar menos a los artículos de consumo popular que a los de lujo, no puede mas que tener una inspiración social.

En efecto, el régimen político británico, a fines del siglo pasado sufre una modificación radical, cuya manifestación financiera fue la más sobresaliente. La historia política inglesa de todo el siglo XIX registra la lucha constante entre dos partidos que se alternan en el poder: los conservadores y los liberales. En forma paralela y precisando, desde 1830 el problema fiscal comenzó a ser discutido acaloradamente, en particular en 1832 después de una reforma electoral, el parlamento rechazó un estudio que proponía gravar el capital con la votación de 221 contra 155. Se recuerda incluso que en 1816 se había abolido un cierto tipo de impuesto sobre la renta que desde 1799 se encontraba en vigencia, pero que nunca gozó de

"simpatías" dada la situación progresiva de la industrialización.

En 1838, se presentó al Parlamento una petición llamada "Carta del Pueblo" pidiendo que el voto fuera realmente popular, que no se necesitaran bienes de fortuna para ir a las elecciones y que los diputados se renovaran cada año. El movimiento abortó en 1843 pero lo que es significativo es el hecho de que en el año siguiente de 1842 se reestableció el *income tax*, aunque sin la progresividad requerida para este tipo de imposición. Sin embargo, desde el punto de vista de la influencia política, los conservadores se anotaron un triunfo indiscutible, yendo incluso en contra de su tendencia; pero es perfectamente explicable dada la presión obrera sindical que reclamaba una mejor distribución de la riqueza. El paso definitivo al que se ha hecho referencia, es decir; el que marcaría la diferencia financiera progresista constitucional aún tardaría tiempo, y en ella, los liberales jugarían el papel preponderante. En esta época la política estaba enlazada a dos consideraciones políticas; la necesidad de elevar los impuestos en condiciones donde el impuesto predial era la principal fuente de ingresos y donde el *impuesto sobre la renta* era una novedad por la guerra; dada la necesidad de proteger los intereses británicos para que en caso necesario la Marina estuviera fuerte.

Debe atribuirse a *Robert Peel*, a la sazón presidente del Consejo ser el autor del reestablecimiento del *income tax*. De tendencia conservadora, Peel era progresista y se había distinguido por haber inducido a la reforma del Código Penal, pero sobre todo por haberse

pronunciado en forma sistemática por la supremacía del Parlamento sobre el rey.

Con gran astucia financiera, Peel había señalado que el meollo de las finanzas públicas inglesas consistía en reducir los derechos de aduana, lo que en términos económicos globales estimularía a la industria volviéndose más competitiva al igual que el comercio. Así con una plataforma industrial sólida, la implementación del *Income tax* no tendría problema de soporte en cuanto a la base gravable, lo que redundaría en beneficio de la clase obrera, tan afectada por los impuestos al consumo. Por otra parte, los ingresos del *Income tax* garantizarían abatir el déficit del presupuesto que amenazaba con hacerse crónico. La Ley de 1842 reestableció así el *Income tax* concediendo a esta estrategia financiera la posibilidad de salvaguardar a las instituciones políticas británicas de la crisis política de 1848 a la que ya tanto se ha hecho referencia.

Consecuentemente Robert Peel supo interpretar a las clases trabajadoras que buscaban su emancipación política, dándoles mejoras económicas y sociales; su papel como gran maestro de las finanzas públicas fue trascendental. Peel entendía de hacienda y comercio y pertenecía a la clase media por su origen y simpatías; él fue el que revivió el impuesto sobre la renta y con su ayuda redujo y abolió los derechos de importación sobre muchos artículos, con excelentes resultados para el comercio de Inglaterra.

En las décadas subsiguientes a éste personaje, las principales cuestiones domésticas eran las finanzas y los impuestos; por ello dentro de la evolución política de Inglaterra, se ve un manejo financiero sano en cuanto a su racionalidad y control. Años más tarde la política inglesa se vió fuertemente sacudida por la fiebre del imperialismo. Los conservadores tomaron esta bandera y acusaron sistemáticamente a los liberales de oponerse a la grandeza de Inglaterra. Esta situación provocó una alternancia en el poder, es en esta época, entre 1874 y 1892; que se introduce la progresividad en el impuesto sobre las sucesiones así como las reformas del "income tax" dando más exoneraciones, a fin de favorecer a las clases populares y propiciar la inversión privada.

De 1895 a 1905, los conservadores se mantuvieron en el poder sin ninguna trascendencia particular que no fuera la guerra de los boers. Los problemas fiscales estaban perfectamente encauzados con las últimas reformas ya antes comentadas; solamente iba a darse en 1906, con la llegada renovadora de los liberales al poder, el cambio de la estructura política inglesa que arrollaría con los conservadores en materia financiera, eliminando así los últimos privilegios de la aristocracia, que se encontraba ligada a los grandes intereses de los industriales y banqueros. Es en realidad hasta este momento que sucede el paso definitivo entre las finanzas clásicas o del Estado gendarme, a las finanzas modernas o del Estado providencia o intervencionista.

El nuevo gobierno empezó a crear reformas sociales, arrebatando la bandera del partido Laboralista que había surgido a la vida política con cincuenta miembros en ese año de elecciones. Las presiones para la vejez cambiaron el concepto tradicional de los impuestos. Y las reformas se sucedieron: inspección médica de los niños, los seguros de enfermedad, educación para adultos, etcétera. Los recursos necesarios podían ser proporcionados por los impuestos directos, de esta manera las reformas sociales imponían así más contribuciones a los de los ingresos mas altos. En 1908 la aprobación del presupuesto empezó a dar fuertes signos de desconfianza a la Cámara alta, esto es, a los Lores, quienes tenían conforme a la no escrita Constitución Británica el derecho de veto en materia financiera. El sistema fiscal pretendía con el presupuesto, en esta época gravar las grandes fortunas en nombre de la justicia social, lo que traería una distribución mas igualitaria del patrimonio.

La Cámara alta estaba dispuesta a oponerse a estos cambios e hizo saber su derecho para hacerlo bloqueando el presupuesto, y esto, claro significaba oponerse a una reforma fiscal profunda basada netamente en la implementación de un impuesto progresivo sobre el ingreso global, como complemento al "income tax" ya en vigencia, aumentar los impuestos sobre las herencias y las donaciones de las grandes fortunas y además gravar la plusvalía de las tierras. Dentro de este contexto, los intereses industriales y bancarios se veían seriamente afectados como no lo habían sido jamás; siendo así que el presupuesto para 1909-1910 era revolucionario a fin de favorecer a las mayorías

trabajadoras.

La Cámara de Lores, ante el presupuesto a debatir, puso en práctica el derecho de veto. De esta manera el gobierno liberal disolvió la Cámara de los Comunes buscando apoyo del pueblo, al cual entusiasmaron a través de la disminución de las cargas tributarias para los ingresos bajos, por la introducción de una reducción proporcional al número de hijos además de una sobretasa progresiva sobre los ingresos superiores a 5000 libras, por lo que no hubo problema par obtener nuevamente la mayoría parlamentaria liberal a favor del presupuesto de ese año, siendo adoptado finalmente e incorporando en las políticas de masas el impuesto progresivo sobre la renta.²⁷

27

véase, Reséndez Muñoz, E., *op. cit.*, p.164 y sigs.

2.2. FRANCIA

El proletariado industrial, que dio vida a los movimientos laborales socialistas desde la primera mitad del siglo XIX, tendría un lugar preponderante en la lucha por el impuesto directo en Francia. La condición de esos trabajadores, entre 1815 y 1840, trajo por consecuencia la Revolución de 1848, ocasionada fundamentalmente por la tremenda depauperación. De esta manera, este primer sople socialista no iba a apagarse jamás, hasta alcanzar la implementación del *impuesto sobre la renta* en 1914. La influencia de las ideas socialistas serían, de este modo, el marco de referencia en la evolución de las finanzas públicas francesas y otras reivindicaciones populares. Una serie de acontecimientos y hechos políticos van a ir poco a poco configurando el enfrentamiento de la burguesía liberal y la masa obrera proletaria.

Lo interesante para este tema, es que en la revolución de 1848 jugaron un papel importante las teorías políticas de Marx y Engels, cuya reivindicación impositiva directa quedaría asentada en el Manifiesto Comunista. Por otra parte cuando Lamartine se declara por una república en lugar de la monarquía de Luis Felipe, el comercio y la industria estaban en plena regresión, los capitales huían del país; pero sobre todo, los impuestos indirectos no cesaban de aumentar. Esto sucedía atendiendo a que la aristocracia financiera que monopolizaba el poder político, constituía un obstáculo para que las fuerzas productivas encontraran su cauce. El antagonismo entre la aristocracia financiera y la burguesía industrial que veía afectados

sus intereses por los impuestos y las hipotecas, era así irreconciliable, por lo que su simpatía hacia el movimiento socialista le resultó estratégicamente conveniente.

Aprovechando la situación política, Luis Napoleón Bonaparte, quien se autoproclama un "apasionado de las cuestiones sociales", hizo que sus partidarios tomaran en sus manos la agitación popular y por ende los temas del socialismo. Astutamente aseguraban a sus simpatizantes que el descendiente del emperador haría frente a los impuestos del pueblo, con dineros de su propio peculio; consecuentemente gracias a esta bien llevada propaganda política, la revolución de 1848 se vio abortada una vez que el 20 de diciembre de ese mismo año fue electo como presidente de la República, el príncipe Luis Napoleón Bonaparte, quien con cinco millones de votos superó ampliamente a Lamartine que obtuvo solo un millón ochocientos mil votos. La primera demanda fiscal había fracasado rotundamente.

El pensamiento socialista vivió congelado a lo largo del decenio de 1850; su influencia se redujo considerablemente debido a que la burguesía liberal vivió su mejor momento político-financiero en este país, como se ha señalado con anterioridad. Durante todo este periodo -el de Luis Napoleón Bonaparte- las organizaciones políticas obreras dejaron de existir prácticamente dada su prohibición. La política fiscal, descansó en la imposición indirecta que favoreció la expansión económica industrial, pero igualmente acentuó la miseria de los tres millones de proletarios.

En 1864 es creada la Primera Internacional creada por los sobrevivientes del socialismo francés, los cuales hicieron denuncias en contra de la miseria que persistía en las naciones industriales, dejando claro que la lucha de los sindicatos obreros inspiraría a los partidos políticos a recoger sus demandas. De esta manera, todos estos sucesos sentaron las bases necesarias para que el impuesto progresivo sobre la renta contribuyera a la "emancipación" anunciada por los socialistas, pero dejando de lado tanto la socialización de los medios de producción como la expropiación de la propiedad privada y el gran capital. Otro acontecimiento político, llevaría a los franceses -agobiados por una carga social injusta- a sentir la intranquilidad de la clase obrera y social en general, ante el malestar económico propiciado por el Segundo Imperio. Es importante el movimiento político llamado la "Comuna de París", porque además de haberse realizado cuando Francia acababa de ser invadida por Prusia, era el último intento de los socialistas afiliados a la Internacional por tomar el poder por la fuerza. Además, es relevante también porque intervinieron los obreros de París, que en la época representaban cerca de dos terceras partes de los habitantes asalariados. En 1871 París era una ciudad de obreros, de allí la importancia de la imposición directa, que vendría a favorecer a las clases obreras populares a través de la progresividad.

La Comuna de París dió a los partidos políticos de izquierda la influencia necesaria para recoger los reclamos de justicia social y fiscal que motivaron cambios estructurales durante este periodo, por

otra parte creó una comisión de finanzas para empezar a revisar el sistema tributario.

La evolución del impuesto sobre la renta en Francia esta ligada de esta manera al desarrollo del pensamiento socialista, no podría concebirse aisladamente. No pudieron detenerse más las demandas populares por una política fiscal más equitativa; se abría así el camino para que Francia se convirtiera en una república en cuyo seno parlamentario se enfrentarían las tendencias burguesas y socialistas por la lucha impositiva directa.

La llegada al poder, a partir de 1870, de partidos deseosos de conciliar una estructura económica justa frente a las demandas sociales obreras hizo nacer en Francia, desde el punto de vista político, una tendencia hacia la "izquierda", y en consecuencia las ideas de introducir la imposición directa. En 1872, fue establecido el impuesto sobre los ingresos de los valores mobiliarios, creado como impuesto de registro, abriendo así la puerta al impuesto general sobre el ingreso, manifestándose la fuerza política de la extrema izquierda dentro del partido republicano. En 1875 la Asamblea Nacional, adoptó la Constitución por lo que Francia se constituyó en una república parlamentaria. Esta República estuvo consolidó las instituciones con la implantación de la soberanía financiera del Parlamento que reglamentó de una manera rígida las operaciones de ejecución del presupuesto y la organización de la contabilidad Pública, con el único fin de asegurar el control político del poder legislativo,

reafirmandose de esta manera los principios de la ortodoxia presupuestaria: la unidad, la anualidad, la universalidad, y la especialidad; consolidando el poder financiero del Parlamento, símbolo inequívoco del sistema político liberal, determinando así, el rumbo de las finanzas públicas en materia impositiva.

El programa político de la izquierda republicana sostenía al impuesto sobre los ingresos como bandera superior de las reivindicaciones sociales. Se deshecha un proyecto general sobre el ingreso que fue propuesto por la Comisión del Presupuesto; se buscaba lograr una imposición tipo *income tax* inglés, pero al efecto no se hace un logro positivo. Finalmente la Ley del 29 de Junio de 1872 terminó por ser votada, gravando el ingreso de los valores mobiliarios por un impuesto del 3% (la tasa no sería aumentada a 4% sino hasta 1914), con una disminución correlativa de derecho de transmisión para los valores al portador. De esta forma, este tipo de imposición gravaba los ingresos del capital derivados de dividendos de acciones y obligaciones, sin alcanzar a la renta del Estado.

En 1876, hay propuestas por el impuesto proporcional sobre los ingresos, siendo uno de los doscientos proyectos o proposiciones que habrían de presentarse ante la Cámara de Diputados entre 1871 y 1907. En 1889 el Ministro de Finanzas Peytral pide a los diputados suprimir los derechos sobre bebidas "higiénicas", elevar los derechos sobre el alcohol, los derechos de sucesión, pero ante todo, la implementación del impuesto sobre la renta.

La imposición directa no progresaba en Francia porque de 1879 a 1885 se había logrado limitar las demandas socialistas sobre las propuestas para el impuesto proporcional sobre los ingresos, ya que representaban los intereses del mundo industrial, comercial y religioso; en consecuencia la democratización del sistema impositivo a través del impuesto sobre la renta presentaba resistencia en el Parlamento. Una vez más, el aumento constante de los gastos públicos, debido sobre todo a los de tipo militar, hizo que en principio las tasas de ciertos impuestos sigueran en aumento o fueran modificadas, en 1890, por ejemplo, se modificaba la contribución predial al instaurarse el impuesto por cuota, En 1892 se suprime el impuesto del 10% sobre el transporte de velocidad para viajeros, mensajería, mercancías y animales.

En 1892 se reforman los impuestos aduaneros, una vez que Francia establece tratados comerciales con países que ofrecían ventajas fiscales equivalentes. Así el sistema de doble tarifa por el de tarifa mínima entra en vigor. El mismo año, el impopular impuesto sobre puertas y ventanas es substituido por una tasa única de 2.40% de ingreso neto de las propiedades construidas.

Thiers siempre demostró una inclinación marcada por los impuestos indirectos, que gravaban a todas las personas (ricos o pobres), favoreciendo, a la clase burguesa de la época siendo, también, siempre partidario de un desarrollo económico moderado, lo que en consecuencia no lo hacía inclinarse por la imposición directa, porque este modo de

gravamen se hacía de acuerdo al ingreso de cada persona. Hacia 1893, el Parlamento francés, dio un paso más hacia la izquierda. Varias iniciativas de ley fueron presentadas, orientadas a la creación de impuestos progresivos sobre el capital y el ingreso, de la misma manera había propuestos orientadas a la institución del impuesto sobre el ingreso, otras propuestas eran en el sentido de impuestos sobre el ingreso con tasas progresivas.

Así en 1893, se instituye una comisión extraparlamentaria para estudiar a fondo la problemática del impuesto sobre la renta, sobre todo sus implicaciones sociales y políticas. Dentro de ésta Comisión se señalaba que la justicia fiscal sólo sería posible con el establecimiento del impuesto personal; de esta manera para 1895, entrega su investigación convencida de las ventajas de los impuestos sobre los ingresos pero no fue categórica en cuanto a la urgencia de su puesta en vigor. Entre otras cosas dicha comisión propuso que fuera utilizada la imposición sobre los signos exteriores de riqueza y paralelamente extender a los fondos del Estado la tasa sobre los ingresos de valores mobiliarios así como rechazar el impuesto global de superposición. Mientras estas propuestas impositivas eran desechadas, otras eran aceptadas: un impuesto de 10 francos para gravar a las bicicletas; se crea un impuesto sobre las operaciones de la bolsa de valores, es decir sobre la compra y venta de valores de toda naturaleza con una tasa del 0.05%.

En 1895, el Parlamento se radicaliza y el Ministro de Finanzas

procede a anunciar la introducción de un impuesto progresivo sobre las sucesiones, y del impuesto general sobre el ingreso, a fin de abatir las desigualdades sociales; sin embargo, el expansionismo colonial de la Francia de fines del siglo pasado hacía pensar todavía que grandes ingresos harían aliviar el peso de las finanzas públicas. En efecto la política financiera, de Francia se enfocó en dos objetivos: Túnez e Indochina; esperando que los impuestos sobre el comercio exterior reeditaran grandes ingresos públicos.

En 1897 los ayuntamientos fueron facultados para ocuparse de los impuestos al consumo, en particular se trató de abolir los derechos sobre bebidas higiénicas y el aumento de los derechos sobre el alcohol. Al año siguiente, la Ley del 13 de febrero, dio paso a una tasa anual para gravar a las compañías de seguros en relación con los capitales asegurados.

Las luchas, a fin de presionar hacia la imposición directa, se suscitan a partir de 1898, año de elecciones legislativas en el Parlamento. En 1901 se introducen dos cambios fiscales importantes; en primer lugar, la Ley del 25 de febrero abroga los derechos proporcionales sobre las sucesiones y en su lugar se establece una tarifa gradual, lo que significa la implementación de la progresividad fiscal; en segundo término, la deducción de las deudas es aceptada por el sistema fiscal. Este cambio de política obedeció fundamentalmente al hecho de que el presidente del Consejo del Parlamento incorporó por primera vez a un socialista a un ministerio, lo que ocasionó que la

presión fuera lo suficiente para avanzar en la lucha impositiva contra la burguesía. Además en la Cámara empezaba a formarse ya un bloque de izquierda que juntaría tanto a los socialistas como a los radicales y oportunistas.

En el mismo año de 1901, se permitió suprimir los derechos del comercio al por menor; adoptar una tasa única sobre vinos y sidras, y en contrapartida los derechos sobre el consumo del alcohol se alzaron a 220 francos por hectolitro. Por su parte los propietarios de fábricas de alcohol que destilaban sus propias cosechas fueron exentados de toda declaración, para ser gravados nuevamente en 1903.

Hacia 1906, la historia de la política francesa ve instaurarse la "República Radical" tras una victoria electoral de los socialistas, la reforma fiscal toma forma. Sólo la unión de los partidos de izquierda hicieron posible tomar los hilos del poder político inspirados en la idea de que lo importante en todos los países es la lucha contra los partidos burgueses. En esta etapa, definitiva para la implementación del impuesto sobre la renta en la Ley del 29 de marzo de 1914 se modificó la imposición predial de las propiedades no construidas con un impuesto de cuota y aumentó a 4% el impuesto sobre los valores mobiliarios. Finalmente y después de largos debates y una resistencia marcada por el Senado, el ingreso general sobre el ingreso tomó cuerpo en la Ley del 15 de julio de 1914, así como en la Ley del 31 de julio donde se implantaron los impuestos cedulares sobre los ingresos. Un cuarto de siglo había transcurrido desde la primera vez que se habló

de introducir el impuesto sobre la renta en el sistema fiscal francés y empezó a suscitar discusiones derivadas de la ideología política socialista. En realidad el senado, de influencia burguesa, retardo la aplicación completa de la reforma hasta 1917, en el año de referencia, en 1914, ante la inminencia de la guerra se procedió a una aplicación parcial. La Ley del 15 de Julio de 1914 instituyó a partir del primero de enero de 1915 un impuesto del 2% sobre los ingresos netos por arriba de los 500 francos; 70 000 francos para los casados y mil francos por cada hijo; se reflejaba así un inicio en el manejo de la progresividad, característica esencial del impuesto sobre la renta y reclamo social de los partidos de izquierda desde que Marx manejó sus teorías políticas sobre el tributo.

El impuesto sobre la renta no modificó la estructura de la sociedad; es decir, la propiedad privada, de esta manera se pueden resumir las ventajas que el impuesto sobre la renta ofrecía en ese momento hasta nuestros días: 1. trajo la distribución de las cargas públicas con más generalidad, pues gravó ingresos que anteriormente escapaban al gravamen; 2. aseguró la distribución con equidad, pues se sustenta sobre una apreciación real de las facultades contributivas, olvidando las apreciaciones aproximadas; 3. aportó flexibilidad toda vez que considera el origen de la materia gravable, esto es; los ingresos del trabajo son menos gravados que los ingresos del capital. Las exoneraciones, el carácter general del impuesto y la progresividad del mismo, dan a éste un claro de justicia social que favorece a las clases más necesitadas; 4. por su severidad a través

de fórmulas nuevas trajo a Francia un manejo financiero a la altura de un momento político trascendental: la Primera Guerra Mundial.²⁸

28 véase, Reséndez Muñoz, E., *op. cit.*, p. 151 y sigs

2.3 ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMERICA

El establecimiento del impuesto sobre la renta, en los Estados Unidos de Norteamérica gira alrededor de la filosofía impresa por George Washington, James Madison, George Mason, James Wilson, Benjamin Franklin, Robert Morris, Alexander Hamilton, y John Adams entre otros; los llamados "Padres de la Patria" al redactar la Constitución de Filadelfia durante el año de 1787.

La filosofía de la Constitución norteamericana se encuentra soportada por un Trípede basado en el principio de igualdad entre los hombres que se traduce por la soberanía del pueblo. El primer elemento, se refiere al hecho de que es la fuente de todo poder político. El segundo lo constituye el principio de la separación de poderes a través de un ejecutivo, de un legislativo y de un judicial. A este sistema se le conoce con el nombre de frenos y contrapesos (*checks and balances*). Y el tercer elemento confiere al pueblo el derecho único de aceptar, o de rechazar los proyectos de constitución. La influencia política de las ideas francesas e inglesas sufrieron así una adaptación a la realidad norteamericana conforme a sus propias aspiraciones sociales y económicas, pero siempre dentro del concepto general de que los hombres son todos de un mismo grado; esto es, que todos los hombres nacen iguales y con iguales derechos naturales.

Los autores de la Constitución Norteamericana rechazaron las reglas arbitrarias del sistema europeo, pero adoptaron a la soberanía popular como basamento de sus implementaciones financieras. Los

Ideólogos de las instituciones de este país, principalmente James Madison, tenían el temor de volverse a la "extrema derecha".

De esta manera, la política populista, sería el signo inequívoco de esta nación. Esta es la razón por la cual en los Estados Unidos de América no se dieron los abusos fiscales tan característicos de los países europeos en los siglos XVII, XVIII y XIX; o lo que es lo mismo, con un gobierno de equilibrio de poderes sería más difícil -y lo fue desde sus orígenes- la clásica tendencia de expoliarse entre sí ricos y pobres. Por ello la evolución del impuesto sobre la renta en los Estados Unidos es más tranquila y simple en el sentido de la influencia de las ideas políticas de corte socialista, aunque obedece también a un fenómeno de masas a quienes había que distribuir la riqueza de la naciente industrialización capitalista.

El rechazo a la imposición directa también va a caracterizar su evolución, pero el ya señalado espíritu filosófico de la Constitución, permitió salvar los obstáculos, aunque no va a dejarse de hablar también de una invención "socialista", pero sin la toma del poder de partidos de izquierda. Incluso ya se había previsto lo difícil que resulta gravar la riqueza, por lo tanto, también el tipo de imposición.

Para los políticos norteamericanos todo se resolvía siempre conforme a la Constitución, como por ejemplo, la Confederación de Estados nacidos de la independencia de 1781, dejó en sus artículos una

tremenda laguna para efecto de recaudar los impuestos: el Congreso no podía hacerlo sin recibir la autorización y la ayuda permanente de los estados. Al no representar al pueblo en esta época, era necesario el consentimiento de los gobernados para que un impuesto fuese recaudado, la decisión solo le correspondía a las asambleas legislativas de los estados, las cuales eran las representantes de los norteamericanos. Incluso resultaba difícil modificar el texto constitucional, que solo se permitía hacer a título unánime.

La falta de facultades del Congreso en materia impositiva, generó una obvia soberanía federal limitada, el poder de recaudar los impuestos era concurrente con el de los estados, por lo que se apoyó mediante unos ensayos escritos por Alejandro Hamilton, Santiago Madison y Juan Jay, bajo el nombre de *El Federalista*; en relación a la facultad general de establecer impuestos por el Congreso. Con base en lo anterior, la Constitución de 1787, dio las facultades necesarias al Congreso en materia financiera: se acordó el poder de recaudar los impuestos; la Cámara de representantes (los diputados) tienen la iniciativa de proponer las leyes fiscales; el Senado puede modificarlas o rechazarlas. Una enmienda constitucional habría de permitir la implantación definitiva de la imposición directa sobre los ingresos, recibiendo así toda influencia de la maquinaria política institucional.

El aspecto que resume la filosofía política de la Constitución de los Estados Unidos de Norteamérica es la relación que se estableció

entre la libertad y la propiedad privada, es decir; esta libertad condicionaría la posibilidad de tener propiedades y por ende los hombres serían libres. Por lo contrario, sin la propiedad privada los hombres pierden intereses económicos y dejan de tener confianza y estabilidad; esta plataforma ideológica, paradójicamente, ayudaría a facilitar el impuesto sobre la renta, aún cuando los hechos políticos hicieron su parte.

En los Estados Unidos de Norteamérica no se puede afirmar de una manera categórica que el Partido Republicano represente a los capitalistas y el Partido Demócrata a los trabajadores y a los agricultores. En ese país no existe ni ha existido una brecha ideológica clara o determinante que cuestione al sistema político. Se trata mejor dicho de una diferencia de forma, pero no de fondo, lo que ha conducido a un sistema bipartidista que ha movilizado y concentrado las opiniones políticas en materia impositiva.

Así la característica de la política impositiva a lo largo de los periodos presidenciales de Thomas Jefferson y Andrew Jackson, como las más representativas de la primera mitad del siglo XIX, que se sustentó particularmente en los ingresos provenientes de las aduanas y algunos otros impuestos indirectos.

La política de Jefferson, no lo hizo apartarse jamás de la relación impuestos-propiedad privada, por ejemplo; cuando, en relación al enriquecimiento de las personas, señaló que lo correcto sería no

aplicar impuestos discriminatorios, ya que de hacerlo se violaría el principio del libre ejercicio de la industria y de los frutos adquiridos. De esta manera el espíritu filosófico de la Constitución se traducía así en una imposición no atentatoria a la riqueza individual.

Durante la presidencia de Jackson, la política impositiva fue la misma, pero lo importante de este periodo presidencial, es que el capitalismo liberal se instaló en definitiva en los Estados Unidos y este hecho económico es significativo atendiendo a que empiezan a crearse las primeras masas obreras. Jackson era demócrata y supo recoger en su política las primeras inquietudes de estas masas que reclamaban su participación en los asuntos públicos. La carga impositiva, particularmente, comenzaba a hacerse gravosa para esa parte de la sociedad que no tenía propiedades; el poder financiero tendía a inclinarse peligrosamente hacia un lado, en detrimento de las mayorías.

A partir de 1840, ciertos estados empezaron a pensar en el impuesto sobre la renta como una vía para sufragar el aumento constante de los gastos públicos. Sin embargo, las iniciativas no tomaron cuerpo y en el caso particular de Maryland, este estado experimentó este impuesto, siendo abrogado al poco tiempo debido a que fue llamado "insolente" por su "injerencia" en los "negocios privados".

Solamente hacia 1861, con la llegada de Abraham Lincoln a la presidencia de la República, iba a permitirse la primera implementación federal del impuesto sobre la renta. Sus ideas políticas y un hecho particular, la Guerra de Secesión, serían elementos favorables. Las condiciones económicas que el capitalismo liberal estaba propiciando, tanto la productividad como los precios llegaban a niveles nunca vistos, por lo que se permitía que la base gravable del impuesto no fuera obstáculo para este primer establecimiento. Abraham Lincoln supo interpretar las necesidades y aspiraciones de su pueblo, sentando bases firmes para que tanto los trabajadores, como los negros -quienes lograron obtener su libertad por la abolición de la esclavitud- accedieran a mejores niveles de vida. El impuesto sobre la renta juega aquí un papel importante.

En este sentido las ideas políticas de Lincoln, tomaron el papel de "socialistas" para efectos de obtener una imposición distributiva y justa dentro del marco de la filosofía de la Constitución. Lincoln concebía a la sociedad sin divisiones, es decir; excluía la "lucha de clases" y "señalaba que no hay clase permanente de trabajadores asalariados entre nosotros".

Sus ideas políticas acerca de los trabajadores para asegurarles el "producto de su trabajo o la mayor cantidad posible", hizo así que en 1861 se votara por un impuesto sobre el ingreso pagable en dinero y otro en especie. Este último estaba destinado a los granjeros, quienes deberían de pagar al estado la décima parte de su cosecha

después de haber deducido lo necesario para su consumo personal.

La imposición directa concebida, representaba la respuesta también a un proyecto de impuesto directo sobre la propiedad (impuesto predial) el que representantes de algunos estados consideraban "odioso" y "ruinoso", ante todo para los grandes territorios agrícolas del oeste y sudoeste del país. Este primer tipo de imposición directa tuvo en definitiva el soporte, igualmente del pensamiento económico de Lincoln, ya que el pueblo (peones agrícolas, mecánicos, oficinistas, maestros, tenderos, profesionales, liberales, etcétera) le atraía poderosamente por ser a quienes debería de favorecer la progresividad de tal gravamen, a fin de darles iguales oportunidades de enriquecerse dentro de un sistema de libertad, sin entablar la guerra al capital.

Antes de la guerra civil el presupuesto federal era soportado por los impuestos aduanales y la venta de tierras públicas. Así pues, además de la imposición sobre la renta, la administración de Lincoln recurrió también a las herencias, pero ante todo los aranceles aduanales siguieron ocupando el primer lugar como fuente de ingreso para el gobierno federal, atendiendo a razones políticas, de esta manera el primer antecedente del un impuesto norteamericano sobre la renta es el gravamen de 3% sobre ingresos personales de 1861, que entró en vigor en 1862, aplicable a los ingresos que excedieron de US \$700.00, y de 5% a los mayores de US \$10.00. Se impuso sobre salarios, intereses y dividendos. La recaudación derivada de esta ley fue importante: US \$37.6 millones en promedio de 1862 a 1871; aún

cuando fue considerablemente inferior a los impuestos aduanales: US\$180 millones, y a los demás indirectos, US \$236 millones.

Este impuesto sobre la renta, fue modificado durante el tiempo de su vigencia en seis ocasiones, pero sin perder sus características fundamentales. Es importante señalar que en la época de referencia la Constitución no permitía la imposición directa que no fuese proporcional a los estados de la Federación. Empero, la Suprema Corte dio validez a la Ley, dictando sentencia en favor de la misma.

La guerra de Secesión había hecho aumentar las necesidades financieras y con ello los impuestos. sin embargo, cuando vino la paz en 1865, la reacción de los grupos industriales y financieros no se hizo esperar contra la imposición directa. La imagen de marca que los republicanos habían logrado como el partido de la emancipación, de la unión y favorable a los negros y a los liberales no fue suficiente para detener toda clase de críticas y acusaciones.

Pasados a segundo término la guerra y el problema de la abolición de la esclavitud, la imposición directa atrajo la atención de los grupos ya señalados. En realidad el primer impuesto sobre la renta adolecía de graves fallas; en primer término, la recaudación en la fuente o en el lugar de trabajo sólo estaba destinada a los funcionarios federales y a los ingresos de ciertos valores mobiliarios. Las utilidades agrícolas presentaban injusticias difíciles de superar por la variedad de las actividades. También se

destacaban fallas de parte de los agentes del fisco, quienes entraron en franca complicidad con los contribuyentes. El problema de fondo, eran los grandes intereses de los capitalistas, a quienes la progresividad del impuesto irritó profundamente. El gravamen desapareció finalmente en 1872.

En los últimos 25 años del siglo XIX los Estados Unidos entraron de lleno en el juego político del sistema bipartidista polarizado por los grandes intereses capitalistas. Los grandes partidos, el Republicano y el Demócrata, respondieron de una manera alternada a dichos intereses.

El partido Republicano se sostenía con los grandes industriales y financieros apoyando una política arancelaria de las altas barreras aduaneras. Por su parte el partido Demócrata, también obedecía a intereses iguales, pero representados éstos por grandes propietarios: latifundistas, ricos granjeros, burguesía sudista y financieros del norte. Estos grupos financieros no estaban interesados en el proteccionismo económico y por ende serían la "puerta" para la implantación del impuesto sobre la renta.

La influencia de la política en los impuestos se inclinó en favor de la burguesía acaudalada que utilizó el aparato gubernamental para su particular provecho. El fenómeno político hizo que los republicanos, al estar en el poder fuesen de una manera fingida presionados por los demócratas y viceversa, de tal forma que no se planteara en serio

ninguna reforma fiscal trascendental durante todo este periodo, incluso en Europa; Engels criticaba abiertamente la dilapidación de las finanzas públicas, en beneficio de los funcionarios y representantes legislativos.

↳ Solamente durante el movimiento obrero, que de 1880 a 1890 se mostró activo, la lucha por el impuesto sobre el ingreso recobró vigencia. Importantes huelgas encabezadas por obreros ferroviarios y mineros se desencadenaron, siendo reprimidas por el gobierno. Los trabajadores organizados luchaban encarnizadamente por alcanzar mejores niveles de vida a través del impuesto directo, en lo general, y la jornada de ocho horas de trabajo, en lo particular. Además, los obreros demandaban seguros contra accidentes y la nacionalización de los grandes servicios públicos. Todos estos movimientos desembocaron con la huelga general del primero de mayo de 1886 que propició la masacre de los "mártires de Chicago". Sin embargo, la lucha dio a cincuenta mil obreros, por primera vez, la jornada de ocho horas.

Por su parte el impuesto sobre la renta tendría que esperar todavía. En 1885 los demócratas, con Grover Cleveland como presidente, no hicieron de inmediato nada para que los impuestos arancelarios dejaran de ser la fuente mas importante de ingresos del gobierno norteamericano, aunque su tendencia política frente a los grandes intereses financieros fue la de despojarse de la degradación en que había caído la actividad pública. Cuando Cleveland fue reelegido en 1892, la situación política era ya diferente, sobre todo

porque ese año apareció el partido "populista", el cual se lanzó a la lucha presidencial enarbolando demandas como la creación de una moneda flexible, préstamos a 2% de interés, la nacionalización de los ferrocarriles, del telégrafo y del teléfono, pero ante todo la implementación del progresivo sobre la renta. En este contexto, los populistas recogían las demandas no solo de los obreros, sino también de los granjeros y de la clase media en general.

En 1893, se presenta una crisis ocasionando que las finanzas públicas resintieran una baja considerable de recursos. Cleveland se dispuso a enfrentar la situación arrancando la bandera política a los populistas. Se trataba de volver a la senda de igualdad de oportunidades para todos y reivindicar a la libre empresa como el único camino para obtener el bienestar común. El debate fiscal en el seno del Congreso, alrededor del impuesto sobre la renta, atraería la atención de toda la nación.

La oposición al impuesto no se dejó esperar nuevamente. Ahora se invocaron razones jurídicas fundadas en que la recaudación de la imposición directa debería ser mediante cuotas en relación a la población de los distintos estados. Es interesante observar además que la expresión "impuesto directo" suscitó disputas entre los juristas, atendiendo al poco manejo conceptual del término para la época; pero en el fondo las razones económicas empezaron a afiorar cuando se habló de "dar a ciertas clases de propiedad una posición de favoritismo" contrarias, según esto, al espíritu de la Constitución. la lucha

política del presidente Cleveland por lograr el establecimiento del impuesto sobre la renta en forma definitiva, se vio abortada por la Suprema Corte de los Estados Unidos cuando declaró la inconstitucionalidad de la Ley de 1894 en la sentencia *Pollock Farmer's Loan and Trust Company 158 US. 601* (1896).

Más tarde desde principios del siglo XX, la política de Estados Unidos empezó a ser dominada por un cierto "progresismo" cuyos elementos económicos y sociales permitirían que el impuesto sobre la renta fuese adoptado en forma definitiva en 1913. Esta evolución política está íntimamente relacionada con el desarrollo de las clases medias que en cierto modo frenaron los excesos de la sociedad industrial por la vía impositiva. Pero al mismo tiempo constituye la consolidación del sistema capitalista que dejó de conceptualizarse solamente dentro del campo estrecho de la economía, para aceptarse también como un sistema social. En otros términos, al carácter específico del sistema capitalista que es la búsqueda privilegiada de la eficacia económica se incorporó la liberación de la sociedad civil en relación al Estado.

De esta manera, el aparato estatal se fortaleció considerablemente y por ende sus acciones políticas. El impuesto, dentro del capitalismo coadyuvaría pues, a crear ese poder del Estado, con las características que le conocemos hoy en día. En suma, el "progresismo" al que hacemos referencia, pareció darle al sistema político norteamericano, además del fortalecimiento del capitalismo,

la oportunidad de que el poder federal asegurara el control eficaz de los grandes negocios. Entre 1907 y 1909, en relación con al impuesto sobre la renta, una comisión del Estado de Nueva York recomendaba que éste fuera elevado a la categoría de imposición federal atendiendo a que no eran fáciles de localizar los ingresos de un contribuyente dentro de un estado particular, ya que cada norteamericano bien podía vivir allí, pero obtener sus recursos de otras partes. Igualmente, se hacía referencia a que los contribuyentes afortunados buscaban lugares de baja presión fiscal para vivir, escapando así del impuesto.

La presencia en la Casa Blanca de Theodoro Roosevelt entre 1901 y 1909 permitió en primer término, dar los pasos que se han señalado, es decir el fortalecimiento del Estado y del capitalismo y empezar a dar al impuesto un valor social. Roosevelt, adelantándose a las demandas de los socialistas, que por cierto fundaron su propio partido en 1901 siguiendo el modelo de los partidos social-demócratas de Europa; mandó al Congreso proyectos de leyes sobre la compensación de los trabajadores y el trabajo de los niños, la limitación de las horas del trabajo, la evaluación física de las propiedades de las propiedades de los ferrocarriles a fin de poner en vigor la capitalización, etcétera. Ante todo instó al Congreso a legislar un impuesto sobre la renta graduado sobre las herencias. Bajo el concepto un "nuevo nacionalismo", Roosevelt llevó a cabo esta política de matices "socialistas", basada principalmente en un estado fuerte y centralizado, con intervención en la economía pero sin inclinarse por intereses particulares. Y siguiendo el modelo de la política de

Lincoln, dio al trabajo un estadio superior al capital.

Como consecuencia de esta política "progresista" revolucionaria, que dio al sistema norteamericano la característica esencial del *Estado benefactor*, y a fin de hacer que las grandes corporaciones aceptaran la reglamentación del estado, en 1909, después de quince años desde que se había declarado la inconstitucionalidad del impuesto sobre la renta, esto es, en 1894, el Congreso procedió a aprobar un impuesto corporativo sobre la renta. Este tenía la característica de gravar con el uno por ciento para ingresos superiores a 5,000 dolares, no tuvo el nombre del impuesto sobre la renta propiamente dicho, sino de "sisa o impuesto aplicable a consumos". El impuesto gravaba a los negocios colectivos y en concreto la renta neta. En esta ocasión la Suprema Corte de los Estados Unidos no se pronunció en contra de la Ley; sin lugar a dudas la labor política de Roosevelt jugó aquí un papel preponderante y sentó las bases para que el mismo año de 1909 se propusiera una enmienda constitucional para que el Congreso legislara un impuesto sobre la renta, con las características de progresividad y generalidad deseadas por las grandes masas; pero esta acción política correspondería a otro presidente.

En efecto Woodrow Wilson, quien ocupara la presidencia de 1913 a 1921, tuvo como influencia en su política liberal a las tradiciones intelectuales de los pensadores ingleses, lo que fue determinante a la hora de demostrar un gran celo por el interés público. La experiencia de la lucha constitucional-presupuestal contra los Lores

de Inglaterra, lo inspiró con firmeza para apoyar decididamente la enmienda que condujo a la adopción definitiva del impuesto sobre la renta.

La política de Woodrow Wilson reconoció ante todo, frente a sus conciudadanos, un hecho que consideró importante para avanzar en el camino de la democracia a la que tanto se había aspirado; por lo que siguió con el movimiento progresista y con la finalidad de abatir el costo de la vida, en primer término hizo votar una ley por la que se redujeron los aranceles de la importación de los Estados Unidos; y en contrapartida, en marzo de 1913, se aprobó la enmienda constitucional que permitió al Congreso establecer el impuesto sobre la renta, conforme al siguiente texto: "El Congreso tendrá facultad para establecer y recaudar impuesto sobre los ingresos, cualesquiera que fuere la fuente de donde provengan, división en porciones entre diversos estados, y sin tener en cuenta ningún censo ni enumeración".

La implementación definitiva del impuesto sobre la renta en los Estados Unidos de Norteamérica, representó una medida política inteligente para enfrentar el proceso ascensional del populismo y la agitación social, apegándose estrictamente al espíritu filosófico de El Federalista. La historia constitucional de los Estados Unidos es, en otros términos, la historia constitucional del impuesto sobre la renta.²⁹

29

Véase, Reséndez Huñoz, E., *Op. Cit.*, p. 175 y sigs

2.4. MEXICO

El establecimiento del impuesto sobre la renta en México, como resultado de las ideas nacidas de la Revolución Mexicana provienen de un lento proceso que se origina en 1810, al acceder el país a la vida independiente. Cientoquince años van a sucederse desde que la influencia de las ideas absolutistas españolas dejaron a México la herencia de un sistema impositivo sintético, representado principalmente por el impuesto directo sobre la renta en 1925, como producto de la filosofía nacionalista de la Constitución de 1917.

Las ideas política plasmadas en las diferentes constituciones han jugado un papel relevante en la evolución de los impuestos en las diferentes etapas históricas; lo que ha reflejado a la clase social o tendencia de quienes han detentado el poder desde la independencia de nuestro país hasta los primeros años de la vida institucional revolucionaria. De esta manera, los partidos políticos han recogido los marcos ideológicos y los han transformado en decisiones fiscales que en su tiempo y momento obedecieron a un objetivo dado.

El sistema de hacienda que regía en México al hacerse la Independencia era con muy corta diferencia, el mismo que estableció el visitador Don José Galvez; en él entra como parte principal los estancos que era un medio por el cual el fisco se reservaba las producciones de ciertos artículos, que aún cuando no eran de consumo indispensable sino de necesidad convencional eran consumidos por la mayoría de la gente.

Este tipo de imposición favorecía mas a las clases privilegiadas que a la gran masa de desposeidos, representados ante todo por el mestizaje y los criollos. La época posterior a la guerra de Independencia, se caracterizó por la anarquía fiscal, dado que la economía nacional sufrió una transformación tan profunda que desquició las actividades productivas. La política virreinal, a fin de subsanar la baja en la recaudación y hacer frente al movimiento insurgente inició la estrategia financiera de recurrir al empréstito, a los donativos, pero ante todo a aumentar los impuestos indirectos y procedió a crear otros como los llamados "convoy", "guerra", "escuadrón" y "alcabala eventual".

Entre 1810 y 1821; la Hacienda Pública quedó por completo trastornada, de modo que los ingresos descendieron hasta alcanzar una cifra insignificante, con lo que la penuria del gobierno fue cada día mas acentuada, y este hecho contribuyó a provocar su falta de autoridad e inestabilidad en el poder. En este caso, se puede constatar cómo la influencia política en los impuestos activó en forma negativa; o al menos, la población estuvo al margen de cualquier beneficio.

Por su parte, Hidalgo denunció la injusticia fiscal cuando con base en el bando del 6 de diciembre de 1810, expedido en Guadalajara, expresó su desaprobación por tantas gabelas con las que por espacio de tres siglos se había oprimido a la Nueva España. En particular, el cura Hidalgo abolió la contribución de tributos que pagaban las castas

y los indios. Igualmente se opuso al papel sellado que representaba un ingreso en los negocios judiciales, documentos, escrituras y actuaciones.

Las ideas libertarias de Hidalgo tuvieron influencia de este modo en un despertar del gran sacrificio fiscal a que eran sometidas las clases bajas de la nación independiente. Las corrientes políticas van a acomodarse a partir de la primera República Federal, en facciones o partidos para establecer a partir de 1824, "un cuerpo autónomo a la administración pública a cargo del Ejecutivo, para velar por la Hacienda Pública y verificar los ingresos, egresos y demás operaciones efectuadas en cada ejercicio fiscal".

Esta necesidad socio-política inherente al buen funcionamiento de las finanzas públicas, pretendía normalizar las funciones propias del Estado en relación a su época. Se creó la Contaduría Mayor de Hacienda que se dividió en dos secciones: Hacienda y Crédito Público, nombrada por la Cámara de Diputados. En lo sucesivo la historia de México vive la aparición de monárquicos y republicanos, centralistas y federalistas, conservadores y liberales. La inestabilidad política, pese a la Constitución de 1824, es la característica esencial de esta etapa del México independiente. El desorden fiscal, y en general el financiero. Toda la inestabilidad política que operó entre 1824 y 1854, no produjo más que un sistema fiscal anárquico, basado en impuestos indirectos tales como los mineros y los arancelarios. En otros términos, si bien es cierto que los impuestos habían dejado de

ser "frutos civiles" se continuó con los vicios de la época colonial.

De esta manera, todos los hechos políticos no habían concebido más que una recaudación impositiva modesta; contrastando con un incremento constante de los gastos públicos. situación que se volvió crónica por la falta de continuidad y solidez de los gobiernos. Es importante señalar que en el año de 1846 se emitió un decreto, por un consejo de gobierno, encabezado por Valentín Gómez Farias, a fin de abolir las alcabalas en toda la República ya que habían tenido una "funesta trascendencia en la industria comercial, agrícola y fabril".

El desorden fiscal va a continuar y en particular, todo el esfuerzo gubernamental se estrellaría contra el poder político del clero, pudiendo verse así como la burguesía liberal compuesta por los grandes hacendados y comerciantes, aprovechaba esta hegemonía para desestabilizar a las finanzas públicas nacionales y evadir su obligación de contribuyente.

En los años sucesivos la historia se repite, con las consecuencias fiscales respectivas. Hacia 1854, el 20 de julio se aprueban los tratados de la Mesilla, para que finalmente en 1855, Antonio López de Santa Anna, deje el poder por última vez, dejando detrás de sí cerca de medio siglo de confusión, desorden y un pantano social que hizo olvidar casi por completo, o al menos plantear de manera equivocada el problema fiscal, en detrimento de la justicia social. Se puede hacer una síntesis global de la primera mitad del

siglo XIX señalando que se destacó por la modificación constante de la legislación fiscal. Basicamente, los gobiernos posteriores a la independencia dictaron toda clase de medidas, muchas veces contradictorias y sin una tendencia política definida que no haya sido la de favorecer a los grandes terratenientes y principalmente al clero. Es el caso de los impuestos sobre la propiedad que, a pesar de su importancia en un país como México, representaban un ingreso ridículo para el tesoro federal.

Con una política netamente antipopular, mas bien de corte liberal de *laissez faire y laissez passer*, los gobiernos mexicanos durante los primeros sesenta años del siglo XIX aplicaron una legislación fiscal que exentaba de impuestos a la cuatro quintas partes de las propiedades, y las que no eran exoneradas, pagaban solamente una quinta parte del valor del impuesto. Se puede añadir incluso a esta grave irregularidad, el hecho de que había propiedades cuya evaluación catastral databa de un siglo atrás, de tal forma que el pago del impuesto estaba fuera de la realidad, toda vez que el valor se había ya multiplicado. Así pues la anarquía política reflejo siempre la anarquía fiscal que se señala, afectando gravemente al tesoro público que no recibía más que una fracción infima de impuestos.

Como consecuencia, la legislación fiscal obedecía a las luchas políticas de los partidos políticos. Las divergencias entre liberales y conservadores, por dar una idea de las facciones más relevantes, eran tan profundas que la cuestión fiscal llegó a ser determinante

dentro del contexto de la lucha política. Trasladando estos conceptos a los hechos prácticos, la anarquía fiscal era en el fondo el resultado de la rivalidad entre el grupo manufacturero y la burguesía comercial, es decir; estos últimos de encontraban en una posición favorable o desfavorable a la importación de los productos extranjeros. Por su parte los manufactureros, quienes habían llegado a ser un poderoso grupo de influencia política, vigilaban severamente la introducción de artículos extranjeros, a fin de evitar la competencia con la industria nacional que ellos controlaban.

De lo anterior se desprende que para alcanzar sus objetivos, los industriales exigían a los políticos la aplicación de dos medidas rigurosas: prohibir en todo el país los artículos y productos no fabricados en México, y gravar la entrada de las mercancías autorizadas con impuestos elevados, con la finalidad de permitir el desarrollo industrial del país haciendo los artículos extranjeros demasiado caros. De acuerdo con este punto de vista, los manufactureros aseguraban que los ingresos al tesoro federal aumentarían considerablemente. Por supuesto que los grandes terratenientes, cuyos ingresos estaban ligados a la industria, apoyaban los argumentos de los manufactureros, junto con los de los empleados de las aduanas que veían la oportunidad de realizar numerosos comercios ilícitos.

La política aduanera preconizada por los comerciantes con el extranjero, atendiendo a su influencia también en los asuntos de

gobierno, era muy diferente. Siendo los más directamente afectados por la legislación proteccionista, sus presiones políticas se orientaban naturalmente hacia la obtención de un sistema fiscal que les permitiera aumentar las importaciones a través de la baja de los derechos de aduana.

Los argumentos arriba señalados fueron, en suma, las razones esgrimidas por los grupos políticos antagónicos que detentaron el poder entre 1821 y 1868. El predominio de los derechos de aduana fue la fuente de los ingresos de la Hacienda Pública, al lado de una diversidad de impuestos que aparecían y desaparecían con los gobiernos. Sin embargo, de todos estos impuestos, el más ineficaz y odiado fue la alcabala, como derecho pagado a la entrada y a la salida de las mercancías de un estado a otro. En particular este impuesto discriminatorio y antipopular detuvo por mucho tiempo el desarrollo del comercio, pero a la vez dio lugar al artículo 124 de la Constitución de 1857, especificando que sería suprimido en toda la República a partir del 1o. de Julio de 1858. Desgraciadamente la guerra de Reforma (1852-1860) y la intervención francesa (1862) impidieron la aplicación del artículo en cuestión, hasta que finalmente en 1861 fue suprimido en forma parcial.

A partir de 1868, dos hombres distinguirían el sistema fiscal mexicano, como reflejo de la influencia que dieron a sus acciones políticas; el primero fue Benito Juárez y el segundo Porfirio Díaz cuyo lema "Mucha administración, poca política", abrió paso al

advenimiento definitivo de la imposición directa como producto del estallido social más trascendental del siglo XX en nuestro país. La política de Juárez representada por Matías Romero, cuya obra hacendaria reflejó las ideas del Partido Liberal, basadas principalmente en que las rentas federales no deberían tener como base los impuestos exteriores sino los interiores. Díaz personalizó la administración fiscal zacroniana de los presupuestos equilibrados basados en los impuestos indirectos.

La Constitución del 57 defiende la propiedad privada individual en contra de la preponderancia de la iglesia que tanto daño fiscal causara al Estado mexicano dada la influencia que gozó por tantos siglos. De ahí que la política fiscal juarista estuviera destinada a introducir reformas paulatinas a fin de fortalecer la economía del país basada en una Constitución de corte netamente liberal. Sobre este funcionamiento económico Matías Romero transformó en primer término, el antiguo impuesto del papel sellado e implementó los sellos móviles, es decir, la estampilla, que acompañó con la tasa proporcional en lugar de la tasa o cuota fija. Enseguida, se enfrentó de una manera global al aspecto del comercio internacional que tanto daño ocasionaba a la economía del país. Al efecto se abolieron tarifas que encarecían los artículos extranjeros que demandaba el país y por otra parte, en cuanto a las exportaciones, se procedió a eliminar gravámenes que dañaban la producción nacional. Se cumplía de una manera más realista con la primera parte de la fracción IX del artículo 72 de la Constitución de 1857. Este personaje también dejó

huella, en lo que se refiere al comercio interior. El obstáculo más sobresaliente para que el fisco fuera respetado y contribuyera a la economía del país, eran las alcabalas, las que logró abolir parcialmente al quitar a los estados la obligación de dar impuestos a la federación; pero indudablemente, por lo que será más recordado este ministro de Hacienda, es por lo que trató de hacer en materia de minería, la que dada la superposición de impuestos era gravada en forma tan pesada que la producción iba en franco descenso.

El objetivo de la política fiscal de Matías Romero, fue el de robustecer el nacionalismo financiero, se intentó pacificar al país para establecer un sistema tributario sano. El liberalismo se caracterizó entonces por un centralismo político puro, de donde se deriva el sistema financiero sobre aduanas, deudas, impuestos y presupuesto gubernamental. Se estimaba que el sistema fiscal mexicano, dada la política internacional desfavorable como resultado de la intervención francesa, al quedar bloqueados los puertos del Golfo de México, debería de alejarse paulatinamente de los impuestos aduaneros e inclinarse hacia el impuesto directo, lo que sería acercarse más a la justicia fiscal.

Por desgracia existió una influencia política que impidió a Juárez hacer efectivo el establecimiento del impuesto sobre la renta en virtud de que la forma liberal que vetó al clero y a la oligarquía heredada de la colonia, solo trajo el fortalecimiento de la pequeña burguesía, es decir, esta clase social, así como parte de la

oligarquía antes mencionada, sacaron provecho de la escisión política y, en primer lugar, se apropiaron de las propiedades urbanas y presionaron sobre la clase dirigente del país para darse un sistema fiscal a la medida de sus necesidades e intereses.

De esta manera, se crea en el México de fines del siglo XIX, la situación fiscal y financiera que caracterizó al porfirismo, abriéndose un gran *impasse* hacia la reivindicación de las masas populares que traería consigo la imposición directa. Las ideas de corte social no incubaban todavía en el México de principios de siglo que sostuvo por más de treinta años un sistema fiscal destinado a equilibrar los intereses burgueses y semi-feudales que colocaron a Ives Limantour como el ministro de Hacienda que llevaría a la práctica semejante política impositiva.

Durante el porfiriato, los partidos políticos desaparecieron por completo dando paso a una burocracia administrativa cuya cúspide de poder residió en el ministro de hacienda: José Ives Limantour que pertenecía al grupo "científico", el cual creó a su alrededor una maquinaria financiera que en primer término se dio a la tarea de imprimir al manejo presupuestal una presentación de equilibrio y eficacia, apegándose estrictamente a la ortodoxia de las finanzas públicas clásicas.

El estado gendarme preconizado por la Constitución de 1857 hizo que Limantour fuese un creyente de los presupuestos en equilibrio y

como tal calculó para el año fiscal de 1894-1895, ingresos por \$43'074,052.93, para gastos \$43'054,371.87, a fin de obtener un superávit de \$19'681.06. Poniéndose como objetivo según la iniciativa de ley de ese año, obtener por primera vez en la historia de la Hacienda Pública de México, un equilibrio fiscal, lo que logró de manera sorprendente con un superávit de \$2'573,474.42. Este hecho no deja de ser relevante por la historia financiera de nuestro país, por las implicaciones políticas en las que se había visto envuelto el manejo presupuestal a lo largo de casi todo el siglo XIX.

Para lograr un equilibrio fiscal Limantour se inclinó por los impuestos indirectos, haciendo recaer el peso de la carga fiscal en las grandes masas; excluyendo al gran capital con el cual a través del sistema bancario, que los mismo científicos organizaron bajo la dirección de Limantour, dominaron por completo las fuentes interiores del dinero y del crédito. El aparato fiscal y financiero entró entonces al servicio de una oligarquía que solo buscó la prosperidad de la pequeña burguesía y la aristocracia semifeudal, ya que se pensaba que la prosperidad llegaría por sí sola a las clases medias y bajas de la población.

Limantour se caracterizó por llevar una administración fiscal draconiana, principalmente por lo que se refiere a la recaudación de los impuestos, y en particular a la aplicación del impuesto del timbre (referente al impuesto sobre el consumo) heredado de la política tributaria de Matías Romero. El perfeccionamiento de tal gravamen

permitió obtener el 0.5% del monto de toda la venta al menudeo o al mayoreo, siendo consideradas como tales las que excedían de \$20 pesos. En las ventas de mayoreo, el vendedor debería llenar una factura pegando los timbres que acreditaban el pago del impuesto. En las ventas al menudeo los comerciantes declaraban anualmente al fisco su pago del timbre cuando esas ventas excedían de sesenta pesos por mes; los mismos compraban los timbres cada dos meses y los pegaban en una hoja especial. Como es fácil suponer este tipo de impuestos sobre el consumo afectaba duramente a las capas bajas de la población. Para 1896, el impuesto del timbre producía ya 18 millones de pesos doblándose casi (25 millones) para el año de 1900.

Paradójicamente, la política centralizadora, autoritaria o de "consolidación nacional" impuesto por Díaz permitió a Limantour la abolición definitiva de las alcabalas (1895-1896). En particular, la suficiencia económica y el arraigo del impuesto del timbre contribuyeron a ellos en forma definitiva. El marco de la constitución de 1857, al que ya se ha hecho referencia, sirvió de igual manera como plataforma ideológica. En 1895, Limantour, a través del Congreso de la Unión, procedió a reformar los artículos 3 y 124 de la Constitución obligando a los estados a no gravar el tránsito de personas o cosas que cruzaran el territorio, la entrada o salida de mercancías o la creación de aduanas interiores.

En ésta época, las ideas políticas de corte socialista estaban ya incubándose en México, y con ello el advenimiento de la Revolución

que permitiría abrir el todavía largo camino hacia la Ordenanza definitiva del impuesto directo y progresivo sobre la renta. La llegada de una nueva clase política al poder sería la condición elemental para semejante cambio estructural. En principio, al fundador del Partido Liberal Ricardo Flores Magón, debe considerársele como el precursor ideológico de la Revolución Mexicana. Su influencia política, aunque no cristaliza sino hasta la promulgación de la Constitución de 1917, representa la plataforma ideológica sobre la que se sustentó la reforma fiscal que dio paso al impuesto sobre la renta en México, con carácter permanente, durante el gobierno del presidente Plutarco Elías Calles.

Uno de los manifestaciones de Flores Magón, fue el destacar la necesidad de gravar al gran capital y el establecimiento de la progresividad en la imposición a fin de abatir la desigualdad de la riqueza. Sin embargo, la influencia de las ideas socialistas en cuanto a la imposición directa sería lenta y gradual. La Revolución Mexicana per se, no aportó nada nuevo al sistema fiscal de la dictadura. El gobierno de Madero continuó con el mismo tipo de imposición, e incluso las finanzas públicas encontradas por el nuevo régimen fueron halagadas por el ministro de Hacienda, Ernesto Madero.

Con la caída de Madero, en febrero de 1913, el orden constitucional quedó roto y éste no se restablece sino hasta el 10 de mayo de 1917 con la puesta en vigencia de una nueva Constitución, promulgada el 5 de febrero del mismo año, representando la síntesis

política de la Revolución. Se sentaron las bases, en materia económica, de un estado intervencionista, dejando para siempre en el baúl de los recuerdos el *laissez faire* y el *laissez passer*. Del estado gendarme se paso al estado benefactor, preocupado fundamentalmente por las causas populares y sociales.

Es de extrañarse, sin embargo, que la Constitución de 1917 no enfrentara la problemática impositiva que reflejaba ya una inquietud política postergada desde el inicio de la Revolución. Se dice esto porque Carranza hizo venir a México a especialistas en finanzas públicas para analizar la situación fiscal reinante. Aún cuando se dictaminaron las fallas del sistema fiscal mexicano, la demanda revolucionaria de redistribución seguía siendo aplazada. Carranza con todo y que precisó el problema fiscal, no pudo hacer nada en la práctica; los hechos históricamente conocidos, se lo impidieron. Fue necesario que los gobiernos revolucionarios se consolidaran y maduraran en cuanto a estabilidad política lo que sucedió hasta el gobierno del general Alvaro Obregón, quien justificó el aplazamiento de la reconstrucción del Estado debido a los sucesos acaecidos en la última década.

El presidente Obregón, tomando en cuenta la asonada militar encabezada en 1923, por Adolfo de la Huerta (ex-secretario de hacienda), quien con su aventura política desequilibró el desarrollo del programa de rehabilitación de las finanzas públicas, costándole al gobierno una sangría presupuestal de sesenta millones de pesos.. Con

antecedentes, Obregón justificó su obra hacendaria y dio la pauta para la política fiscal del "nuevo régimen".

En 1924, el primero de diciembre, el General Plutarco Elias Calles, accede a la presidencia de la República y confirma como Secretario de Hacienda al Ingeniero Alberto J. Pani, quien había sido designado bajo el gobierno anterior. El Ing. Pani fue encargado inmediatamente de la tarea que representaría la reforma fiscal. Sus ideas económicas de profundo contenido social fueron el soporte ideológico para cambiar en México el concepto de los impuestos.

Pani fue ante todo, con el apoyo político de Calles, un revolucionario que visualizó el momento histórico que le tocó vivir. Supo interpretar adecuadamente que la Revolución estalló en 1910, aún habiendo alterado todas las manifestaciones de la vida nacional, dejó incólume el aparato fiscal porfiriano, y a pesar de la Constitución de 1917, se continuó por la misma vía de los impuestos indirectos que gravitaban sobre el consumo, en detrimento de las clases económicamente débiles. Ya en la práctica del poder político que le confirió el mando, a través de la Secretaría de Hacienda precisó el alcance de las medidas impositivas: se deberán gravar todos los impuestos de acuerdo con los principios de la libertad en materia de imposición que son los de generalidad y uniformidad de los mismos, por lo que sin excepción se deberán aplicar las mismas cuotas.

Siendo inaplazable la concreción de las ideas de tendencia social revolucionaria de inspiración magonista para incorporar al progreso económico a las grandes mayorías desposeídas, el estado mexicano comenzó a asumir un papel preponderante al introducir en la Ley de Ingresos de 1924 el impuesto sobre la renta. Dicha Ley se dispuso de manera legal definitivamente el 18 de marzo de 1925; el presidente Calles y su secretario de Hacienda, Pani, corregían el rumbo no abordado por la Constitución de 1917.

La ordenanza definitiva del impuesto sobre la renta refleja la preocupación del régimen callista por encontrar los instrumentos fiscales más eficaces par lograr la redistribución del ingreso, por medio de una imposición más justa. El aumento en la recaudación relativa de este impuesto, del 3.95% en 1925 al 6.70% en 1929, muestra la importancia creciente que desde un principio tuvo.³⁰

³⁰

véase, Roséndez Muñoz, E., *op. cit.*, p. 192 y sigs.

CAPITULO TERCERO

CAPITULO TERCERO

FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES DEL IMPUESTO EN GENERAL

Dentro de este capítulo se explicarán las bases legales fundamentales del impuesto, esto es con la finalidad de saber certeramente quien está facultado a legislar en materia de impuesto de acuerdo a la Carta Magna, así como para saber el fundamento constitucional de la obligación de los sujetos a contribuir para el sostenimiento del Estado.

3.1. ARTICULO 31, FRACCION IV

En primer lugar, se analizará el artículo 31 en su fracción IV, que es la que dispone el fundamento de obligatoriedad para el pago del impuesto.

"Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

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

De este artículo constitucional se derivan seis elementos importantes para analizarse cada uno de manera independiente;

1. Las contribuciones serán con el fin de cubrir el *gasto públicos*.

relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos."³¹

De esta manera el anterior concepto de *gasto público*, estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general, a través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto.³²

El maestro Miguel Acosta Romero, conceptualiza al *gasto público* como; "la erogación que realiza el Estado en cumplimiento de su actividad, que siempre es de interés general y conforme a las disposiciones legales."³³

De esta manera el gasto público, va en relación al crecimiento de la sociedad, se aprecia, tanto por el índice demográfico como por otros indicadores, basta con ver el presupuesto de los estados para ver que va creciendo cada año, es por eso que la vía de ingresos más efectiva, para sostener al gasto público es el *impuesto*, porque el estado no podría depender de contribuciones voluntarias de los particulares.³⁴

31 Informe de la Sala Auxiliar de la SCJN, de 1969, p.25 y 26

32 Véase, Sánchez León, Gregorio; *Derecha Fiscal Mexicana*, ed. Armando Porras y López, México, 1975, 2a. edición, p.187

33 Acosta Romero, Miguel; *Segunda Cursa de Derecha Administrativa*, ed. Porrúa, México, 1989, 1a. edición, p.378 y sigs

34 véase, Acosta Romero, M.; *ibidem*, p.378 y sigs

Otro concepto que es digno de exponer, es el del maestro Ernesto Flores Zavala, que sostiene que por *gasto público* debe entenderse, todo el que sea necesario para que las entidades públicas realicen sus atribuciones, es decir; para el desarrollo de su actividad legal.³⁵

El mismo autor sostiene que si bien es cierto que este *gasto público* se utiliza para satisfacer necesidades colectivas, no es la única función encaminada a utilizarlo, porque existen muchos casos en los que se realizan gastos justificados para satisfacer una necesidad individual, como por ejemplo; las pensiones, indemnizaciones, etcétera.³⁶

La Suprema Corte de Justicia de la Nación define al *gasto público* exponiéndolo de la siguiente manera; "aquella erogación para satisfacer las funciones y los servicios públicos"³⁷, por lo que se indica que tendrán dicho carácter todos los gastos que prevé el Presupuesto de Egresos de la Federación o de las entidades federativas destinados al funcionamiento de las instituciones públicas y a la operatividad de los servicios públicos de cualquier índole, ya sea que éstos se presten por los órganos del estado propiamente dichos o por los organismos descentralizados y empresas de participación estatal o de que las erogaciones respectivas tengan un fin general o

35 véase, Flores Zavala, E., *Op. Cit.*, p. 217

36 véase, Flores Zavala, E.; *Op. Cit.*, p. 272

37 *Tesis Jurisprudencial* 118, *Compilación 1917-1965 del Pemanario Judicial de la Federación*, Segunda Sala, y *Tesis* 184 *del Apéndice* 1975, Segunda Sala, p. 25 y 26.

específico pero siempre en beneficio colectivo.³⁸

Del análisis anterior, hecho a través de las conceptualizaciones de los cuatro anteriores autores que se mencionaron respectivamente, se puede decir que el gasto público es indispensable y fundamental para que el estado propiamente dicho pueda existir, el cual tiene en principio una finalidad de interés colectivo para la satisfacción de bienes o servicios, aun cuando uno de los autores haya mencionado que también se utiliza para satisfacer necesidades de interés individual, como puede ser una pensión por jubilación, etc.; quedando de esta manera satisfecha la conceptualización de este elemento primordial del artículo 31 fracción IV.

El segundo elemento que contiene el citado precepto, es que la *contribución va dirigida a los gastos públicos de la Federación, los Estados y los Municipios*, así que lo importante por analizar de este elemento es señalar la competencia entre éstos. En primer lugar, conforme a nuestra Constitución, la calidad de sujeto activo recaerá sobre la Federación, los Estados o los Municipios, con la diferencia de que solo los dos primeros tienen plena potestad jurídica tributaria, pues los Municipios únicamente pueden administrar de manera libre su hacienda, la cual está formada por las contribuciones que estén señaladas en las legislaturas de los estados, de conformidad con el artículo 115, fracción IV, inciso c), párrafo tercero de la

38

véase, Burgoa Orihuela, Ignacio; *Derecho Constitucional Mexicano*, ed. Porrúa, S.A., México, 1989, 7a. edición, p.125

propia Constitución.

Por eso y para delimitar la competencia en materia tributaria entre la Federación, los Estados y los Municipios, es importante referir al sistema federal mexicano, del cual deriva la competencia respecto de estas tres jurisdicciones.

Al respecto el maestro Emilio Margain Manautou, expresa que; al sistema federal mexicano se le han pretendido encontrar puntos de semejanza con el norteamericano o el canadiense. En efecto al consumarse la independencia el 27 de septiembre de 1821, no surgieron varios estados independientes entre sí, sino uno solo, por lo que los diputados constituyentes de 1822 no representaban entidad alguna.

Con el derrumbe del Imperio y reunido nuevamente el constituyente, éste se decidió a implantar el sistema federal, el cual surgió, no como que el estado daba vida a los Estados Federales, sino como que éstos daban vida al órgano federal. De ahí que éste autor cite a Tena Ramírez, en su obra denominada *Derecho Constitucional Mexicano*, en donde expresa que: "al promulgarse el Acta nacieron los Estados y simultáneamente la Federación". Por lo tanto se adoptó el principio de que las facultades no delegadas a la Federación se entienden reservadas a los Estados; principio que se encuentra incorporado en el artículo 124 de la Constitución Mexicana de 1917.³⁹

39

véase, Margain Manautou, Emilio; *Op. Cit.*, p.247 y 248

Ahora bien el mencionado artículo 31 en su fracción IV, hace mención de que los gastos públicos serán repartidos entre la Federación, los Estados y los Municipios, esto es, que de todas las contribuciones que se recauden a nivel Nacional éstas se repartirán entre estos tres niveles de gobierno. Este elemento es fácil de entender porque sencillamente se plantea en el ya multicitado artículo que los únicos sujetos activos con facultades para percibir el total de las contribuciones recaudadas, son la federación, los Estados y los Municipios; cada uno con ordenamientos propios e independientes en cuanto a la manera de manejar sus ingresos y sus egresos.

En cuanto al tercer elemento que se comenta sobre el artículo 31 fracción IV, se dice que *los estados y sus municipios pueden gravar solamente a las personas que residan en sus territorios*, esto es, que estos dos niveles de gobierno, solamente pueden gravar todo aquello que no contemple la Federación; y que esté dentro de su propia jurisdicción.

Es por eso que se habla tan comunmente de la concurrencia de facultades por jurisdicción, es decir; cada una de estas jurisdicciones (federal, estatal y municipal), tendrán un ámbito espacial específico para recaudar contribuciones, claro, según los ordenamientos legales respectivos que se deriven de la Carta Magna. De esta manera se puede desprender que las legislaturas locales, solo pueden establecer impuestos a nivel estatal y municipal, a cargo de los sujetos pasivos que residan dentro de su territorio.

En realidad estos tres niveles de gobierno con frecuencia se han financiado parcialmente a través de la imposición indirecta, la cual recaen sobre quienes consuman bienes y servicios, sin atender al lugar de residencia del consumidor. También es de hacer saber que si bien en el ámbito de la imposición al consumo existe un alto grado de coordinación entre la federación y las Entidades Federativas, subsisten diversos gravámenes indirectos; es importante hacer notar que esta fracción IV del artículo 31 Constitucional, no señala la obligación de contribuir para el financiamiento del Distrito Federal, pero éste debe entenderse comprendido dentro del concepto de la Federación.⁴⁰

De esta forma cada entidad o municipio tiene derecho a gravar a aquel causante que tenga su domicilio dentro de su jurisdicción, por lo que se entiende que les queda prohibido tanto a las Entidades Federativas como a los Municipios gravar a las personas que no residan en sus territorios, es decir, tienen que establecer su domicilio fiscal (artículo 8o. y 10 C.F.F.) en el estado o municipio correspondiente para que puedan ser sujetos de gravamen del lugar de que se trate.⁴¹

El Cuarto elemento que se analizará es el *principio de*

40 véase, Chapoy Bonifaz, Dolores y Gerardo Gil Valdivia; *Introducción al Derecho Mexicano*, U.N.A.M., México, 1983, 1a. edición, p.1654

41 véase, Chapoy Bonifaz, Dolores B. y Gerardo Gil Valdivia; *Introducción al Estudio del Derecho Mexicano*, "Derecho Fiscal" Tomo I, ed. U.N.A.M., México, 1983, 2a. edición, p.347

proporcionalidad y equidad, los cuales se tratarán de conceptualizar de manera objetiva para el presente estudio, como es de saber estos dos conceptos han sido materia de muchas controversias entre el Estado y los mismos particulares, y han llegado a tener tal importancia que aun cuando no se encuentren insertados en el capítulo de Garantías Individuales de la Constitución, fueron y son materia de amparo; es por eso que desde un punto de vista muy personal éste elemento es el más importante de la fracción IV, artículo 31 de nuestra Carta Magna.

En la ejecutoria Aurelio Maldonado, y posteriormente al formarse la jurisprudencia número 11 de la recopilación de 1965, se estableció por la Suprema Corte que la *proporcionalidad y equidad* de los impuestos constituyen una garantía individual, aun cuando el precepto se encuentre localizado fuera del Capítulo respectivo de la Constitución.⁴²

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido jurisprudencia (número 541 de la recopilación de 1955) en los siguientes términos:

"De acuerdo con el artículo 31, fracción IV de la Carta Magna para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea *proporcional*, segundo, que sea *equitativo*, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo establecido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnimoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes

42

Ejecutoria, Aurelio Maldonado, SJF, V Epoca, p.1013 y Apéndice al SJF, 1965, la. parte, Pleno, Tesis 11, p. 42

sino una facultad limitada por estos tres requisitos."

El maestro Sergio Francisco de la Garza, comenta al respecto que la exigencia de proporcionalidad y equidad que establece el artículo 31, fracción IV, es en virtud a una justicia tributaria y particularmente en esta materia la justicia es denominada como *distributiva*, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir, y por indirecto solamente las cargas, y entre ellas se encuentran los tributos. De la misma manera ésta autor aclara que en la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Este postulado es imposible de cumplir si no se toman en cuenta las distintas capacidades contributivas del ciudadano siendo el sistema más adecuado para medir las capacidades contributivas de éstos, el de los impuestos directos, que dada su naturaleza pueden ser progresivos, aun cuando los impuestos indirectos que no pueden eliminarse de ningún sistema tributario, la distribución tendrá que hacerse en forma proporcional.⁴³

El artículo ampliamente citado, es considerado como otra Garantía Individual dentro de la constitución, aun cuando éste no se encuentre dentro del capítulo respectivo y esto es precisamente para que el poder judicial pueda evitar excesos en los funcionarios o del propio legislador, en relación a la proporcionalidad y a la equidad.

⁴³ véase, De la Garza, Sergio F., *op. cit.*, p.272

La SCJN en el Amparo Administrativo número 6428/30 de fecha 21 de septiembre de 1940, expuso al respecto que;

"las características de proporcionalidad y equidad prescritas en el artículo 31 fracción IV, Constitucional se refiere a que las contribuciones se establezcan por el legislador, en condiciones tales que graven al causante en relación con su capacidad económica y con la importancia del hecho o acto que las causa y a que los arbitrios del estado graviten sobre distintas fuentes de riqueza y no sobre una determinada."⁴⁴

Ahora bien, la mejor manera para entender estos dos elementos es conociendo como los conceptualiza la Suprema Corte, la cual dice al respecto, en el Amparo en revisión 441/83 fojas 325 y 326 del informe para el año de 1982 del Pleno de la SCJN, que; "la *proporcionalidad* consiste en esencia en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica, debiendo fijarse los gravámenes de tal manera, que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los medianos o reducidos recursos, lo que se logra a través de las tarifas progresivas. La *equidad* totalmente es la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo."⁴⁵

De acuerdo con esta interpretación, se puede entender que la proporcionalidad es un medio para que el ciudadano contribuya al pago de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica, por eso

⁴⁴ Semanario Judicial de la Federación, p.3830, Tomo LXV, V Época.

⁴⁵ Amparo en revisión 441/83, fojas 325 y 326, del informe para el año de 1984 del Pleno de la SCJN

se dice que la persona que tenga más, pagará más. La equidad es la igualdad ante todo tipo de situación, es decir; todo sujeto pasivo que se encuentre encuadrado a cualquier tipificación legal tendrá que pagar impuestos. La definición anterior emitida por la Suprema Corte, menciona un punto muy importante al concluir que la mejor manera de lograr el cumplimiento de la *proporcionalidad y el de la equidad*, es a través de las tarifas progresivas, esto es; se puede decir para el tema que me ocupa que el Impuesto Sobre la Renta es un claro ejemplo de éstas, siendo uno de los más importantes en materia de recaudación para el erario Federal.

Es importante que esta disposición constitucional (artículo 31, fracción IV), plantea una posible contradicción entre la norma constitucional y la tendencia de los sistemas tributarios modernos que durante el siglo XX han tratado de introducir progresividad en los gravámenes, especialmente a través del mencionado Impuesto Sobre la Renta. La progresividad en la imposición ha significado el abandono del "*principio del beneficio*" en materia fiscal, consistente, en términos generales, en establecer las cargas fiscales en relación con las contraprestaciones o beneficios que el contribuyente percibiese del estado, sostenido durante el auge del capitalismo. Este criterio para establecer los impuestos fue deshechado rápidamente, para después sostenerse en el *principio de la capacidad de pago*, el cual implica independientemente de las modalidades que asuma, que el causante del impuesto deberá contribuir al financiamiento del estado de acuerdo con sus posibilidades, tomando cuando menos como indicador el nivel de ingresos de las personas. Una de las aplicaciones prácticas de este

principio es, el Impuesto Sobre la Renta.

En México los conflictos entre proporcionalidad y equidad, y el Impuesto Sobre la Renta instituido como Ingreso ordinario a partir del año de 1924, ha tenido diversas soluciones, pero la tendencia de la SCJN, ha sido legitimar la progresividad de la imposición al ingreso. Esto de ninguna manera significa que la imposición sobre la renta sea o haya sido efectivamente progresiva. Claro que si esta situación no se ha logrado se debe a distintos obstáculos en el sistema jurídico, así como a problemas políticos, no a que la Suprema Corte haya interpretado que las tarifas progresivas del Impuesto Sobre la Renta violan la disposición constitucional que se comenta.⁴⁶

Ahora bien, resulta importante mencionar otro elemento fundamental que forma parte de este artículo 31, fracción IV, que se conoce como *principio de legalidad*; esto es, que cada disposición tributaria destinada a ejercer coercitividad tendrá que estar tipificada concretamente en una ley; bien dice el mencionado artículo que " es obligación de los mexicanos: Contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipio que residan, de la manera proporcional y equitativa que *dispongan las leyes.* "; esta última parte es la importante para este análisis.

Este principio de legalidad, denota que la ley que establece u

46

véase, Chapor Bonifaz, Beatriz D. y Gerardo Gil Valdivia; *op. cit.*, p.348

ordena el tributo debe tipificar cuales son los elementos y todos los supuestos de la obligación así como los derechos tributarios tanto de dar, de hacer y de no hacer, en relación al sujeto pasivo, es decir; en la ley es donde estarán las disposiciones relativas al hecho imponible, las obligaciones del sujeto pasivo, el objeto del tributo, la cantidad de la prestación, etcétera, por lo que se entiende que todos estos elementos quedan al arbitrio y discreción de la autoridad administrativa, también se entenderá que la ley establecerá todas las exenciones tributarias.⁴⁷

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido a éste principio de la siguiente manera:

"El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que disponen las leyes y está además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el periodo que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informan nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y su evolución racional e histórica, se encuentra en que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tampoco que el acto creador del impuesto deba de emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, si no fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance, de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisible o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento

47

véase, De la Garza, Sergio F., *op. Cit.*, p.265

conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante.

Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.⁴⁸

Es importante hacer mención de que este principio de legalidad tiene dos excepciones, ambas incluidas en la propia constitución. En primer lugar, el supuesto establecido en el artículo 29 Constitucional el cual permite la suspensión temporal de garantías; en este caso es posible, como en realidad ha sucedido, que sean establecidos gravámenes en reglamentos emitidos por el órgano ejecutivo federal. Sin embargo, una vez terminado el estado de emergencia se vuelva a aplicar el principio de legalidad. Este supuesto es conocido como Decreto-ley.

La otra excepción a éste artículo se encuentra contenido en el segundo párrafo del artículo 131 Constitucional, el cual determina que; "El ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso y para crear otras ...". Mas adelante agrega que; "...el Ejecutivo al enviar

⁴⁸ SJF, V Epoca, Tomo LXXXI, p.6374; Hernández Reyes Ramón, SJF, VII Epoca, vol. 65, Primera Parte, p.90-91, AR.6141/59, Tipográfica Comercial, 25-IV-74

al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiere hecho de la facultad concedida..". De esta manera la Constitución faculta al Ejecutivo , para modificar uno de los elementos fundamentales de los impuestos, lo cual en el resto de los gravámenes sólo puede ser realizado mediante ley. Esta Facultad es denominada Decreto-delegado.⁴⁹

Por último, y para concluir este apartado, se tiene el quinto elemento que versa sobre si solamente *los mexicanos tienen la obligación de hacer contribuciones al Estado*; esta cuestión se deriva en virtud de observaciones hechas al artículo 31, fracción IV, éste se encuentra inserto en el Capítulo II, que se denomina "de los Mexicanos"; lo cual hace notar que toda la redacción de la fracción IV del precepto ya señalado está dirigida a los mexicanos, pero claro, esto no quiere decir que los extranjeros no tengan obligaciones fiscales.

Uno de los contenidos del Artículo 32 de la Ley de Nacionalidad y Naturalización es en relación a las *obligaciones fiscales* por parte del extranjero:

Artículo 32 "Los extranjeros y las personas morales extranjeras están obligadas a pagar las contribuciones ordinarias o extraordinarias y a satisfacer cualquiera otra prestación pecunaria

⁴⁹ véase, Chapoy Bonifaz, Dolores B. y Gerardo Gil Valdivia, *op. cit.*, p.348 y 349

siempre que sean ordenadas por las autoridades y alcancen a la generalidad de la población donde residen."

En la primera parte de este artículo, se impone a los extranjeros la obligación tributaria de contribuir a los gastos públicos, tal como también está ordenado en el artículo 31, fracción IV; el mismo ordenamiento establece de igual forma que como requisito para que la obligación contributiva a cargo de extranjeros se origine, tendrán que ser ordenadas por las autoridades respectivas, y las únicas autorizadas y competentes para legislar en materia de tributos es el Congreso de la Unión; por último se cita otro requisito para que también se puedan originar obligaciones fiscales a cargo de extranjeros cuando se expresa en este precepto que las obligaciones deben alcanzar a la generalidad de la población en donde éstos residan.⁵⁰

En el Artículo 1 del Código Fiscal de la Federación, se establecen los sujetos del impuesto disponiéndolo de la siguiente manera;

Artículo 1 "Las personas física y morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un

50

véase, Arellano García, Carlos: *Derecho Internacional Privado*, ed. Porrúa S.A., México, 1992, 10a. edición, p.425

gasto público específico

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

Los estados Extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.

Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes."

En el primer párrafo se habla de *personas físicas y morales*, solamente pero no menciona estrictamente la nacionalidad de éstas, y de acuerdo con lo ordenado por este precepto, se puede deducir que tanto los mexicanos como los extranjeros están obligados al pago de contribuciones; además el tercer párrafo del mismo artículo, habla de las excepciones al pago de contribuciones en caso de extranjeros, esto también hace pensar que si el Código Fiscal de la Federación contempla casos específicos de excepción, es porque obviamente está contemplando a los extranjeros en situaciones de no excepción, como sujetos pasivos obligados al pago de contribuciones.

En la Ley del Impuesto Sobre la Renta sucede algo similar con los extranjeros dentro de su artículo 1, que con el Código Fiscal de la Federación y el artículo al que ya se hizo referencia, al disponer

éste quienes son sujetos pasivos del impuesto, disponiéndolo de la siguiente manera:

Artículo 1 "Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del Impuesto Sobre la Renta en los siguientes casos;

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

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

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

En las tres fracciones que maneja este artículo, se habla de residentes, por lo que se puede pensar que éstos pueden ser igualmente mexicanos o extranjeros, sencillamente porque la residencia de una persona física o moral en el país, no significa que éstos sean mexicanos, por lo que después de este razonamiento y vinculado con los otros dos artículos mencionados en el análisis de este último elemento, se puede sostener que aun cuando el artículo 31, fracción IV, este contemplado dentro del Capítulo II del Título primero de la

Constitución denominada "De los mexicanos".

Ahora bien después de conocer a fondo los elementos de este precepto constitucional, que resulta fundamental tanto para la materia fiscal como para el presente trabajo, se puede decir que el tan mencionado artículo 31 en su fracción IV contiene las disposiciones más importantes de la que se derivan todas las leyes en materia fiscal, porque obligatoriamente el legislador tiene que tomar en cuenta este precepto constitucional para llevar a cabo la elaboración de cualquier ley fiscal.

3.2. FACULTADES DEL CONGRESO DE LA UNIÓN PARA LEGISLAR EN MATERIA

TRIBUTARIA.

Existen dos artículos en particular que se analizarán dentro de este apartado, por considerar que son los más importantes y los fundamentales para que el Congreso de la Unión tenga las facultades suficientes para legislar en materia de impuestos, así pues, los artículos a los que se está haciendo referencia son las fracciones VII y XXIX del artículo 73 y la Fracción IV del artículo 74; ambos de la Constitución.

Artículo 73 "El Congreso tiene facultad:

Fracción VII; Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto."

Fracción XXIX; Para establecer contribuciones:

- 1.- Sobre el comercio exterior
- 2.- Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o y 5o del artículo 27
- 3.- Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros
- 4.- Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, y
- 5.- Especiales sobre:
 - a) Energía eléctrica

- b) Producción y consumo de tabacos labrados
- c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo
- d) Cerillos y fósforos
- e) Aguamiel y productos de su fermentación
- f) Explotación forestal
- g) Producción y consumo de Cerveza

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la producción que la Ley Secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los municipios en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica y

Artículo 74 "Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

Fracción IV; Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlos, así como revisar la cuenta pública del año anterior."

El Congreso de la Unión, tiene la facultad de legislar en materia tributaria conforme a la letra de las fracciones VII y XXIX, del artículo 73 antes mencionado, fundándose en la Fracción IV del artículo 31 constitucional, en donde se establecen las obligaciones fiscales que deben establecerse por ley.

Aun cuando la facultad que otorga la Fracción VII del artículo 73 al Congreso de la Unión, de imponer las contribuciones a nivel federal, los Estados también pueden establecer los tributos necesarios para cubrir sus presupuestos, porque, de no ser así se perdería completamente la soberanía de éstos si tuvieran que depender económicamente de la Federación, apoyándose jurídicamente en el artículo 124 Constitucional, el cual señala claramente la facultad concurrente que existe entre cada uno de éstos.

En el siglo pasado, con una reforma a la Constitución de 1857, se prohibió a los estados gravar la entrada, salida o circulación de mercancías o cosas, es decir, se establecieron los impuestos conocidos como "alcabalatorios", siendo recogida esta reforma en la Constitución de 1917 en el artículo 117.

Posteriormente esta idea recogida por la Constitución de 1917 y gracias a una inadecuada interpretación, en el sentido de que si la nación es propietaria originaria de los bienes y los recursos naturales a que alude el artículo 27 constitucional, en los párrafos 4 y 5, y la Federación funge como representante, se entiende que solo este ente público puede y tiene la facultad de gravar dichos bienes.

De ahí que las Entidades Federativas y los Municipios quedaron en desventaja, en el sentido de que la Federación, como llegó a sustentar la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, exponiendo que el Congreso de la Unión era el único facultado para legislar en materia

impositiva; pero se presentaba un problema para los Estados, porque también resultaba facultad exclusiva de la Federación legislar en materia de comercio y dentro de ésta quedaba comprendida de igual modo la impositiva, por lo que los estados y los municipios quedaban impedidos de crear leyes tributarias que gravaran al comercio. creándose de este modo una reforma, en 1942, a la fracción XXIX del artículo 73 constitucional; en donde se establecieron facultades exclusivas a la Federación para "establecer contribuciones sobre:

1. Comercio Exterior
2. Aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4 y 5 del artículo 27
3. Instituciones de Crédito y sociedades de seguros
4. Servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, y
5. Especiales sobre:
 - a) Energía eléctrica
 - b) Producción y consumo de tabacos labrados
 - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo
 - d) Cerillos y fósforos
 - e) Aguamiel y productos de su fermentación
 - f) Explotación forestal, y
 - g) Producción y consumo de cerveza

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje

correspondiente a los municipios en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica y...."

De esta manera se resuelve la delimitación de competencias entre la Federación, los estados y los municipios.

El hecho de que ésta fracción enumere determinadas fuentes impositivas, no significa que está impedido de gravar otras, siempre y cuando sea necesario para cubrir el gasto público y no estén reservados a los Estados o a los Municipios, en los términos del artículo 73, fracción VII, párrafo primero constitucional; de esta manera la Federación puede concurrir con los estados, afectando otras fuentes, hasta llegar a obtener recursos suficientes para sufragar el gasto público, es por esto, que el Congreso de de la Unión ha podido expedir otras leyes impositivas como son la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor agregado y algunos de los impuestos especiales.⁵¹

En cuanto al artículo 74, fracción IV, es importante denotar la importancia de éste, toda vez, que a través de este ordenamiento se trata de controlar las actividades del Presidente de la República, de los Secretarios de Despacho, así como del Jefe del Departamento del Distrito Federal, esto es, por medio esta disposición se limita a las entidades jurídicas antes mencionadas, en cuanto a finanzas públicas se refiere, ya que es una manera de controlar el presupuesto de la

51 véase, Margain Manautou, E.; *Op. Cit.*, p.247 y sigs.

federación y no permitir que los integrantes del poder ejecutivo decidan libremente sobre los gastos y las erogaciones que hay que hacer para cubrir los gastos públicos. En principio la Cámara de Diputados discutirá sobre las contribuciones que se habrán de aprobar, con el objeto de cubrir el gasto público, y también tendrá la facultad de hacer una revisión exhaustiva de la cuenta pública, a través de los informes anuales del Presidente de la República, Secretarios de Despacho y del Jefe del Departamento del Distrito Federal, así como de los informes que se rindan ante la Contaduría Mayor de Hacienda, que depende directamente del Congreso de la Unión.⁵²

52

véase, Burgoa Orihuela, Ignacio; *op. cit.*, p.690 y sigs

CONFIDENTIAL - SECURITY INFORMATION

CONFIDENTIAL - SECURITY INFORMATION

The following information was obtained from a confidential source who has provided reliable information in the past. It is being furnished to you for your information only. It is not to be disseminated outside your office.

CAPITULO CUARTO

The following information was obtained from a confidential source who has provided reliable information in the past. It is being furnished to you for your information only. It is not to be disseminated outside your office.

The following information was obtained from a confidential source who has provided reliable information in the past. It is being furnished to you for your information only. It is not to be disseminated outside your office.

CAPITULO CUARTO

ORIGEN Y EVOLUCION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MEXICO

4.1. LEY DEL 20 DE JULIO DE 1921

Esta Ley es la que por primera vez en México gravó a la renta o ingreso de las personas; y fué llamada "Ley del Centenario"; la cual fue expedida por el General Alvaro Obregón, siendo el Secretario de Hacienda el Sr. Adolfo de la Huerta; ésta tuvo el carácter de impuesto extraordinario, pagadero por una sola vez, y por lo tanto transitorio, gravando los ingresos derivados del comercio, de la industria, del ejercicio de una profesión liberal, literaria artística o innominada, del trabajo a sueldo o salario, de la colocación de dinero o valores a rédito, participación o dividendo.

La base del impuesto consistía en el importe de los ingresos o ganancias correspondientes al mes de agosto de 1921, cuando se trataba de sumas reducidas a cuotas fijas y percibidas periódicamente en lapsos de tiempo no mayores de un mes; o a la parte proporcional correspondiente a un mes de la cantidad a que ascendieran los ingresos obtenidos en el último periodo liquidado antes del 10. de septiembre de ese año, cuando esos ingresos por ley, convenio o costumbre debían hacerse efectivos en lapsos de tiempo mayores de un mes.

Los sujetos obligados al pago de este impuesto fueron los mexicanos y los extranjeros que tuvieran su domicilio en el país o en el extranjero, si sus ganancias tenían origen en los giros mercantiles

o Industriales establecidos en la República o de algún acto u operación que surtiera sus efectos o fuera ejecutado en el territorio nacional, y las sociedades civiles o mercantiles que tuvieran su domicilio dentro o fuera del territorio mexicano en los casos en que lo estaban las personas físicas. Únicamente se exceptuaron del impuesto las ganancias de aquellos que no excedieran de \$100.00 mensuales, y algunas otras excepciones de carácter general para los diplomáticos, cónsules y personas morales de interés público.

Este impuesto se calculaba sobre ingresos y ganancias brutas, en numerario, en especie o en valores, sin deducción alguna, se pagaba dentro de la primera quincena del mes de septiembre por medio de timbres.

Este impuesto era cédular. La Cédula Primera comprendía comercio e industria; la segunda profesionales liberales, literarias, artísticas e innominadas; la tercera trabajo a sueldo o salario; y la cuarta, los derivados de colocaciones de dinero o valores a rédito, interés, participación o dividendo.

La cuota de la Cédula Primera del 1% para los ingresos hasta de \$300.00 para llegar a 4% para los ingresos que excedieran de \$1,000.00 mensuales. En la segunda, era de 1% para los ingresos mensuales hasta de \$400.00 para llegar al 4% para los que tuvieran ingresos mensuales superiores a \$1,200.00; la tercera de 1 a 3% por ingresos hasta de \$750.00 para llegar a ingresos mensuales de más de \$1,200.00. Dentro de este grupo se comprendía a todos aquellos que prestaran su

servicio a sueldo o por un salario, tanto en la ciudad como en el campo y los domésticos. En la Cédula Cuarta, la cuota era del 1 al 4% para ingresos hasta de \$250.00 para llegar a ingresos que excedieran de \$750.00 mensuales.

Los causantes tenían la obligación de presentar su declaración antes del 15 de septiembre de ese año, manifestando los ingresos percibidos y adhiriendo las estampillas correspondientes. El hecho de no presentar esta declaración daba lugar a una calificación estimativa porque en la falta de pago oportuno de éste impuesto se imponía un recargo del 50%.

En el artículo 60., se dispuso que esta recaudación sería destinada exclusivamente a la adquisición de barcos para la marina mercante nacional y a obras de mejoramiento de los puertos; por lo que de esta manera el Impuesto del Centenario tenía como objetivo resolver esos grandes problemas nacionales, y aún hoy en día siguen siendo de imperiosa resolución en virtud de que el desarrollo económico de México, obliga a explotar líneas propias de navegación y desarrollar a los puertos marítimos.

En esa época se crean las Juntas Calificadas Regionales, con el propósito de examinar y calificar las declaraciones de los causantes; de la misma manera que se establece un procedimiento de inconformidad en contra dichas calificaciones, en caso de no ser aceptadas por el

contribuyente.⁵³

⁵³ véase, Flores Zavala, Ernesto; "Trayectoria del Impuesto Sobre la Renta en México", *Revista de la Facultad de Derecho de México UNAM*, julio-diciembre 1975, Tomo XXV, Números 99-100, México, D.F., pp. 628 y 629; y *Legislación del Impuesto sobre la Renta*, México, SHCP, 1985, Tomo I, pp. XXXI y XXXII.

4.2. LEY DEL 21 DE FEBRERO DE 1924

En 1924, siendo aún Presidente de la República el General Alvaro Obregón, y su Ministro de Hacienda el Ingeniero Alberto J. Pani; se proponen la creación de una ley semejante a la Del Centenario, con la diferencia de que ésta tendría carácter permanente, la cual se promulga el 21 de febrero de ese mismo año, denominándose como "Ley para la Recaudación de los Impuestos Establecidos en la Ley de Ingresos Vigente sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas". Esta ley se fundamentaba en el artículo 12 de la Ley de Ingresos del Erario Federal y en los Incisos c) y d) de la fracción XII del artículo 10. de la Ley de Ingresos de la Federación.

Esta ley contenía dos capítulos fundamentales; el primero se refería al impuesto sobre sueldos, salarios y emolumentos; y el segundo al impuesto sobre las utilidades de las sociedades y empresas.

De acuerdo al primer capítulo, los sujetos del pago del impuesto eran las personas que regular o accidentalmente percibieran sueldos, salarios, honorarios y emolumentos del gobierno federal, de los estados o de los municipios, o por trabajos prestados regular o accidentalmente, como empleados, obreros o dependientes, y las personas que percibieran honorarios o emolumentos por el ejercicio de profesiones liberales, literarias, artísticas o innominadas.

Había una exención en los salarios de hasta \$200.00 mensuales. El

impuesto se pagaba mensualmente sobre sueldos y semestralmente cuando se trataba de las profesiones liberales. La cuota del impuesto para los sueldos era progresiva, del 1% hasta el 2% como máximo para las porciones que excedieran de \$2,000.00. En el caso de profesiones liberales era de 2% para la porción que excediera de \$12,000.00 semestrales.

El gravamen sobre las utilidades de las empresas, afectaba a toda clase de sociedades; nacionales, anónimas, colectivas, comanditas, cooperativas, asociaciones monetarias o en participación, sociedades civiles, sucursales y agencias de sociedades extranjeras, particulares o empresas que ejercieran el comercio y cualesquiera otros individuos que aislada o colectivamente tuvieran o explotaran con capital propio o ajeno, algún negocio industrial, minero, de transportes, de banca, de espectáculos, de educación o cualquier otro en el que se girara un capital, siendo la única excepción la de las negociaciones agrícolas que perteneciesen a individuos particulares.

Las sociedades y empresas extranjeras legalmente establecidas en la República eran causantes sobre las utilidades líquidas obtenidas en ellas, pero si esta sociedad o empresa no funcionaba legalmente, el impuesto debía pagarse por la persona que efectivamente realizara las actividades de la empresa.

Las donaciones, las herencias y los legados, las derivadas de la fortuna de las personas, los aumentos de valor de la propiedad, los pagos por conceptos de primas, la adquisición de patentes de invención,

marcas de fábrica, y propiedades artísticas o literarias; no formaban parte de las ganancias. Estaban exentas las ganancias de \$2,400.00 anuales y varias instituciones como las de beneficencias, asociaciones con fines científicos, cámaras de comercio y en general las que no tuvieran fines lucrativos. La cuota del impuesto era progresiva, ascendiendo del 2% al 4% para los que se excedieran de \$100,000.00 anuales.

Los causantes del impuesto a las sociedades y empresas y los de profesiones liberales, presentaban sus declaraciones, que eran aprobadas por las Juntas Calificadoras, como ya se mencionó anteriormente; y las inconformidades contra esta calificaciones se resolvían por medio de una Junta Revisora, la cual estaba integrada por representantes oficiales y representantes de los causantes.

Dentro del producto de este impuesto se aplicaba un 10% para los Estados y otro 10% a los municipios.

En esta ley se señalaban entre los sueldos exentos del impuesto, los del Presidente de la República, magistrados de la Suprema Corte, diputados y senadores al Congreso de la Unión y funcionarios públicos federales de elección popular, en funciones en el momento de la vigencia de la ley, pero no operaba para los que los sustituyeran ni para los reelectos.

Dos meses después, el 31 de abril de 1924, por Decreto, se suprime esta exención. De la misma manera, por decreto de esa misma fecha, se

establece de manera expresa, que eran causantes del impuesto las sociedades, empresas o personas extranjeras por ingresos provenientes de fuentes de riqueza situadas en el país. Esta cuota se elevó al 6% anual para ingresos provenientes de intereses, descuentos, réditos, capitalización de intereses u otros productos provenientes de préstamos, anticipos sobre títulos o documentos, fianzas, descuentos y depósitos, salvo los que se hicieren a instituciones bancarias, anticresis y censos.

Este impuesto se pagaría en estampillas, y había obligación de formular las declaraciones de ingresos en formas aprobadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Estas formas exigían la presentación de una serie de datos, debiéndose depositar en las Oficinas Receptoras para ser revisadas por las Juntas Calificadoras. De ahí que se crea la obligación de retener y enterar el impuesto a los asalariados, dándose oportunidad en casos de inconformidad contra los dictámenes de la Junta Calificadora de presentar "reclamaciones", otorgándose a los contribuyentes con esta medida, un derecho de defensa en la esfera administrativa.

La política fiscal sustentada en esta ley, concretamente en los artículos 36 y 37 reservó un tratamiento de mayor beneficio a los contribuyentes que por decisión propia rectificaran sus declaraciones para proporcionar los datos acordes con la verdad y a aquellos que hubieran cometido alguna infracción y la confesaran en un término no mayor de noventa días en forma completamente espontánea, por lo que la

sanción en estos casos se reduciría en un tercio.⁵⁴

⁵⁴ Véase, Legislación del Impuesto sobre la Renta, *ibidem*, pp. XXXI a XXXIV; y Flores Zavala, *ibidem*, pp. 629 y sigs.

4.3. LEY DEL 18 DE MARZO DE 1925

Al año siguiente se aprobó la tercera Ley del Impuesto Sobre la Renta, la cual rigió durante los subsecuentes dieciséis a la fecha de su expedición, que data de 1925 a 1941, que aún cuando sufrió una serie de reformas y adiciones explicables por la necesidad de incluir en el impuesto las nuevas manifestaciones del fenómeno económico, que se encontraba en constante expansión; se puede afirmar que esta ley fue la que arraigo en forma definitiva este impuesto en el país, y logró la definición de un conjunto de normas, aún presentes en la legislación en vigor. Esta ley se expide siendo Presidente de la República el general Plutarco Elías Calles y Secretario de Hacienda y Crédito Público el Ingeniero Alberto J. Pani.

Esta ley tiene sobre la legislación anterior, un mayor criterio de orden, y dentro de los diferentes capítulos se agruparon: las disposiciones generales; las correspondientes a cada una de las cédulas que en ese entonces se crearon con sus tarifas respectivas, los preceptos relativos a las declaraciones, forma y medio de recaudación, así como los preceptos de diversas índoles en relación a la mejor vigilancia del impuesto, además del capítulo correspondiente a las sanciones. Todas estas normas, de hecho, estuvieron inspiradas en las leyes anteriores de 1921 y 1924, las cuales tomaron en cuenta la experiencia obtenida en el primer año de la implantación del impuesto.

Esta ley gravaba a todos los mexicanos domiciliados en la República o fuera de ella por sus ingresos o por sus ganancias,

cualquiera que fuera su procedencia; a los extranjeros domiciliados en la República o fuera de ella, por sus ingresos o ganancias que provinieran de fuentes de riqueza situadas o de negocios realizados en el territorio nacional. Y las sociedades civiles, o mercantiles, asociaciones, fundaciones, mancomunidades, copropiedades, sucesiones y en general las corporaciones en los casos en que lo estuvieran los individuos.

Por ingreso se consideraba toda percepción en efectivo, en valores o en crédito que modificara el patrimonio del causante y de la que pudiera disponer sin obligación de restituir su importe.

Del producto del impuesto debía aplicarse un 10% al Estado y un 10% al municipio, siempre que éstos no gravaran las mismas fuentes de ingresos a que se refiere la ley federal, o que redujeran sus tarifas de tal manera que el producto de dicho gravamen disminuyera en una cantidad aproximadamente igual al 10% que se les otorgaba.

Esta ley contenía siete cédulas; La primera tenía relación con los que estaban dedicados al comercio, había una cuota progresiva por grados que llegaba hasta el 8% sobre las utilidades de \$500,000.00 en adelante. La segunda comprendía a los negocios industriales. La Cédula Tercera, a los negocios agrícolas. La cuarta, a los que obtuvieran intereses de préstamos, de descuentos o anticipos de documentos, de pensiones por usufructo, censos o anticresis, de obligaciones y bonos, salvo los de la deuda pública mexicana, de acciones comanditas, participaciones, etc., en empresas extranjeras;

del arrendamiento de negociaciones comerciales, industriales o agrícolas y de cualquiera otra inversión de capital. El impuesto se pagaba sin deducción alguna a razón del 6% sobre el total de los ingresos, éste debía ser pagado por el acreedor y cuando no se determinaba el interés o se señalaba uno inferior al 6%, se consideraba para los efectos del impuesto sobre la renta, que el interés no podía ser inferior al 6%. Entre las exenciones se encontraba la relativa a la renta de inmuebles y al alquiler de muebles.

En la Cédula Quinta se encontraban comprendidos los que obtuvieran ingresos provenientes de la explotación del subsuelo, o de concesiones otorgadas por el gobierno federal, por los de los estados o por los municipios; por los que aportaran, enajenaran, o en cualquier otra forma, transmitieran totalmente o en parte la propiedad de una concesión otorgada por la Federación, los estados o los municipios, o los derechos derivados de ella y los que hicieran esas mismas operaciones con los derechos de explotación del subsuelo; la cuota era del 10%.

En la Cédula Sexta estaban involucrados los que recibían sueldos, salarios, emolumentos, pensiones, retiros, subsidios asignaciones o rentas vitalicias, incluyendo sobresueldos, comisiones premios gratificaciones o cualquier otra clase de ventajas concedidas a los interesados, así como las indemnizaciones por ceses y las participaciones que se dieran a empleados y obreros en los términos del artículo 123 constitucional. Esta cédula tenía dos tarifas; la

tarifa A, que era progresiva por grados y que llegaba al 4% para ingresos anuales de \$45,000.00 en adelante; los causantes podían hacer deducciones por cargas de familia, por una persona \$250.00 por dos \$350.00, por tres personas \$400.00 y por cuatro o más personas de \$450.00. La tarifa B, se aplicaba en el Distrito Federal o en las ciudades fronterizas con los Estados Unidos; Tampico, Tuxpan Veracruz, Progreso, Mérida y en los lugares comprendidos dentro de la zona circunvecina de dichas ciudades, y las deducciones que podían hacer eran de \$360.00, \$560.00, \$660.00 y \$760.00 según se sostuvieran una, dos, tres, cuatro o más personas. La tarifa en su cuantía era igual que la otra.

En la Séptima Cédula, estaban comprendidos los que se dedicaran al ejercicio de profesiones liberales, literarias, artísticas o innominadas; los que ejercieran un arte o un oficio y los que obtuvieran lucro o ganancia por su destreza, cultura o habilidad en algún deporte, espectáculo u otra ocupación de naturaleza similar, así como los ingresos obtenidos por concepto de funciones de beneficio. Tenía también dos tarifas, la A y la B, para los mismos lugares de la sexta cédula, y con los mismos derechos señalados en relación a las deducciones señaladas también en la cédula sexta. Además tenía una tarifa C para el tercer grupo de causantes, o sea los que explotaran su destreza, cultura o habilidad, calculándose sobre la base de ingresos diarios con cuotas que llegaban al 10% si el ingreso diario era de \$5,000.00 o mayor; con deducciones de \$1.00, \$1.50, \$2.00, y \$2.50 por cargas de familia.

Entre las obligaciones que tenían más importancia y que establecía esta ley, era la de los comerciantes e industriales los cuales debían practicar un balance anual. Los patrones y los que pagaran sueldos estaban obligados a retener el impuesto, descontándolo de los sueldos; los deudores de intereses también debían hacerlo.

Si el causante percibía ingresos por conceptos comprendidos en varias cédulas, el impuesto se causaba por cada Cédula, debiendo hacerse declaraciones separadamente, pero si había varios negocios comprendidos en la misma cédula, todos debían quedar incluidos en la misma declaración.

Para la calificación de las declaraciones existía una Junta Calificadora y sus resoluciones eran revisadas por la Junta Revisora. Ambas juntas estaban integradas por representantes del gobierno y de los causantes.⁵⁵

⁵⁵ véase, Legislación del Impuesto sobre la Renta, *op. cit.*, pp. XXXVI y sigs.; y Flores Zavala, *op. cit.*, pp. 632 y sigs.

4.4. LEY DEL 31 DE DICIEMBRE DE 1941

La Ley expedida en 1925, la cual tuvo una vigencia de casi diecisiete años , por supuesto retocada a través de una serie de reformas, ya que exigía la aprobación de un texto mas fresco que integrara a la misma un "criterio sistemático" para todas las normas que tuvieran relación con la materia; esto dió lugar a la nueva Ley del 31 de diciembre de 1941, la cual tuvo vigencia a partir del 1o. de enero del año siguiente, siendo promulgada durante el periodo presidencial del general Manuel Avila Camacho y del Secretario de Hacienda el Licenciado Eduardo Suárez.

Esta ley tenía el propósito de no "limitar las utilidades legítimas, en un momento en que el país requería en alto grado del impulso de la iniciativa y de la empresa privada", según se afirmó en la Exposición de Motivos de la misma, se contrarresto la disminución de ingresos federales que suponía la supresión del impuesto mencionado, con un aumento en las tarifas cedulares; justificando éste según se indicó en la propia Exposición de Motivos, al mencionar que un incremento en los impuestos directos no provocarían la elevación de precios como sucedía con los indirectos.

Esta Ley gravaba las utilidades, ganancias, rentas, productos, provechos, participaciones y en general todas las percepciones en efectivo, en valores, en especie o en crédito que por alguno de los conceptos mencionados en la ley, modificaran el patrimonio del causante.

Los sujetos obligados al pago de este impuesto eran los mexicanos domiciliados en la República o fuera de ella, pero del impuesto que les correspondía pagar a los mexicanos domiciliados en el extranjero debía deducirse el que hubiesen pagado por el mismo concepto a la nación en la que residieran. Los extranjeros domiciliados en la República o fuera de ella cuando la modificación de su patrimonio proviniera de fuentes de riqueza situadas o de negocios realizados en el territorio nacional también eran sujetos del impuesto. Cuando un residente contrataba con empresas o particulares domiciliados en el extranjero, obligándose al pago por cualquier prestación o a desempeñar un servicio, se entendía que el negocio había sido realizado en el territorio nacional; las sociedades civiles o mercantiles, las asociaciones, las fundaciones, las mancomunidades o copropiedades, las sucesiones, y en general las corporaciones en los casos en que lo estaban los individuos.

Esta ley constaba unicamente de 46 artículos, comprendía cinco cédulas.

La Cédula Primera trataba a las personas morales que habitual u ocasionalmente ejecutaran actos de comercio o explotaran algún negocio industrial o agrícola, el impuesto se cobraba sobre la diferencia entre los ingresos que percibiera el contribuyente y las deducciones autorizadas por el reglamento que eran exclusivamente las destinadas a los fines del negocio. La cuota del ingreso era progresiva por grados con \$2000.00 de exención y el máximo de 20% de \$500,000.00 en adelante. Dentro de esta cédula se mencionaba expresamente a las

instituciones nacionales de crédito, a las sociedades mexicanas que practicasen operaciones de crédito y a las sucursales o agencias de bancos extranjeros, autorizadas para operar en la República, de acuerdo con la ley y a las instituciones auxiliares de crédito. De la misma manera se mencionó dentro de esta cédula primera, a las empresas constituidas para la explotación comercial de bienes inmuebles (inmobiliarias).

La Cédula segunda, comprendía los intereses de toda clase de préstamos, operaciones de compra-venta, anticipos a cuenta del precio de toda clase de bienes o derechos, de cuentas corrientes, de descuento de documentos, de constitución de depósitos, de otorgamiento de fianzas, de obligaciones y bonos, de acciones o participaciones en empresas extranjeras que no operan en el país; el usufructo, el arrendamiento de negociaciones comerciales, industriales o agrícolas; los premios, primas, regalías, y retribuciones de todas clases; de rentas de inmuebles; de juegos de azar y de cualquiera otra inversión de capital.

Esta cuota también era progresiva por grados, se dividía en dos partes: una proporcional de 6.2% y una progresiva que llegaba al 26.5% de \$500,000.00 en adelante.

La Cédula Tercera, abarcaba a los que normal o accidentalmente percibieran rentas o ingresos por la explotación del subsuelo concesiones otorgadas por el gobierno federal; los que aportaban o enajenaban la propiedad de una concesión y los que lo hicieran con los

derechos de explotación del subsuelo.

La cuota era progresiva por grados, también dividida en dos partes; una proporcional del 10.2% y una progresiva llegando el total de la progresividad al 33%.

Dentro de la Cédula Cuarta se incluían los causantes que normalmente percibieran sueldos, emolumentos, pensiones, retiros, subsidios o rentas vitalicias. La cuota era igualmente progresiva con un mínimo de exención de \$166.66, llegando a 7.6% de \$9,000.00 en adelante.

La Cédula Quinta, abarcó a los que se dedicaban al ejercicio de profesiones liberales, artísticas o innominadas, los que ejercieran un arte u oficio y los que obtuvieran una ganancia o lucro por su destreza, cultura o habilidad en algún deporte, espectáculo u otra ocupación de naturaleza análoga.

A este tipo de causantes se les clasificaba en siete categorías. La primera tenía una cuota de \$3,600.00 anuales y la séptima de \$60.00 anuales.

El 20 de enero de 1943, siendo Presidente Constitucional, todavía el general Manuel Avila Camacho, se plantea substancialmente en la propia ley, un aumento de tarifas, debido al estado de guerra en que se encontraba el país, lo que obligó al Gobierno a buscar, dentro de su técnica fiscal, un mayor ingreso con objeto de enfrentarse a las

necesidades militares para la defensa de la nación, y a la organización industrial de la misma, con la finalidad de suplir los satisfactores que no podían ser importados debido a la conflagración, en donde el Ejecutivo estimó que era un deber de los habitantes contribuir para la defensa de la nación aun cuando ello implique un sacrificio personal". Siendo urgente percibir de inmediato los ingresos de las nuevas tarifas, éstas se hicieron retroactivas, apoyándose el Presidente en la suspensión de garantías concedidas conforme al artículo 29 constitucional, en vista de la guerra mencionada.⁵⁶

⁵⁶ véase, Legislación del Impuesto sobre la Renta, *Op. Cit.*, pp. XLVIII a LX; y Flores Zavala, *Op. Cit.*, pp. 640 y sigs.

4.5. LEY DEL 31 DE DICIEMBRE DE 1953

Era completamente necesaria una reforma a la Ley del 31 de diciembre de 1941 con el objeto de volverla clara, sencilla y al alcance de los que tienen que cubrir el tributo y por ello se llegó a la conclusión de volver a redactar una Ley y un Reglamento, que entraran en vigor en 1954. Por supuesto, se respetó toda la experiencia adquirida en los años anteriores, modificando las normas en que se había suscitado el debate, ya fuera resolviendo en favor de los legítimos derechos de las clases tributarias, como también en la defensa de los intereses del Erario Público, para que el Gobierno pudiera obtener los recursos que espera de este impuesto. Con esta doble idea: otorgar y exigir lo que sea legítimo, se procedió a una nueva estructuración del impuesto.

Esta ley grava los ingresos provenientes del capital, del trabajo o de la combinación de ambos.

Se entiende por ingreso a toda clase de rendimiento, utilidad, ganancia, renta, interés, producto, provecho, participación, sueldo, honorario, y en general cualquier percepción en efectivo, en valores, en especie, o en crédito que modificara el patrimonio del contribuyente.

Esta ley también abarcaba siete cédulas e incluía una tasa de utilidades excedentes: La primera para comercio; la segunda estaba dirigida a la industria; la tercera trataba de agricultura, ganadería y pesca; la cuarta, remuneración del trabajo personal; la quinta

atendía honorarios de profesionistas, técnicos, artesanos y artistas; la sexta imposición de capitales; y la séptima, regalías y enajenación de concesiones.

Los sujetos obligados al impuesto eran los mexicanos domiciliados dentro o fuera del país, los extranjeros domiciliados en la República si el ingreso provenía de fuentes situadas o de negocios realizados dentro o fuera del país; y los extranjeros residentes en el extranjero cuando su ingreso procediera de fuentes de riqueza situadas en México; las sociedades civiles o mercantiles independientemente del lugar en donde estuvieran establecidas y del lugar en que estuviera ubicada la fuente de riqueza de donde procediera el ingreso gravable; las asociaciones o fundaciones, las mancomunidades y copropiedades, las sucesiones, las corporaciones o cualesquiera otras agrupaciones que constituyeran una unidad económica, aun cuando no tuvieran una personalidad jurídica.

El pago del impuesto se hacía a través de pagos provisionales durante los quince primeros días de los meses quinto, noveno y décimosegundo del ejercicio.

En la Cédula Primera estaban comprendidos las personas que ejecutaran actos de comercio y las sociedades mercantiles que obtuvieran ingresos por arrendamiento de bienes inmuebles, así como el arrendador que se reputara comerciante y percibiera los ingresos en relación con su actividad mercantil. La base del impuesto sería la utilidad gravable y el ejercicio regular que comprendía doce meses. Se

dispuso una reglamentación especial para la venta en abonos y para las instituciones de crédito. La cuota del impuesto se conservó en 33% de un millón de pesos en adelante. Los causantes con ingresos de cien mil pesos al año o menores pagaban cuota fija.

La Cédula Segunda abarcaba las actividades industriales, entendiéndose por tales la extracción, conservación o transformación de materias primas; el acabado de productos, la elaboración de satisfactores y la prestación de servicios públicos de comunicaciones, de transporte y de suministro de agua, gas y electricidad; también quedaban comprendidos dentro de esta cédula los productores cinematográficos nacionales, los distribuidores de las películas que produjeran y las sociedades formadas exclusivamente por productores para la distribución de las mismas; los que se dedicaran a construir bienes inmuebles o a fraccionar y urbanizar terrenos.

Si un causante era comerciante o industrial la declaración la haría en la cédula de la actividad predominante; quedando comprendidos también en esta cédula los que tuvieran al mismo tiempo que una actividad industrial, una actividad agrícola, ganadera y pesquera.

La Cédula Tercera incluía a los que explotaran algún negocio agrícola, ganadero o de pesca. Los agricultores, ganaderos o pescadores que industrializaran sus productos quedaban como causantes de la cédula segunda. La tarifa era progresiva y llegaba al 16.50% para utilidades superiores a un millón.

La Cédula Cuarta comprendía los ingresos derivados de la remuneración del trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un tercero por concepto de sueldos, salarios y emolumentos, comisiones por las ventas realizadas en el desempeño del empleo, sobre sueldos, viáticos, gastos de representación, premios y gratificaciones, remuneraciones ordinarias y extraordinarias, así como cualquier otra clase de ventajas; participaciones sobre utilidades, indemnizaciones por cese o separación. La tarifa era progresiva llegando al 46% para sueldos superiores a \$50,000.00 mensuales.

En la Cédula Quinta, se gravaban los ingresos derivados del ejercicio de una profesión o arte, de una actividad técnica o que requiera habilidad, de un oficio, de actividades deportivas o culturales, técnicas, artísticas o de otra naturaleza desarrolladas frente al público o en cualquier clase de espectáculos, de la actividad de los agentes de instituciones de capitalización, ahorro y préstamo para la vivienda familiar, seguros y fianzas, patentes aduanales y cualquiera otra actividad de naturaleza análoga. La tasa era progresiva llegando al 33% de un millón de pesos en adelante.

La Cédula Sexta gravaba los capitales comprendiendo intereses de todo tipo, usufructo, intereses de obligaciones y bonos de certificados, de participación de las ganancias de toda clase de sociedades, del arrendamiento de negociaciones comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o pesqueras. El impuesto llegaba al 36% para utilidades de un millón de pesos en adelante, entendiéndose por utilidad el ingreso total sin deducciones como regla

general.

En la Cédula Séptima se gravaban los ingresos derivados de la explotación de concesiones, su enajenación o aportación o participación en los productos del subsuelo. Se gravaba el ingreso total; la cuota era de 41.2% de \$500,000.00 en adelante.

Todas las declaraciones eran calificadas por la Junta Calificadora, por el Departamento Técnico Calificador o por las delegaciones.⁵⁷

⁵⁷ véase, Legislación del Impuesto Sobre la Renta, *op. cit.*, pp. LXIV y sigs., y Flores Zavala, *op. cit.*, pp. 646 y sigs.

4.6. LEY DEL 31 DE DICIEMBRE DE 1964.

Esta ley entra en vigor el 1o. de enero de 1965; consta de 89 artículos, los cuales están divididos en cuatro títulos.

El Título Primero prevee las disposiciones preliminares; el segundo, abarca todo lo referente al impuesto global de las empresas; el tercero, contiene disposiciones sobre el impuesto al ingreso de las personas físicas el cual se dividió en tres ; impuestos sobre el producto del trabajo , impuestos sobre productos o rendimientos del capital y otros ingresos y en el impuesto global de las personas físicas; por último el Título Cuarto, que hace referencia al impuesto al impuesto al ingreso de las asociaciones y sociedades civiles.

En el artículo primero se dispuso que este impuesto gravaría los ingresos en efectivo, en especie o en crédito que modificaran el patrimonio del contribuyente, que provinieran de productos o rendimientos del capital, del trabajo o de la combinación de ambos.

El artículo 3o. mencionaba como sujetos del impuesto a las personas físicas o morales mexicanas, las personas extranjeras que residieran en México, las agencias o sucursales de empresas extranjeras, los extranjeros residentes en el extranjero respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riquezas situadas en territorio nacional y las unidades económicas sin personalidad jurídica.

De la misma forma que en la ley anterior, se autorizó que cuando la fuente de ingreso se encontrara en el extranjero, el contribuyente

podría deducir el impuesto que le correspondiera pagar en México, el impuesto sobre la renta que hubiese cubierto en el país donde se originó el ingreso, hasta el límite del impuesto que para ese ingreso considerado aisladamente, se causara de conformidad con la ley que se comenta.

El artículo 4o. definió la ubicación del domicilio; cuando se tratase de personas físicas, correspondía el lugar donde estuviera ubicado el principal asiento de sus negocios o donde prestasen sus servicios y a falta de ambos, donde se encontraran; si se trataba de personas morales o de cualquier unidad económica sin personalidad jurídica, correspondía el lugar donde se estableciera la administración principal del negocio, y cuando se trataba de sucursales o agencias de negociaciones extranjeras, correspondía el lugar donde se establecieran.

El artículo 5o. mencionaba todas las exenciones que manejaba esta nueva ley, las cuales eran en esencia las mismas que estaban contenidas en la ley anterior.

En el artículo 8vo., se dispuso que el impuesto se pagaría en efectivo o mediante giros o vales postales o cheques de cuenta personal del causante los cuales no requerían de certificación, los cuales tendrían que estar expedidos a favor de la Tesorería.

Dentro de esta ley también se dispuso que cuando el causante, al presentar sus declaraciones hubiera cubierto impuesto en menor o mayor

cantidad que la debida, podia presentar una declaración complementaria siempre y cuando el pago se hubiere hecho en cantidad menor a la debida, pudiendo cubrir las diferencias y enterar el importe de la mitad de los recargos, sin que estos pudiesen exceder del 24%, cuando la declaración era espontánea y de buena fé, no se aplicaban sanciones; un segundo caso, resultaba cuando el contribuyente hubiese hecho un pago en cantidad mayor que la debida, podría formular la declaración rectificatoria dentro del plazo de cinco años contados a partir de la fecha en que se presentó la declaración; todo esto dispuesto en el artículo 19 de la ley.

También se menciona que el contribuyente tenía derecho a que se le devolvieran las cantidades, que según sus declaraciones definitivas tuviera a su favor, ésta se haría a solicitud del interesado, aún cuando las autoridades lo pudiesen hacer de oficio (artículo 10), de la misma manera que se podía ejercer la compensación en este caso.

Las declaraciones que fueron objeto dentro de esta ley, no eran calificables (artículo 13), pero las autoridades fiscales tenían la facultad de verificar los datos que consignaban los contribuyentes en éstas, a fin de comprobar el cumplimiento de las obligaciones que habían sido estipuladas en esta ley. Esta facultad se extinguía por caducidad, a partir de los cinco años siguientes a la fecha en que se presentaba la declaración.

El Impuesto al Ingreso Global de las Empresas, tuvo por objeto el ingreso en efectivo, en especie o en crédito, que proviniese de las

actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca (artículo 16). Estas actividades, con anterioridad a la ley que se está analizando, estaban dispuestas en las cédulas; primera, segunda y tercera.

En el artículo 17, se definió a los sujetos del impuesto global de las empresas, como las personas físicas y morales que realicen actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, de igual manera que las unidades económicas sin personalidad jurídica.

Se denominaban causantes mayores, a quienes tenían percepciones acumulables en ejercicio regular por la cantidad que excediera de \$150,000.00, o cuando tuviera percepciones menores en un ejercicio irregular, si dividido el monto de las mismas entre el número de días del ejercicio y multiplicado por 365, diera como resultado una cantidad superior a la citada. Denominaban causantes menores a las personas cuyas percepciones acumulables, determinadas en la forma en que ya se mencionó, fuesen hasta de \$150,000.00.

La base del impuesto de los causantes mayores, como lo disponía el artículo 18, sería el ingreso global de la empresa, que resultaba de la diferencia entre los ingresos acumulables durante un ejercicio y las deducciones que se autorizaran por la ley en cuestión.

En el artículo 19, se mencionaban a los ingresos acumulables, dentro de los cuales se encontraban los de las sociedades que

acumularan la totalidad de dichos ingresos cualesquiera que fuese su fuente, también se extendió a las personas físicas y a las unidades económicas que acumularan los ingresos que tuviesen relación con la actividad de la empresa y que proviniesen de bienes afectos, total o parcialmente a dicha actividad, en la fracción III del citado artículo, se mencionaba a las sucursales o agencias que se encontrasen establecidas en el país pertenecientes a empresas extranjeras, que acumularan los ingresos que tuvieran relación con sus actividades en el país; en la fracción V se dispuso que no serían ingresos acumulables los dividendos pagados por toda clase de sociedades, que operasen en territorio nacional, y por las mexicanas que operasen en el extranjero.

Entre los ingresos acumulables se encontraban; los ingresos brutos estimados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; la diferencia entre los precios declarados por el causante y los que fijara la Secretaría de Hacienda cuando los primeros no correspondiesen a los reales de mercado; la diferencia entre el precio estimado por la Secretaría de Hacienda y el obtenido por el causante en relación a la venta de bienes y prestaciones de servicios al costo o a menos de éste, cuando no estuvieran satisfechos los requisitos señalados en el Reglamento; los ingresos derivados del arrendamiento de inmuebles en relación con la actividad mercantil del causante; las ganancias derivadas de enajenación de activos fijos, así como las ganancias realizadas que se derivaran de una fusión o liquidación de sociedades en las que el causante fuera socio o accionista y de ésta se derivara una venta hecha después de diez años, no se acumulaba el

ingreso, cuando la venta era de bienes adquiridos antes de lo señalado, la ley marcaba una tabla que señalaba un porcentaje concreto de acuerdo al número de años transcurridos por la venta; también dejaba de acumularse cuando el causante de esta venta, invertía el importe de estos activos fijos a que se destinaran a fines industriales, agrícolas, ganaderos o de pesca; por último, se consideraron como ingresos acumulables los que obtuviera el causante por ventas en abonos.

Las deducciones, las contempló el artículo 20, abarcando las devoluciones, descuentos, rebajas y bonificaciones, costo de las mercancías o de los productos vendidos, la depreciación de activos fijos tangibles y de gastos y de cargos diferidos, la amortización de pérdidas de operación, las pérdidas de bienes del causante por caso fortuito o fuerza mayor; las pérdidas de créditos incobrables, la creación y reserva para pensiones y jubilaciones del personal, los gastos normales y propios del negocio, y por último la diferencia que existiese entre los iniciales y finales de un ejercicio, cuando el inventario inicial fuera mayor, siempre y cuando se tratase de causantes dedicados a la ganadería.

Se establecieron límites para amortizar los activos fijos intangibles y cargos diferidos, depreciación de edificios, de maquinaria, equipo y muebles, equipo de transporte, material rodante, etcétera. La S.H.C.P. podía autorizar la depreciación acelerada de las inversiones en maquinaria y equipo. También se autorizó la amortización de pérdidas de operación que ocurrieran en ejercicios

anteriores, esta amortización podía hacerse con cargo a los resultados de los cinco ejercicios posteriores y hasta por el monto total de la utilidad en que cada uno de ellos llegase a tener.

En el artículo 22 se mencionaba que las pérdidas por créditos incobrables, se considerarían como tales cuando el plazo de prescripción que les correspondiera llegase a su consumación, solamente se podía admitir antes si el crédito fuese notoriamente imposible de cobrar.

El artículo 25 señalaba que en las reservas que se hicieran para pensiones o jubilaciones debería invertirse por los menos un 30% en bonos emitidos por la Federación, y el resto tendrían que ser valores aprobados por la Comisión Nacional de Valores en relación a las reservas técnicas de las instituciones de seguros. Estos valores se tenían que depositar en una institución de crédito y únicamente podía disponerse de estos fondos cuando el objeto fuese el original, de no ser así se tendría que pagar una cuota del 42%.

El artículo 26, ordenaba que toda deducción tenía que ser ordenada y ser indispensable para que se manejara adecuadamente la finalidad del negocio, también tenía que estar contabilizada y cumplir con las demás disposiciones fiscales.

En el artículo 31 se disponía que el impuesto se causaba sobre el ingreso total percibido cuando se tratase de causantes extranjeros residentes en el extranjero, por alquiler de carros, de ferrocarril,

por distribución de publicaciones extranjeras, asistencia técnica, primas por reaseguros o reafianzamientos cedidos por empresas mexicanas, explotación de patentes de invención, marcas de fábrica y nombres comerciales, intereses derivados de operaciones hechas por bancos extranjeros domiciliados fuera de la República, comisiones eventuales y empresas de espectáculos que trabajaran menos de un mes.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de acuerdo al artículo 32, podría hacer determinaciones estimativas de ingreso, en el momento en que se omitieran las declaraciones o no se presentaran libros o documentación conexas, o bien cuando la contabilidad del negocio tuviera irregularidades fuertes. De esta manera la propia Secretaría, estimaría el ingreso bruto del contribuyente, por los medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase, y para fijar el ingreso global gravable, aplicaría a los ingresos brutos declarados o estimados el coeficiente que iba del 3% al 30%, según la actividad del causante. (artículo 33)

El impuesto de los causantes mayores se calculaba aplicando la tabla que menciona el artículo 34 de la ley; la tarifa empezaba con un 5% para los que obtuvieran ingresos anuales por las cantidades que iban de \$2,000.00 a \$3,500.00, hasta llegar a un 42% para los ingresos anuales de \$1'000,000.00 en adelante.

Se tenía derecho a una reducción del 40% cuando se trataba de ingresos obtenidos por actividades como la agricultura, la ganadería y la pesca; del 25% cuando se industrializaban los productos, y del 25%

si además se realizaban actividades comerciales o industriales. Las instituciones de crédito, se seguros o fianzas, podían deducir el 10% del producto de bonos, obligaciones, cédulas hipotecarias y certificados de participación no inmobiliaria.

De acuerdo al artículo 35, el impuesto se debía de pagar dentro de los tres meses siguientes a la terminación del ejercicio con tres pagos provisionales dentro de los primeros quince días de los meses quinto, noveno y doceavo del ejercicio.

En el artículo 36 se establecía que los causantes que realizaran actividades ganaderas, cubrirían como pago provisional el 1% de los ingresos que percibieran, adhiriendo estampillas a las facturas que éstos expldieran. En los artículos 40 y 41 se señalaban tres tasas proporcionales especiales para los casos en los cuales el impuesto se causara sobre el ingreso total. También se señaló el procedimiento que debería seguirse cuando se hubieran otorgado exenciones en los términos de la Ley de Fomento de Industrias Nuevas y Necesarias.

A partir del artículo 43, se habló de los causantes menores, es decir, de los que obtenían ingresos anuales menores a los \$150,000.00, los cuales tenían como base del impuesto la que resultara de multiplicar sus ingresos brutos anuales por la tasa para la determinación estimativa del ingreso gravable que era del 5% de los ingresos que iban de \$2,000.00 a \$3,500.00, hasta el 24.10% para los ingresos que llegaban hasta los \$150,000.00.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podía determinar estimativamente los ingresos brutos, cuando los contribuyentes no presentaran declaraciones o éstos no llevaran registros, o cuando sus ingresos brutos fuesen insuficientes para cubrir el costo y los gastos normales del negocio, o cuando la intervención temporal de la caja revelara ingresos brutos superiores dentro del negocio, todo esto dispuesto en el artículo 44.

El impuesto a cargo de los causantes menores, de acuerdo al artículo 45, debería de quedar pagado a más tardar en el mes de febrero siguiente al año de que se tratara. Debiendo hacerse un pago provisional en el mes de julio de cada año.

En el Título Tercero de la ley, se hacía referencia al ingreso de las personas físicas; el cual comprendía tres capítulos: Impuesto al Producto del Trabajo, Impuesto sobre Productos o Rendimientos del Capital y el Impuesto al Ingreso Global de las Personas Físicas.

El Impuesto al Producto del Trabajo, comenzaba en el artículo 48, señalando como objeto del impuesto, los impuestos percibidos como remuneración del trabajo personal.

El artículo 49 mencionaba como sujetos del impuesto a los que percibieran ingresos por la prestación de su trabajo personal, en virtud de un contrato de trabajo o de nombramiento, o los derivados del ejercicio libre de una profesión, arte, oficio o actividad técnica, deportiva o cultural, los agentes de instituciones de

crédito, seguros y fianzas, o la explotación de una patente aduanal.

Los únicos sujetos, exceptuados del impuesto sobre productos del trabajo, de acuerdo al artículo 50 de la ley, eran; los agentes diplomáticos y agentes consulares extranjeros, empleados de embajadas y consulados extranjeros, representantes extranjeros de delegaciones oficiales, miembros de delegaciones científicas y humanitarias, representantes de organismos internacionales con sede en México; de la misma manera se exceptuaban del pago del impuesto, cuando se tratara de ingresos por concepto de salarios mínimos, prestaciones de previsión social, gratificaciones de fin de año a favor de empleados públicos o trabajadores cuyo ingreso no excediera de \$2,000.00 mensuales, indemnizaciones por riesgos de trabajo, jubilaciones y pensiones, pagos para gastos funerarios, gastos de representación y viáticos comprobables.

El artículo 51, señalaba que las personas físicas que percibiesen un sueldo no podrían hacer deducción alguna, con la excepción de los profesionistas que podían deducir de su ingreso un 5% para amortización de activos intangibles y de gastos y cargos diferidos, 5% para depreciación de construcciones, 10% para depreciación de inversiones en maquinaria, etc., y 20% para depreciación de automóviles y equipos de transporte. De la misma manera podían deducir los gastos normales y propios por el ejercicio de una profesión.

Cuando una persona percibía sueldos y honorarios, debía de

acumularlos y hacer el total de las deducciones que correspondieran, de acuerdo al artículo 54; Igualmente se considero como base del impuesto el 80% de la suma de los ingresos, si éstos no llegaban a \$150,000.00 anuales; de excederse se consideraría como base el 80% de los primeros \$150,000.00 y se tomaría como total al excedente.

El artículo 56 establecía que las personas que percibiesen su sueldo de una sola patrón, tenían que hacer el pago del impuesto mediante enteros mensuales que tenían el carácter de pagos provisionales. Si el causante prestaba sus servicios a dos o mas personas, podía presentar su declaración por sí misma o hacer del conocimiento de éste último su situación para los efectos correspondientes, esto lo disponia el artículo 58 de la ley.

Por último y para concluir este apartado; el artículo 59 mencionaba que cada causante que percibiera ingresos por honorarios, calcularía aplicando al 80% de cada percepción, la tasa del 5%. El pago del impuesto se haría en el mes de abril.

El segundo capítulo que comprende este título es; el Impuesto sobre Productos o Rendimientos de Capital, el cual comprendió todas las actividades que se encontraban gravadas con anterioridad en las Cédulas VI a IX.

Esta dispuso como sujetos del impuesto y gravó los ingresos procedentes; de intereses provenientes de toda clase de actos, convenios o contratos, excepto los mencionados expresamente por la

ley; las prestaciones que se obtuvieran con motivo del otorgamiento de fianzas, cuando éstas no se prestasen por instituciones legalmente autorizadas; toda clase de inversiones hechas en compañías extranjeras que no operaran en el país; de actos o contratos por medio de los cuales, sin transmitir los derechos respectivos, se permitiera la explotación de concesiones, permisos, autorizaciones o contratos, otorgados por las entidades a que se refería el inciso d) o los derechos amparados por las solicitudes en trámite; de cualquier acto o contrato celebrado con el superficiado para la explotación del subsuelo; de la participación en los productos obtenidos del subsuelo por persona distinta del concesionario, explotador o superficiario; de la explotación de derechos de autor; de inversiones u operaciones de cualquier clase, siempre que éstos no se encontrasen gravados conforme a otras disposiciones de la ley, ni expresamente exceptuados.

También se gravaron los intereses procedentes de toda clase de bonos, certificados o instituciones de crédito, obligaciones, cédulas hipotecarias y certificados de participación inmobiliarios, amortizables y certificados de participación ordinarios; también los intereses percibidos con motivo de aceptaciones, títulos de crédito, préstamos u otros créditos a cargo de instituciones de crédito y de organizaciones auxiliares, a los que se debían sumar todos los rendimientos adicionales.

De igual manera se incluyeron los ingresos obtenidos por enajenación de inmuebles y valores mobiliarios; ingresos procedentes del arrendamiento y subarrendamiento, de muebles urbanos; ingresos

procedentes de las ganancias que distribuyeran toda clase de sociedades establecidas en el país y las sucursales o agencias de sociedades extranjeras.

Todas las actividades que se mencionan estaban incluidas dentro del los artículos 60 y 61.

Cada actividad tuvo tratamientos y cuotas especiales, pero en general lo que se gravó fué el ingreso bruto.

Estaban exentos del impuesto a que se refiere este capítulo; los intereses pagados a depositantes por las cajas de ahorro, bancos de depósito o instituciones de ahorro; intereses que provinieran de bonos y obligaciones que emitieran instituciones de crédito internacionales de las cuales fuera accionista el Gobierno o alguna institución nacional de crédito; ingresos por derechos de autor de obras de carácter cultural, científico, que percibiera directamente el autor, los dividendos que distribuyeran las sociedades de inversión, los dividendos que otorgaran las instituciones de seguros, la participación de utilidades que recibieran los trabajadores.

El Impuesto al Ingreso Global de las personas físicas, fué la tercera parte que contempló este Título III; teniendo por objeto los ingresos en efectivo o en especie provenientes de productos o rendimientos del trabajo o del capital, los cuales estaban comprendidos en los capítulos primero y segundo, ya fueron explicados con anterioridad.

La base del impuesto de acuerdo a lo que ordenaba el artículo 78 era el ingreso global de las personas físicas.

Por último esta ley de 1964, contempla en el Título IV y último, al Impuesto Sobre el Ingreso de las Asociaciones, Sociedades Civiles y de Fondos de Reserva para la Jubilación, éste disponía en el artículo 89 y único que este tipo de asociaciones y sociedades que percibieran productos o rendimientos de capital conforme al capítulo II, título III; ya explicado con toda amplitud, causarían impuestos sobre las mismas bases, tasas y tarifas de éstos.

Lo mismo sucedería si éstas mismas realizaran actos accidentales de comercio o llevaran a cabo habitualmente actos de comercio, causarían el impuesto de acuerdo con lo establecido en el Título II de esta ley.⁵⁸

Esta ley tuvo año con año reformas y modificaciones, esto fue natural debido a las demandas económicas del estado. Las reformas hechas en el año de 1977 se apoyó en un estudio de la capacidad de pago de los diferentes grupos de contribuyentes, por lo que se tomó en cuenta el desarrollo previsible de la economía de ese año.

Se dijo que los sectores sociales con menores recursos pagarían menos impuesto sobre la renta a partir del citado año; y por supuesto

⁵⁸ véase, Legislación del Impuesto sobre la Renta, Tomo III, *op. cit.*, pp. 67 y sigs.; y Flores Zavala, *op. cit.*, pp. 653 y sigs.

que contribuyentes con otros niveles de ingreso no verían alterada la tasa del impuesto que pagaban.

Cuando se tocó al impuesto sobre la renta dirigido a las empresas, se introdujeron modificaciones encaminadas a estimular las inversiones y el crecimiento de la producción, tratando de combatir al mismo tiempo las prácticas especulativas.

En consecuencia se tomaron en cuenta los problemas financieros que surgieron como resultado de la modificación de la situación cambiaria, que provocaron pérdidas en algunas empresas en el ejercicio de 1976. Se estableció, inclusive, otro estímulo fiscal a favor de aquellos causantes que realizaran nuevas inversiones, siempre y cuando se trataran de actividades que tuvieran una finalidad de interés social y nacionalismo de manera prioritaria.

Por otro lado, se introdujo una reforma con el objeto de captar a favor del fisco, las utilidades extraordinarias que hubieran resultado de movimientos anormales de los precios; y que además alterasen de manera significativa el equilibrio que debía mantenerse entre las utilidades y los salarios, todo esto fué hecho como condición para obtener un crecimiento sano de la economía.

Por último, se plantearon otros cambios a la ley, teniendo en cuenta la equidad en el trato al ingreso global de las empresas, así también se penso en una modificación en relación a pagos por concepto

de tecnología importada.⁵⁹

⁵⁹ véase, Legislación del Impuesto sobre la Renta, *ibidem*, p. 63

1945

1945

1945

1945

1945

1945

1945

CAPITULO QUINTO

1945

1945

1945

1945

1945

1945

1945

1945

1945

1945

1945

CAPITULO QUINTO

DESARROLLO JURIDICO Y POLITICO-ECONOMICO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

EN LOS ULTIMOS TRES SEXENIOS

5.1. 1976 - 1982

Durante los años de 1976, 1977 y 1978; la estructura de la Ley del Impuesto sobre la Renta quedó igual a la Ley de 1965, por supuesto existieron diversas reformas y adiciones en casi todos los artículos, pero la estructura siguió siendo la misma.

Hasta el año de 1978, todos los artículos se adicionan o se reforman ; también cabe mencionar que hubo derogaciones.

Dentro de los artículos que se adicionan se encuentran; el artículo 45bis, adicionado en el año de 1973; el artículo 30A y 30B, adicionados en el año de 1974; el artículo 68bis, adicionado en el año de 1975 y el Título II bis que incluye del artículo 47A a 47G; los cuales fueron adicionados en 1976.

El primer artículo, al que ya se hizo referencia, se adiciona para establecer la participación de las Entidades Federativas y de los Municipios, sobre el impuesto que gravara la utilidad de las empresas causantes menores o causantes que contribuyeran bajo bases especiales de tributación en los giros agrícolas, ganaderos o de pesca; en el supuesto de que estas dos no impusieran gravamen alguno, la Federación

les otorgaría el 45% de la recaudación obtenida en sus respectivos territorios, y el municipio recibiría por lo menos el 20% del total percibido por el Estado al que perteneciera. Con respecto a la segunda adición, hecha en el año de 1974, ésta da origen al nacimiento de los artículos 30A y 30B; en el artículo 30 de la Ley se hablaba de las personas que accidentalmente ejecutaban actos de comercio, por lo que en el artículo 30A se insertó el supuesto relativo a las ganancias de las personas físicas que enajenasen acciones o partes sociales de toda clase de sociedades o de asociaciones de carácter civil (éstas últimas fueron adicionadas en 1976), que cayeran en el supuesto específicamente tipificado en este artículo, y en el artículo 30B se dispone acerca de las ganancias obtenidas por las personas físicas por haber enajenado certificados de participación inmobiliaria no amortizable. La tercera adición mencionada, se incluyó en el capítulo del impuesto sobre productos o rendimientos del capital y otros ingresos, en relación al ingreso de las personas físicas, haciéndose un señalamiento específico en cuanto al contrato de fideicomiso disponiendo en que momento se debían considerar enajenados los bienes inmuebles afectados dentro del mismo. La última adición que se hizo dentro de este periodo fue el Título II bis que ordenó gravar las utilidades brutas extraordinarias de las personas físicas o morales, y de las unidades económicas, así como las de los causantes mayores que realizaran actividades comerciales o industriales en los términos de la propia ley.

La única disposición derogada, fue el artículo 84 de la Ley en el año de 1972, el cual otorgaba la posibilidad de deducir de los

ingresos cantidades opcionales cuando no se efectuaban las deducciones autorizadas por ley en su oportunidad. De ahí que se anula la viabilidad de hacer cualquier otro tipo de deducciones a las autorizadas en artículos anteriores.

Hubo nueve artículos que no sufrieron modificación alguna hasta el año de 1978; el primero de ellos es el *artículo 16* de la Ley que trataba el objeto del impuesto al ingreso global de las empresas, el cual abarcaba efectivo, especie o los ingresos por créditos, que proviniesen de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca. El segundo, lo fue el *artículo 24* y el cual habla de las pérdidas por créditos incobrables, de la cancelación de los mismos por motivos prescriptivos, así como de la recuperabilidad de éstos aun después de su cancelación, cuando se caía en el segundo supuesto, se consideraban acumulables a los resultados del ejercicio en que se recibiera el pago. La tercera disposición no modificada lo fue el *artículo 29*, el cual mencionaba las deducciones que podían hacer las empresas que se dedicaran a la explotación de los yacimientos del mineral. El *artículo 40*, fue el cuarto, que tampoco fue tocado, éste explicaba el procedimiento que debían hacer los causantes a la Ley de Fomento de Industrias Nuevas y Necesarias, que gozaran de una reducción del impuesto al ingreso global de las empresas, en relación a sus utilidades. La quinta disposición se trataba del *artículo 52* que establecía una tabla porcentual para deducir impuestos conforme a los ingresos brutos de los artistas cinematográficos, de variedades, de teatros, así como de espectáculos taurinos o deportivos. Las disposiciones relativas a los

artículos 63, 64 y 65; tipificaban la aplicación de reglas a seguir después de haber situado el hecho generador del crédito fiscal, para calcular de esta manera su base en cuanto a los productos o rendimientos de capital comprendido en el Capítulo II, Título III; que comprendía personas físicas. La última disposición que tampoco sufrió modificación alguna fue el artículo 89, el cual comprendía el impuesto al ingreso de las asociaciones, sociedades civiles y de los fondos de reserva para la jubilación.

Es hasta el año de 1979, cuando se hace una reforma trascendente en cuanto al objeto del impuesto, el cual se encontraba dispuesto en el artículo 1o. de la Ley en cuestión, para gravar los ingresos en efectivo, en especie o en crédito, salvo los objetos exentos de manera expresa; que eran los que provenían de la realización de actividades ganaderas, comerciales, industriales, agrícolas y de pesca, las que obtuviesen las personas físicas, así como las percepciones de las asociaciones y sociedades de carácter civil.

También se suprimió del mismo artículo primero, la mención expresa que tenía relación con los ingresos que modificasen el patrimonio del contribuyente y que proviniesen del capital, del trabajo o de la combinación de ambos.

Como ya se hizo notar, esta Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1o de enero de 1979, modifica su estructura; para sustituir un sistema cédular por un sistema global; el Título II, referente al impuesto del ingreso global de las empresas, no residente

esta modificación, pero no sucede lo mismo con el título III, en donde se prevén los impuestos al ingreso global de las personas físicas; el cual cambia estructuralmente de cinco a once capítulos, para establecer una mejor adaptación a las necesidades del desarrollo social del país, de acuerdo a la exposición de motivos hecha para esta Ley de 1979; este nuevo título se conforma de un capítulo preliminar de disposiciones generales, los primeros nueve capítulos atienden a los diversos tipos de ingreso, el décimo establece los requisitos de las deducciones y por último el décimo primero se refiere a la declaración anual.

Esta reestructuración del régimen de las personas físicas, comprende entre otras cosas; un sistema único de declaración anual de ingresos, que debía comprender todos los ingresos percibidos en el año, salvo los ingresos exentos y aquellos por los que se hubiesen pagado el impuesto definitivo, esta disposición se encontraba contenida en el artículo 96 de la Ley, el cual se encontraba comprendido en el Capítulo IX del Título III de la misma. Porsupuesto que hubo su excepción a la regla, se trataba de las personas que percibieran ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado así como las que obtuvieran ingresos por intereses bajo el régimen de títulos nominativos; éstos quedaban sujetos a disposiciones especiales ordenadas en los artículos 54 y 88. De esta manera se trató de reducir en parte las tasas progresivas de tributación, pero la medida mas importante que se adoptó, consistió en eximir para todas las personas físicas una cantidad equivalente al monto del salario mínimo vigente, y aplicar la tarifa solamente sobre

el ingreso excedente a dicho monto, con esto se benefició principalmente a las personas que percibían bajos ingresos, sustituyendo así a las exclusiones por cargas de familia que se autorizaban en el sistema anterior las cuales resultaban ser prácticamente insuficientes.

Este nuevo título III también prevee, un capítulo preliminar de disposiciones generales; y nueve capítulos que regularon por separado a los diversos tipos de ingreso.

Dentro de las disposiciones generales, se mantuvieron las exenciones a los ingresos por productos del trabajo o del capital contenidas en la Ley anterior, con algunas modalidades tales como suprimir la exención a los dividendos pagados por sociedades de inversión, y se exceptúan individualmente los ingresos por previsión social, estableciendo los conceptos específicos que quedarán exentos, esto es, ya no se dispuso en forma general. De la misma manera, y con motivo de la ampliación del concepto de ingreso, se eximen expresamente; las cantidades pagadas por las instituciones de crédito, los ingresos recibidos por herencia o legado, los premios que causaran el impuesto por lotería, rifas, sorteos, y juegos permitidos; las indemnizaciones por daños, los alimentos que se percibiesen en términos de ley, los donativos recibidos en las condiciones antes mencionadas y los ingresos por enajenación de inmuebles, cuando la ganancia obtenida en un año no excediera de tres veces el salario mínimo

Por lo que respecta a los capítulos I al IX, se señaló en cada uno el concepto de ingreso, las deducciones que se autorizaban, los pagos provisionales, así como las obligaciones de los contribuyentes y sus retenedores; por lo que de esta forma se facilitó el entendimiento, localización y aplicación de las disposiciones relativas a los diferentes tipos de ingreso.

En el capítulo I se consideró ingreso, la prestación de un servicio personal subordinado a los salarios y demás prestaciones derivadas de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral, este concepto estaba contenido en el artículo 50 de la Ley; se indicaron, con mayor precisión que en el ordenamiento anterior, los ingresos asimilables a los provenientes de un servicio personal subordinado, tales como las remuneraciones y las prestaciones que hayan obtenido los funcionarios y trabajadores del Estado, así como los miembros de las sociedades cooperativas de producción, los honorarios a miembros de consejos directivos administradores, comisarios y gerentes generales. El artículo 52, ordenaba que dentro de las retenciones mensuales se dedujera el salario mínimo general calculado al mes, en lugar de la deducción del 20% que se incorporaba a la tarifa de retención, por lo que se benefició de esta manera al trabajador, ya que el impuesto solamente se causaba sobre el excedente del salario mínimo. Otro punto favorable al sector de los trabajadores fue el de elevar de \$125,000.00 a \$300,000.00 el límite de ingresos para quedar obligados a presentar una declaración, lo

anterior estaba dispuesto en el b) de la fracción III, del artículo 54 de la propia Ley.

En el capítulo IV se contempla a la enajenación de bienes, que es uno de los puntos más importantes por cuanto a ganancias de capital se refiere la ley, es notorio que la misma no da un concepto general de enajenación, sino que en el artículo 66 enumeró los supuesto que podían generar este gravamen, siendo; toda propiedad de la transmisión de bienes, salvo por causa de muerte, donación o fusión de sociedades, las ventas con reserva de dominio; las adjudicaciones, la expropiación, la aportación a una sociedad o asociación, la cesión o aportación total o parcial de derechos por concesiones, permisos autorizaciones o contratos, incluyendo los derechos amparados por las solicitudes en trámite, el fideicomiso y las permutas, en este último caso se considera que hay dos enajenaciones. Por lo que respecta al concepto de ingreso establece como regla general, que sería el que estuviera constituido por el monto de la contraprestación obtenida, inclusive en crédito, excepto en dos casos que se señalaban específicamente: primero; cuando por la naturaleza de la transmisión no había contraprestación como sucede en las donaciones y segundo; cuando se trataba de enajenación de inmuebles adquiridos antes del 1o de enero de 1973, y se hicieran las deducciones que para este caso autorizaba el artículo 72, se consideraba como ingreso la mayor parte de las cantidades representadas por el monto de la contraprestación obtenida o el valor del avalúo practicado a la fecha de la enajenación, por persona autorizada por la Secretaría de Hacienda, además de que ésta última se reservaba el derecho de ordenar a su

costa, la práctica de un avalúo del bien enajenado y de el valor que resultara difería en más de un 10% del precio declarado por el enajenante, el total de la diferencia se consideraba ingreso del adquirente, gravándose de acuerdo a lo dispuesto por el capítulo X relativo a los "demás Ingresos que obtengan las personas físicas"; esto tenía por objeto, de acuerdo a la Exposición de Motivos, no gravar en exceso a quienes por diversas circunstancias, se vieran obligados a vender barato y sí a quien se beneficiaría de esa situación incrementando de esta manera su patrimonio.

También en este capítulo de enajenación de bienes se incluye una innovación muy importante en el artículo 70 de la Ley, que se refirió al ajuste del costo de adquisición y de las inversiones deducibles. El sistema de este artículo tuvo por objeto, aproximarse a gravar la utilidad real, tomando en cuenta los fenómenos de la inflación y pérdida del valor adquisitivo de la moneda, que caracterizaron a la situación económica del país en esos años; se estableció una tabla de ajuste en la que en función del tiempo transcurrido entre las fechas de adquisición y enajenación, se indica un factor por el cual se multiplica el costo de los terrenos, de los títulos valor y de las partes sociales.

El capítulo VII de la Ley se reguló el "Ingreso por dividendos y el régimen de Integración"; ésta gravó los Ingresos por dividendos en la misma forma que la ley anterior, su innovación consistió en establecer el régimen de Integración, dispuesto en el artículo 81, que según la Exposición de Motivos, tenía el propósito de evitar la doble

tributación que se producía al pagar el impuesto por las mismas utilidades de la empresa y la personas físicas, lo cual implicó una situación real de equidad. Este régimen resultó optativo salvo cuando eran dividendos provenientes del extranjero y pagados al extranjero, cuando los dividendos fuesen generados en ejercicios anteriores al de 1979 y cuando los dividendos provenían de acciones al portador con excepción de las acciones manejadas en las Bolsas de Valores. Esta opción para formar parte del régimen de integración personal era opcional para cada contribuyente y en su caso debía comprender todos los dividendos decretados por la empresa en un año de calendario, esta opción podía ejercerse en relación con una empresa, sin que fuese obligatorio hacerlo con las demás en las cuales se hayan percibido dividendos. El procedimiento establecido para su integración era bastante compleja, pero sus líneas generales, consistían, de acuerdo a lo expuesto en la Exposición de Motivos; en que los contribuyentes debían acumular a su ganancia la parte proporcional del impuesto pagado por la empresa y acreditarlo en su declaración final; cuando se trataba de determinar el impuesto acumulable, se separaba de la ganancia decretada la parte proporcional de ingresos no acumulables, ya que por éstos últimos la empresa no pagaba impuestos, se exceptuó de esta regla a los dividendos provenientes de otras empresas cuando en éstas pagaron el impuesto al 42%; una vez hecha esta separación, se consideraba una parte ingreso acumulable sin tener derecho a impuesto acreditable; a la parte de la ganancia de donde se mantenía el derecho al impuesto acreditable se le aplicaba el porcentaje que correspondiese a la tasa del impuesto que causara la empresa, conforme a la tabla expresada en el mismo artículo 81; por último, en el caso

de las personas que optasen por el sistema de integración, no se efectuaba la retención del 21% que se debía hacer, quienes pagaban los dividendos, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 83.

De igual manera, es importante mencionar que se derogó totalmente el título IV, referente a los impuestos por ingresos de las asociaciones, sociedades civiles y de los fondos de reserva para las jubilaciones.

Esta Ley estuvo vigente también en el año de 1980, porsupuesto que tuvo sus respectivas reformas, pero en cuanto a su estructura continuó siendo igual.

Es hasta el año de 1981 cuando en realidad sucede una transformación estructural de manera radical, siendo abrogada definitivamente en el artículo Segundo Transitorio la Ley del Impuesto Sobre la Renta de fecha 30 de diciembre de 1964, es decir, es en este año cuando desaparece verdaderamente la Ley de 1964.

Hubo una gran diferencia estructural de 1980 a 1981, para quedar de la siguiente manera;

Título I

1980

Disposiciones Preliminares

Capítulo Unico

1981

Disposiciones Generales

Titulo II

Del Impuesto al Ingreso Global de De las Sociedades Mercantiles
las Empresas. Disposiciones Generales

Capitulo I
Del Objeto y del Sujeto

Capítulo I
De los Ingresos

Capitulo II
De la Base del Impuesto de los
Causantes Mayores

Capítulo II
De las Deducciones

Sección I
De las Deducciones en General
Sección II
Del Costo
Sección III
De las Inversiones
Sección IV
De las Deducciones para
Instituciones de Crédito, de
Seguros y de Fianzas

Capitulo III
Del Pago de los Causantes Mayores

Capítulo III
De las Pérdidas

Capitulo IV
De las Obligaciones Diversad de
los Causantes Mayores

Capítulo IV
De las obligaciones de las
Sociedades Mercantiles

Capitulo V
De los Causantes Menores

Capítulo V
De las Declaraciones Anuales

Titulo III

De las Personas Morales con
Fines no Lucrativos

Título III

**Del Impuesto al Ingreso de las
Personas Físicas
Disposiciones Generales**

Capítulo I

**De los ingresos por salarios y en
general por la prestación de un
servicio personal subordinado**

Capítulo II

**De los ingresos por Honorarios y
en general por la prestación de un
servicio personal independiente**

Capítulo III

**De los ingresos por arrendamiento
y en general por otorgar el uso o
goce temporal de inmuebles**

Capítulo IV

**De los ingresos por enajenación de
bienes**

Capítulo V

**De los ingresos por adquisición de
bienes**

Capítulo VI

**De los ingresos por actividades
empresariales**

Título IV

**De las Personas Físicas
Disposiciones Generales**

Capítulo I

**De los ingresos por salarios
y en general por la prestación
de un servicio personal
subordinado**

Capítulo II

**De los ingresos por honorarios
y en general por la prestación
de un servicio personal
independiente**

Capítulo III

**De los ingresos por arrendamien
to y en general por otorgar el
uso o goce temporal de
inmuebles**

Capítulo IV

**De los ingresos por enajenación
de bienes**

Capítulo V

**De los ingresos por adquisición
de bienes**

Capítulo VI

**De los ingresos por actividades
empresariales**

Capítulo VII

De los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por empresas

Capítulo VII

De los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por Sociedades Mercantiles

Capítulo VIII

De los ingresos por intereses

Capítulo VIII

De los ingresos por intereses

Capítulo IX

De los demás ingresos que obtengan las personas Físicas

Capítulo IX

De los ingresos por obtención de premios

Capítulo X

De los requisitos de las Deducciones

Capítulo X

De los demás ingresos que obtengan las personas Físicas

Capítulo XI

De la Declaración anual

Capítulo XI

De los requisitos de las deducciones

Capítulo XII

De la Declaración anual

Título V

De los Residentes en el Extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional

Ahora bien, después de hacer notar la diferencia entre una ley y otra, en el Título I de la Ley de 1981, denominado *Disposiciones Generales*, se establece quienes son las personas Físicas y morales

sujetas al pago de este impuesto, entendiéndose que es el criterio de vinculación que une a los sujetos con la Ley, incluyendo igualmente disposiciones para gravar a los extranjeros. (artículo 1o)

Dentro del título I se ordenan las Disposiciones más generales a seguir, indistintamente, tanto para personas físicas como para personas morales.

En el artículo 1o, se marcaron los criterios de vinculación entre los sujetos pasivos y el fisco, tomando en cuenta unicamente la *residencia* del contribuyente; en la ley anterior se utilizaba el criterio vinculatorio de *nacionalidad* en el artículo 3o.

También resultó innovador el concepto de *establecimiento permanente*, así como los ingresos atribuibles a éstos (artículos 3 y 4), de la misma manera se dispuso en esta ley qué debía entenderse por *actividad empresarial*, tales como las actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas y de pesca (artículo 5o).

En el artículo 6o se dispuso la acreditación del Impuesto Sobre la Renta del extranjero, en relación con el fisco mexicano, tal y como estaba dispuesto en el último párrafo del artículo 3o de la Ley anterior, en este caso se dispuso que no podía acreditarse más del 42% del impuesto pagado en el extranjero, y cuando se trataba de ingresos provenientes por exportación de tecnología o de asistencia técnica el límite sería del 10%.

En el artículo 8^{vo} se ordenaron las disposiciones referentes a la Asociación en Participación, y en el artículo 9^o sucedió lo mismo, pero fue en relación al contrato de fideicomiso.

Dentro del título II, se cambia radicalmente la estructura de las disposiciones en relación a las sociedades mercantiles, en primer lugar, y sin integrarlo a ningún capítulo, se expresaron las disposiciones generales a seguir por todas las sociedades mercantiles.

El cálculo del impuesto, se dispuso por ejercicios para enterar el impuesto, el regular abarcaba un periodo de doce meses (artículo 11), teniéndose que efectuar tres pagos provisionales a cuenta del ejercicio anual (artículo 12), aplicando una tasa que iba del 5 al 42%.

Por último, dentro de estas *disposiciones generales*, se ordenaron las reglas a seguir cuando hubiese casos de ejercicios irregulares.

En el capítulo I, llamado *de los ingresos*, se hizo un ordenamiento claro de lo que se debía entender por éstos, haciendo una aclaración detallada en el artículo 17 de lo que la ley consideraba como ingresos acumulables, y entre estos se encontraban los determinados presuntivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los que proviniesen de las construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en inmuebles, las ganancias que se derivasen de la enajenación de activos y terrenos, así como de títulos valor, acciones o partes sociales, los pagos que se percibiesen por recuperación de un

crédito deducido por incobrable, etc.; entre otros.

También se especificaron las reglas para determinar las ganancias por enajenación de terrenos, construcciones, partes sociales, acciones nominativas o de acciones al portador, colocadas al público inversionista conforme a lo dispuesto por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (artículos 18, 19 y 20).

La Ley termina este capítulo señalando en el artículo 21 que el Impuesto al Valor Agregado, no se consideraría como ingreso acumulable.

El Capítulo II de la Ley, manejó las deducciones, dividiéndolas en cuatro secciones;

En la primera sección, denominada *de las deducciones en general*, se contemplaba en el artículo 22 las autorizadas por la ley, las cuales eran por devoluciones, descuentos o bonificaciones, el costo, los gastos, inversiones, las diferencias entre inventarios final e inicial de la empresas con giro ganadero, las pérdidas de bienes por caso fortuito o fuerza mayor, las donaciones destinadas a la investigación y al desarrollo de la tecnología y a la creación o reserva del fondo para pensiones o jubilaciones del personal, éste último anteriormente ocupaba un título por separado.

De igual forma se expresó en el artículo 25 cuales eran los objetos o actividades que definitivamente no se podían deducir,

disponiendo XIX fracciones para esto, y entre ellas se encontraban los gastos de representación, los viáticos o gastos de viaje que no significasen hospedaje, alimentos o tranportación, las sanciones o indemnizaciones por daños y perjuicios, recargos o penas convencionales, etc.

Dentro de la segunda sección, denominada *del costo*, se dieron las bases para determinar el costo de las mercancías o productos enajenados; esto se hizo mediante un sistema de valuación de costeo absorbente en relación con los costos históricos de los bienes; en el caso en que el costo resultase superior al del mercado, se podía tomar en consideración para que se determinase el costo del bien tres opciones que marcaba el artículo 29, los cuales eran el de reposición, el de realización y el neto de realización, tomando en cuenta que se necesitaba dar aviso previo a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En cuanto a la tercera sección, denominada *de las inversiones*, se dispusieron las deducciones que los contribuyentes podían efectuar a partir de los porcentajes máximos autorizados por la Ley hacia el monto original de la inversión, así como las reglas que debían observarse para hacer las deducciones de estas inversiones

Por último, la cuarta sección, denominada *de las deducciones para instituciones de crédito seguros y fianzas*, se precisó estrictamente cuales eran las deducciones que podrían hacer cada uno de estos órganos.

Dentro del capítulo III, denominado *de las pérdidas*, se manifestó que las pérdidas ocurridas en el lapso de un ejercicio podían disminuirse en el ejercicio inmediato anterior y en los cuatro ejercicios siguientes. (artículo 55)

En el capítulo IV, denominado *De las obligaciones de las sociedades mercantiles*, se obligó a los contribuyentes a llevar libros de contabilidad y registros, los cuales tenían como propósito conocer la situación real y concreta de cada contribuyente, así como la de hacer más accesibles las facultades de comprobación del fisco.

En el capítulo V, se establecieron *las facultades de las autoridades fiscales*, una de sus funciones consistió en determinar presuntivamente la utilidad fiscal del contribuyente cuando éste omitiera presentar la declaración del ejercicio, o se negara y obstaculizara la realización de auditorías o no cooperaran con el otorgamiento de datos contables o cuando la contabilidad del negocio adoleciera de algún vicio (artículo 61), ordenando de la misma manera la forma de la determinación presuntiva de acuerdo a lo señalado por el artículo 62.

Otra de las innovaciones de esta Ley, fue la introducción a la misma del Título III, en donde se abrió un espacio destinado a *las personas morales con fines no lucrativos*, definiendo como no contribuyentes de esta Ley a sociedades y asociaciones de carácter civil, a las sociedades cooperativas y en forma general a las personas morales diferentes de las incluidas en el título II, haciendo la

aclaración que los integrantes de las personas morales antes mencionadas, deberían de considerar como ingreso gravable, los que les correspondieran de éstas, inclusive de aquellos ingresos que no ley hayan sido distribuidos.

El título IV, ubicó en su totalidad a las personas físicas, cambiando el nombre del título por el de *las personas físicas*.

En el artículo 74, se adicionó el concepto de *residencia*, cuando se expresa que las personas físicas *residentes* en México, que obtengan ingresos en efectivo, en bienes o en crédito, estarían obligadas al pago del impuesto, exceptuando únicamente a los ingresos por servicios.

Por lo demás, estructuralmente este título queda prácticamente similar a las adiciones hechas en 1979, adicionando únicamente el capítulo IX denominado de *los ingresos por la obtención de premios*, recorriendo de esta manera en capitulado en los temas subsecuentes, este capítulo se refería a la obtención de premios con motivo de la celebración de loterías rifas, sorteos, juegos con apuestas y concursos de toda clase, los cuales fuesen autorizados por la autoridad competente, estableciendo tasas que iban del 8 al 15% para los premios que tuvieran un valor entre los \$500.00 a los \$5000.00 o más. (artículos 129 y 130)

Por último, se adiciona un Título V, que dió un tratamiento por separado a los *Residentes en el extranjero con Ingresos provenientes*

de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, nótese que el criterio del legislador para gravar al contribuyente cambia de el de nacionalidad al de residencia, en esta ley de 1981, ya no fue importante la nacionalidad del sujeto pasivo, tomando unicamente en cuenta el lugar de residencia del mismo.

Ahora bien, este título gravó a los residentes en el extranjero, por ingresos provenientes de este país, que no tuviesen un establecimiento permanente en México; o cuando lo tuvieran, sus ingresos no se atribuyeran a éste último. La ley ubicó la fuente de riqueza de los ingresos más importantes; entre éstos se encontraban los ingresos por la prestación de servicios personales subordinados, prestación de servicios personales independientes, por uso o goce temporal de inmuebles, por enajenación de bienes inmuebles, por concepto de dividendos y ganancias distribuidas, por ingresos provenientes de intereses, por títulos de crédito al portador, por arrendamiento financiero, por regalías, entre otros.

Se estableció, en forma general, un gravamen sobre la totalidad de los ingresos sin deducción alguna, obligando a retener el impuesto a quien efectuase el pago, considerando éstos como pagos definitivos. En cada concepto de fuente de riqueza se determinó el porcentaje del gravamen del impuesto así como las tarifas para cada uno.⁶⁰

60 *Legislación del Impuesto sobre la Renta*, S.H.C.P., Tomos III y IV, p. 68 y sigs. y 13 y sigs. respectivamente, México 1984, y Lomell Cerezo, Margarita; *Estructuras Fiscales*, editado por el Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de estudios Jurídicos, Volúmen VI, México, 1984, p.88 y sigs.

Para 1982, se señala en la *Exposición de Motivos*, que la política tributaria se orientaría a perfeccionar el Sistema de Coordinación Fiscal, para que de esta manera se combatiera la evasión y la elusión del pago de los impuestos, es indudable que esta justificación es el motivo fundamental de los principales cambios a la Ley, también se hace mención de combatir la evasión fiscal cuando se expresa que *se pretende lograr que exista una recaudación tributaria en materia de Impuesto sobre la renta dentro de un mejor marco de justicia y equidad proveyendo a la administración pública de los recursos indispensables para el desarrollo de sus funciones*; como es de hacer notar, la misma exposición de motivos, expresa la pretensión de combatir la evasión fiscal indirectamente, cuando se refiere al *marco de justicia y equidad*, y cuando señala de *proveer a la administración pública de los recursos indispensables para el desarrollo de sus funciones*. Por otra parte, igualmente se expresa, que se daría solución a los problemas que surgieron con motivo de la entrada en vigor de la Ley, es cierto que resultaba básico adecuar periódicamente las disposiciones fiscales a la situación económica cambiante, pero también resultaba completamente necesario adecuar estas disposiciones a derecho, para que existiese una estabilidad jurídica que diera a los particulares el conocimiento de las bases para planear sus negocios, sin el temor de cambios constantes.

Se hizo un ajuste a la tarifa del artículo 80 de la Ley, que tuvo una repercusión similar en la tarifa del artículo 141 de la misma, reflejando la preocupación del Ejecutivo para que la inflación no afectara el poder adquisitivo de los contribuyentes personas físicas,

al señalar en la propia *Exposición de Motivos*, que representaría un sacrificio fiscal de 17 mil millones de pesos, al momento de reducir un 10% la carga impositiva a los contribuyentes con ingresos que fueran de uno a tres salarios mínimos y de la misma manera equivaldría un aumento real del 2% en sus remuneraciones.

Otra de las principales adiciones a esta Ley fueron los artículos 57A a 57L, los cuales comprendían todo el nuevo capítulo IV denominado *De las sociedades controladoras*, esto fue con el fin de regular los fenómenos y transacciones de carácter contable y económica de las empresas, de manera que la sociedad controladora ofreciera un solo resultado que conjuntara las utilidades y pérdidas de las empresas que tuviese bajo su control, para que de esta forma estas sociedades pudieran compensar sus resultados negativos con los positivos.⁶¹

Hay que recordar que en este periodo fue presidente del país el Lic. José López Portillo. En este sexenio se parte de una situación crítica, por lo que el propio presidente establece medidas que resultaron básicas en este tiempo:

- La reforma económica llamada *alianza para la producción*, a través del cual supuestamente todos los factores de la producción

⁶¹ *Legislación del Impuesto Sobre la Renta*, S.H.C.P., tomo VI, p.29 y sigs., México, 1985 y Maceda González, Juan Manuel; *Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México*, "Modificaciones a la Ley del Impuesto Sobre la Renta", ed. América, año VI, número 14, enero abril 1982, p. 56 y sigs.

colaborarían para salir de la crisis.

- La reforma administrativa del sector público, la cual tenía por objetivo servir como coadyuvante en la alianza para la producción, de manera que no se cayera en duplicidad de funciones, evitando de esta manera las trabas burocráticas que pudiesen frenar el el desarrollo económico.

- Una reforma política, a través de la participación de las minorías, convirtiéndola en *institucional*, esto es, por medio de esta reforma se quiso hacer más funcional el aparato político dándole al Estado, una mayor base de apoyo para el poder que el mismo detentaba.

- Para 1982, el incremento en los precios ya era de esperarse, ya que fue de un 100%, tomando como medida el índice de precios al consumidor, mientras que el promedio anual en los precios en todo el sexenio fue de 35.9%, esto es, el poder adquisitivo de la gente se deterioró en un grado impresionante.

- El petróleo prácticamente se convierte en la base de la economía en este periodo presidencial, creciendo un 14.9% anual en promedio, mientras que las industrias transformadoras como la petroquímica lo hace en un 10.4% anual.

- Las importaciones en los alimentos se llevaron a cabo durante todo el periodo presidencial, debido a que la producción nacional no satisfizo las necesidades del mercado interno.

- La deuda externa pasó de 22 912 millones de dolares en 1977, a más de 80 000 millones de dolares en 1982. Aun cuando los ingresos obtenidos por el petróleo pudieron ser usados para el pago de ésta, sucede todo lo contrario, y si a parte se le añade que la corrupción creció extraordinariamente en este periodo, se puede decir que esto contribuyó a una mayor concentración del ingreso en manos de muy pocas personas.

- Los salarios nominales se incrementaron a un ritmo mucho menor que los precios, incluso se llegó a hablar de *tapes salariales*, para 1982 el aumento fue unicamente del 33.5% más un 10% de emergencia a cuenta de las devaluaciones.

- La salida de divisas del país se hizo notar en forma creciente durante todo este sexenio.

- Durante todo el sexenio se presentaron periódicamente minidevaluaciones, pero hubo dos verdaderamente fuertes en febrero y en agosto de 1982.

- Se estableció un control generalizado de cambios y se expropia la banca.

En concreto; en este sexenio hay un buen crecimiento de la economía, pero a costa de una aguda inflación y de una deuda externa elevadísima, además de que no se dió solución a los principales problemas económicos en el país, esto es, siguió existiendo

crecimiento sin desarrollo, crecimiento de la deuda externa y concentración del ingreso en pocas manos.⁶²

⁶² **Hénder Morales, José Silvestre; 100 preguntas y respuestas en torno a la economía mexicana,** ed. Océano, México, 1984, 1a. edición, p.56 a 58.

5.2. 1982 - 1988

En 1983, entre otros cambios a la Ley, se adicionó un título VI, denominado *De los Estímulos Fiscales*, integrado por los artículos 163 y 164, que de manera general expresó; que las sociedades mercantiles y las personas físicas con ingresos por actividades empresariales, tendrían a partir de ese año las facilidades otorgadas en los artículos ya expresados, mediante el fomento de las inversiones. El artículo 163, expresó que cuando los sujetos ya mencionados adquirieran bienes nuevos que fueran a formar parte del activo fijo con el fin de realizar con éstos actividades empresariales de prioridad nacional, y que fueran a ser utilizados en las ramas de actividad que establecían mediante Disposiciones Generales las dependencias respectivas; podrían deducir en un solo ejercicio hasta el 50% del monto original de su inversión, siempre y cuando se tratase de una zona de máxima prioridad nacional, y el 25% cuando fuese utilizada la misma inversión en una zona de segunda prioridad nacional. El artículo 164, señaló que cuando se enajenasen bienes inmuebles pertenecientes al activo fijo, que se encontrasen ubicados en el Distrito Federal o en áreas de crecimiento controlado integrada por los municipios que determinaba la S.H.C.P., a través de disposiciones de carácter general, las personas físicas y morales mencionadas con anterioridad, podrían acreditar un 50% del impuesto de adquisición de inmuebles causado por motivos de la misma enajenación, contra la cantidad que por Impuesto Sobre la Renta, estuviesen obligados a enterar, es decir, en vez de dos impuestos solamente pagaría uno y medio, porque el I.S.R., absorbería la mitad del primer impuesto mencionado, a manera de acreditamiento, esto se podía siempre y cuando

el monto de esa enajenación fuese usada dentro de los dos años siguientes a la misma, en inversiones en bienes de activos fijos que tuvieran como fin realizar actividades empresariales fuera del Distrito Federal y del área de crecimiento controlado, ya mencionado con anterioridad; el monto de estas enajenaciones se podrían invertir en acciones nominativas o en partes sociales, de sociedades que tuvieran inversiones en las zonas de prioridad nacional, teniendo que invertir una cantidad equivalente al monto de las enajenaciones para poder gozar de este estímulo.

Los supuestos antes mencionados solamente podrían hacerse valer, dentro de los cinco años siguientes a la fecha de las operaciones antes explicadas, para que éstos tuviesen validez.

En ninguno de los dos casos de este capítulo, el estímulo era aplicable al mobiliario y equipo de oficina, así como a los bienes para el transporte.

En caso de no cumplir con los requisitos tal y como lo señalaban en este capítulo, se corría el riesgo de pagar la diferencia del impuesto deducido o acreditado, así como los recargos y actualizaciones respectivas.⁶³

En 1984 no existió un cambio de carácter estructural en la Ley,

⁶³ *Diaria Oficial de la Federación*, 31 de diciembre de 1982, Segundo Sección, p.104 y 105.

esto es, aun cuando hubo una serie de modificaciones, éstas no versaron sobre alguna reforma, adición o derogación que implicara un cambio en la estructura medular de la misma.

En este año, entre otras cosas, se propone principalmente, que existiera una adecuación en los procedimientos de pagos provisionales, tanto en las sociedades mercantiles, tal como se dispuso en el artículo 12, así como en las personas físicas que se dedicasen a la prestación de servicios personales independientes, dispuesto en el artículo 86, al arrendamiento de inmuebles, el cual lo contemplaba el artículo 92, a la realización de actividades empresariales, ordenado en el primer párrafo del artículo 111 y a los que obtuvieran otros ingresos gravados por la Ley, contemplado en el artículo 135. Con estas modificaciones el Ejecutivo a través del fisco, se propone que la suma de los pagos provisionales que hicieran los contribuyentes antes mencionados, fuese lo mas cercano posible al ingreso anual que tuviesen que pagar los mismos, dándole al propio fisco federal la posibilidad de obtener el impuesto anual en forma sistemática y oportuna.

Otra de las modificaciones, que a mi consideración fue importante, es la del artículo 78A, el cual versó alrededor de las personas físicas, pretendiendo considerar en este nuevo artículo como ingreso gravable sujeto al impuesto sobre la renta, a los ingresos en servicios que obtuviesen éstos, de las empresas, a través de préstamos que tuviesen diversos fines, mismos que generalmente les eran concedidos con intereses muy bajos, lo cual representaba un beneficio,

de acuerdo al criterio del fisco, y porsupuesto éste último representaba un beneficio que debía ser considerado como parte de los ingresos de quienes prestaran un servicio personal subordinado. Las excepciones de este gravamen, estaban ordenados en la fracción VIII del artículo 77, el cual comprendía los préstamos que concedían las instituciones de seguridad social, así como los préstamos obtenidos por los trabajadores, los cuales derivaran de un contrato colectivo de trabajo o de condiciones de trabajo, cuando la prestación correspondiente ya se hubiese estipulado en el mismo contrato o en las condiciones de trabajo vigentes en ese momento.

En el artículo 27, se adicionó un último párrafo, con el propósito de aclarar el concepto de *tecnología*, entendiéndose como tal a los bienes y derechos por los cuales se pagaban las regalías que se encontraban reguladas en el artículo 156 de la misma Ley; señalándose igualmente excepciones a este concepto, tales como los derechos de autor, películas cinematográficas, grabaciones de radio, televisión y publicidad. También se consideró *tecnología*, a los programas de capacitación del personal, así como a los programas de control de calidad, siempre y cuando fuesen complementarios de este concepto.

Por último, en materia de estímulos fiscales, se adicionó el artículo 165, estableciendo una medida para fomentar el ahorro de las personas físicas de ingresos medianos y bajos, a través de la creación de cuentas especiales de ahorro, teniendo estas personas físicas la posibilidad de restar de la base gravable anual, que se hubiese establecido para hacer el cálculo del impuesto sobre la renta, todos

los depósitos que se fuesen efectuando en estas cuentas especiales, sin que éstos últimos rebasaran la cantidad de trescientos mil pesos en el año, y tenían que ser considerados como ingresos acumulables en cualquier periodo del año que fuesen retirados de estas cuentas especiales teniéndose que incluir de igual manera todos los intereses que se hayan generado en las mismas.⁶⁴

Para 1985, las principales modificaciones que se hacen son tanto para ese mismo año como para el siguiente.

Entre las disposiciones que tendrían vigencia a partir de ese mismo año, se encontraron, entre otras, la adición del artículo 5o. el cual especificaba que también se entendería como sociedad mercantil a los organismos descentralizados que realizaran preponderantemente actividades empresariales, también quedaron incluidas las instituciones de crédito. De igual forma el mismo artículo añade que dentro de las acciones deberían tenerse por incluidos los certificados de aportación patrimonial emitidos por las sociedades nacionales de crédito y las partes sociales; así como entender a los dueños de estos certificados como accionistas.

La Exposición de Motivos de la Ley que entraría en vigor a partir

64 *Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México*, "Documentos Fiscales", en relación a la Iniciativa de Ley que reforma, adiciona y deroga diversas leyes fiscales federales para 1984 de fecha 28 de noviembre de 1983, enero-abril 1984, año VIII, número 20, ed. Gráficos Galeza, México, p.208 y sigs. y *Diaria Oficial de la Federación*, 30 de diciembre de 1983, Segunda Sección, p.66 y sigs.

de 1985, entre otros temas, señalaba que la vivienda representaba uno de los principales problemas crónicos de la sociedad, por lo que a través de ésta se contribuiría al apoyo de la construcción de viviendas para arrendamiento de tipo medio y de interés social; creando un estímulo de carácter temporal para aquellos contribuyentes que construyeran viviendas durante el periodo comprendido entre el 1o de enero de 1985 y el 31 de diciembre de 1989. El estímulo consistió en permitir una deducción anticipada del 50% del valor de la construcción en el primer ejercicio en que se hiciera dicha deducción, este apoyo abarcaba tanto a las sociedades mercantiles como a las personas físicas, estas últimas tenían la opción de sustituir este beneficio por el de considerar gravable solo el 50% de sus ingresos provenientes del arrendamiento durante cinco años una vez que se hicieran las deducciones autorizadas por la Ley de 1984. Este tratamiento fiscal se dispuso en el artículo noveno transitorio publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 31 de diciembre de 1984.

En cuanto a lo referente a las utilidades o dividendos, el método de integración que se propuso en la ya mencionada Exposición de Motivos, consistió fundamentalmente en tratar de eliminar la doble imposición, al permitir que el accionista que percibiera un dividendo pudiese acreditar contra el impuesto que resultase a su cargo, el mismo que fue pagado por la sociedad que distribuyó el dividendo en ese ejercicio. Este tema fue dispuesto en el artículo décimo de las disposiciones que tendrían vigencia a partir del año de 1986, publicadas en el Diario Oficial de la Federación, de fecha 31 de diciembre de 1984; esto es, se hicieron una serie de ajustes al método

de acreditamiento de los dividendos para el año de 1986.⁶⁵

En 1986 tampoco hubo modificaciones de carácter estructural, únicamente se hicieron las adecuaciones propias de cada año, con respecto a las tarifas de los artículos 80 y 86 de la Ley, se hicieron también modificaciones en relación a las declaraciones parciales y a las anuales, se establecen requisitos para los contribuyentes menores en el artículo 115B. En general todas las disposiciones ordenadas para el ejercicio de 1986 son puramente de forma y no de fondo.⁶⁶

Para 1987 hay una serie de modificaciones a la Ley del Impuesto Sobre la Renta. En el Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 31 de diciembre de 1986, el cual entraba en vigor el 1o de enero de 1987, a excepción de lo establecido en el artículo cuarto de la misma publicación, se adiciona a la Ley del Impuesto sobre la Renta un título VII, denominado *Del Sistema Tradicional del Impuesto Sobre la Renta a las actividades empresariales*, el cual se integró con el título II y el capítulo VI del título IV de la misma; y un título VIII, denominado *Del Mecanismo de transición del Impuesto Sobre la Renta a las actividades empresariales*.

⁶⁵ *Diario Oficial de la Federación*, 31 de diciembre de 1984, Segunda Sección, Capítulo III, Sección I y II, p.5 y sigs. y *Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México*, "Documentos Fiscales" en relación a la Iniciativa de Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, de fecha 15 de noviembre de 1984, Septiembre-Diciembre 1984, Año VIII, número 22, ed. Valdés López y Asoc., México, p.183 y sigs.

⁶⁶ *Diario Oficial de la Federación*, 31 de diciembre de 1985, Segunda Sección, Capítulo IV, p.16 y sigs.

El ya citado título VII, contempló el texto de lo que era el título II, claro que con las modificaciones respectivas para adecuarlas al nuevo título II; este último se renovó a partir de este año de 1987, y entre las adiciones más importantes hechas a este título II, se encontró la modificación hecha al artículo 10, en donde se contempló la base del impuesto de las Sociedades Mercantiles, éste se redefinió en forma más sencilla eliminando el concepto intermedio de utilidad o pérdida fiscal, y en donde, a partir de este año únicamente se tenían que restar los ingresos acumulables de las deducciones autorizadas, restando de nueva cuenta a este resultado las pérdidas fiscales de otros ejercicios, quedando un resultado fiscal, mismo que era el que se debía de declarar. La tasa del impuesto se fijó en un 35%, pero no es hasta 1991, cuando se nota el efecto total de esta reducción precisamente debido al proceso de transición que operó entre 1987 y 1990. En cuanto a los ingresos acumulables, el artículo 15 dispuso que las sociedades mercantiles tendrían que acumular la totalidad de los ingresos que percibiesen en el ejercicio ya fuesen en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo; con el objeto de hacerlo compatible con la obligación de acumularlo con la ganancia inflacionaria, el cual representa un ingreso de naturaleza especial que no se encontraba contemplado anteriormente dentro del mismo ingreso acumulable. Otro dispositivo que a mi parecer puede ser un buen ejemplo de lo antes expuesto fue la reforma hecha a la fracción X del artículo 17, el cual señaló expresamente que los ingresos por intereses y la ganancia inflacionaria se debían de considerar ingresos acumulables en los términos del artículo 7oB, esto es, se debía eliminar el componente

inflacionario. A mi parecer, estos son unos de los puntos más importantes que rodearon a este nuevo título II.

Como ya se señaló con anterioridad, se adicionó un nuevo título VIII, el cual entraría en vigencia del 1º de enero de 1987 al 31 de diciembre de 1990. Este título estaba conformado por los artículos 801 al 817 de la propia Ley. El artículo 801 disponía que las sociedades mercantiles deberían aplicar por separado las disposiciones de los títulos II y VII de la misma Ley en los porcentajes en orden progresivo en el primero y en orden regresivo el segundo; el artículo 802 señaló el procedimiento a seguir cuando las sociedades mercantiles cuyo ejercicio no coincidiera con el año de calendario el cual podrían anticipar al 31 de diciembre de 1986; el artículo 803 previó que las personas físicas que realizaran actividades empresariales aplicarían igualmente en forma progresiva y regresiva las disposiciones del título IV y el título VII respectivamente; el artículo 804 dispuso que la P.T.U. obligaba a que se entendiera por renta gravable de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 10BIS y 10BBIS; el artículo 805 señaló el procedimiento para el pago provisional mensual de las sociedades mercantiles; el artículo 806 señaló de igual forma el procedimiento para calcular los pagos provisionales que debían hacerse de acuerdo al artículo 12, de igual forma lo señala el artículo 807 en relación a los artículos 111 y 111BIS; el artículo 808 dispone que las pérdidas fiscales únicamente se podrían disminuir de las utilidades en los términos de ley, en el artículo 809 se señaló el procedimiento para la reexpresión de las pérdidas fiscales ajustadas incurridas en ejercicios terminados antes del 1º de enero de 1987 así como de las

incurridas en los meses de 1986; cabe señalar que éste artículo fue declarado inconstitucional, por tesis Jurisprudencial número 6/1990, aprobada el 22 de mayo de 1990, argumentando que se estaba violando la *garantía de irretroactividad*, al momento en que se aplicaran las modalidades establecidas en dicho artículo 809, las cuales eran las siguientes: 1.- La disminución de pérdidas fiscales conforme al título II o el Capítulo VI, del título IV, de la propia Ley, con la condición de que se reexpresaran y, 2.- La disminución de las pérdidas fiscales, sin que se tuvieran que reexpresar conforme al título VII; lo anterior resultó anticonstitucional, en virtud de que el contribuyente con anterioridad a esta disposición tenía la posibilidad de disminuirlas en su totalidad conforme al artículo 55 de la misma Ley anterior, por lo que se puede entender que la disposición expresada en el artículo 809 para este año de 1987, tuvo como objetivo tomar en cuenta los efectos inflacionarios ya fuese por la totalidad de las pérdidas fiscales o tomando en consideración lo establecido en el artículo 801, con el cual únicamente se podían disminuir las pérdidas en los porcentajes señalados en ésta última disposición. En el artículo 810 se señalan las reglas para acumular o deducir las utilidades o pérdidas cambiarias devengadas antes del 1º de enero de 1987; en el artículo 811 se señaló el procedimiento para acumular intereses o ganancias cambiarias que fuesen generados en el extranjero, el artículo 812 dispone un factor de ajuste de los intereses acumulables en el periodo comprendido entre el 1º de enero de 1987 al 31 de diciembre de 1990 el cual resultó progresivo; el artículo 813 facultó a la S.H.C.P. para la dispensa de la garantía cuando se tratase de pagos a plazo diferido o en parcialidades; el artículo 814 dispuso el

procedimiento para determinar el remanente distribuíble acumulado de las personas morales sin fines lucrativos; el artículo 815 señaló que debía entenderse como empresas con mediana capacidad administrativa; el artículo 816 expresó los ingresos acumulables de las empresas con mediana capacidad administrativa; y por último el artículo 817 dispuso las opciones para las sociedades mercantiles en los casos de los títulos II y VII.⁶⁷

Los efectos inflacionarios en el país fueron determinantes para llevar a cabo las reformas estructurales antes mencionadas dentro de la Ley de referencia, ya que en años anteriores la propia inflación causó graves deterioros en la recaudación tributaria; esto sucedió como consecuencia de que la política fiscal en años anteriores en materia de impuesto sobre la renta, no contempló en forma global el efecto de la inflación en la determinación de este impuesto; lo que dió como resultado cuatro consecuencias interrelacionadas a saber;

- A) a mayor demanda de capital en préstamo había mayor número de intereses;
- B) a mayores tasas de interés había mayor inflación;
- C) a mayor interés había menor base gravable; y
- D) a menor base gravable había menor percepción de ingresos por parte del Gobierno Federal y como consecuencia a esto mayor déficit presupuestal.

67

Diaria Oficial de la Federación, 31 de diciembre de 1986, Segunda Sección, p. 53 y sigs. y Reyes Vera, Ramón; *LCR*, "El Futuro del Impuesto Sobre la Renta en México", volumen 3, número 12, México, 1988, p.4 a 8.

De acuerdo a lo anterior, el Gobierno Federal utilizó al impuesto sobre la renta como instrumento para adoptar una fórmula que permitiera determinar a los contribuyentes, el monto de los intereses reales que debían acumularse o deducirse, o en su caso las ganancias o pérdidas inflacionarias, acumulables o deducibles, disponiéndolo principalmente, mediante las adiciones de los artículos 7, 7A, y 7B, del mismo ordenamiento.

De los artículos antes mencionados se derivaron los siguientes conceptos;

Artículo 7o;

- Factor de Ajuste Mensual (FAM), representa la tasa de inflación del mes al que corresponda.
- Factor de Ajuste a un Periodo (FAP), representa el porcentaje de inflación habido en un periodo mayor de un mes.
- Factor de Actualización (FA), este se obtiene dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes más reciente del periodo entre el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes más antiguo del mismo.
- El Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC), de acuerdo al artículo 20 del C.F.F., lo publicaría el Banco de México en el Diario Oficial de la Federación dentro de los primeros diez días del mes siguiente al que correspondiera.

Artículo 7A;

- Expresaba la definición de intereses, los cuales los subdividió en tres tipos:

a) Intereses como rendimientos de créditos de cualquier clase,

los cuales son, entre otros:

1. La deuda pública, bienes u obligaciones incluyendo descuentos, primas y premios.

2. Los premios de reporto.

3. Las comisiones por apertura o garantía de créditos.

4. Avaes, otorgamiento de garantía o responsabilidad de cualquier clase salvo las que se hagan a instituciones de seguros o fianzas.

5. Primas por enajenación a futuro de moneda nacional.

6. Ganancia en enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito siempre que sean de los que se colocaran entre el público inversionista conforme a las reglas expedidas por la S.H.C.P.

b) En Contratos de Arrendamiento Financiero el interés será, la diferencia entre el total de pagos y el monto original de la inversión. Cuando se ajusten los créditos, deudas o pagos derivados de este contrato, el monto del ajuste se considerará interés devengado.

c) Las ganancias o pérdidas cambiarias.

Artículo 7B;

- Se denomina Componente Inflacionario de Créditos, al producto del saldo promedio mensual de créditos con el sistema financiero + el saldo promedio de los demás créditos + el saldo de intereses devengados no cobrados; multiplicando la suma de lo anterior por el factor de ajuste mensual.

- Se denomina Componente Inflacionario de Deudas, al producto del saldo promedio mensual de deudas con el sistema financiero + el saldo promedio de las demás deudas + el saldo promedio de intereses devengados no pagados; multiplicando la suma de lo anterior por el factor de ajuste mensual.
- El Sistema Financiero es el integrado por bancos, aseguradoras, organizaciones auxiliares de crédito, casas de bolsa, sean o no residentes en México.
- El Saldo Promedio Mensual de Deudas y Créditos con el Sistema financiero, se debía entender como la suma de los saldos diarios del mes, dividido entre el número de días que comprendiera dicho mes.
- El Saldo Promedio de los Demás Créditos o Deudas y Saldos Promedio de Intereses Devengados no Cobrados o no Pagados, se debía entender como la suma del saldo al inicio del mes y el saldo al final del mes dividido entre dos.⁶⁸

En 1988, la *Exposición de Motivos* señaló que el único propósito de las modificaciones de ese año, fue el de *dar claridad y de mejorar la aplicación de las disposiciones respectivas para que de esta forma se eliminaran interpretaciones erróneas y de esta manera solucionar los problemas planteados por los propios contribuyentes*, esto es que

68 Orozco Felgueras, Carlos C.P.; *Consultorio Fiscal*, "Efectos de la inflación en la Determinación del Impuesto Sobre la Renta para 1987", y Gutiérrez de Teresa Francisco C.P. "Las Tarifas del ISR de las Personas Morales", enero 1987, volumen 1, número 1, editado por la Facultad de Contaduría y Administración de la U.N.A.M., México, p.3 a 6 y 27 y sigs., respectivamente.

no hubo verdaderamente reformas de tipo estructural, por lo que en 1988, como es evidente el legislador se concreta en corregir los errores hechos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1987, precisamente por la gran diversidad de modificaciones que se hacen y que ya fueron ampliamente explicadas.

Entre las modificaciones más importantes que se hacen, a mi parecer, son las del artículo 7B; el cual es reformado en sus fracciones I y II, con la finalidad de precisar que los créditos o deudas que no generasen intereses a favor o en contra del contribuyente, el monto del componente inflacionario sería la pérdida o la ganancia inflacionarias; en la fracción IV, se adicionaron dentro del último párrafo algunas definiciones de crédito y las fechas inicial y final del periodo durante el cual las cuentas y documentos por cobrar se deberían de considerar créditos para la determinación del componente inflacionario; en la fracción V de este mismo precepto, ya no se consideran como deuda los anticipos de clientes, especificando de la misma manera el concepto de deuda; por último se hace una modificación al último párrafo en el cual se define que las inversiones que generen intereses los cuales se conozcan hasta que el título de crédito de enajene, no se incluirá como crédito el valor de dichos títulos para la determinación del componente inflacionario siempre y cuando no estén acumulados los intereses que generen.

Lo mismo sucedió con todas las modificaciones hechas para este año, esto es, todas las reformas, adiciones y derogaciones que se hicieron fueron con la finalidad de aclarar conceptos, evitar

confusiones, y corregir errores de los cambios hechos a la ley un año antes.⁶⁹

⁶⁹ Diario Oficial de la Federación, 31 de diciembre de 1987 o Iniciativa de Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales para 1988, (exposición de motivos), 13 de noviembre de 1987, p.IX a XXI.

5.3. 1988 - 1993

Como es bien sabido este es el periodo gubernamental de Carlos Salinas de Gortari, el cual toma posesión de la presidencia de la República el 1o de diciembre de 1988, por lo que la política fiscal de este sexenio comienza a partir de 1989.

Para 1989, el fisco tuvo como principal finalidad simplificar las disposiciones hechas en años anteriores a fin de ordenar una legislación más sencilla que permitiera eliminar altos costos administrativos tanto para contribuyentes como para las autoridades fiscales, así como el de propiciar el crecimiento económico del país. Es por esto que se hizo una disminución en las tasas del impuesto tanto a las empresas como a las personas físicas, esto, con el fin de que éstas pudieran tener la misma competencia a nivel internacional, de manera que para 1991, las empresas tendrían una tasa del 35%, esto se contempló la fracción V, del Artículo Octavo de las disposiciones transitorias de la propia Ley al Impuesto sobre la renta publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1988; en cuanto a las personas físicas, a partir de 1989 la tasa de impuesto aplicable a éstas sería de un 40% en lugar del 50% que se causó hasta 1988.

Por otra parte, se hicieron ajustes a la Ley tendientes a efectuar aclaraciones en las disposiciones del Sistema Nuevo de las empresas, en donde se hacen restricciones a las deducciones de algunas partidas que utilizaban los contribuyentes para hacer disminuciones o

diferimientos en el pago del impuesto; en este sentido, ya no serian deducibles los dividendos o utilidades distribuidos por las empresas que señalaba el artículo 22, en su fracción IX, en virtud de lo anterior también se eliminan los requisitos del cheque nominativo, el cual estaba contemplado en el segundo párrafo de la fracción III del artículo 24, independientemente de que eran necesarios para el efecto del pago físico de los dividendos; igualmente, a partir de éste año, para efectos de hacer la deducción inmediata, prevista en el artículo 24 en su fracción XVIII, se tenía la obligación de llevar un registro específico de inversiones sujetas a la misma; por último el artículo 24 en su fracción XX, dispuso que para la deducción de autos y motocicletas en arrendamiento, los máximos autorizados serian de 6.5 a 3.5 veces el salario mínimo general vigente en el D.F., a diferencia de otros años que eran de 14 a 7 veces, el mencionado salario, era por día de uso o goce, respectivamente, la misma fracción especificó que los automóviles estaban limitados a los que se destinaran para transporte de hasta 10 pasajeros y cuya capacidad de carga fuese hasta de 3,200 kilogramos, incluyendo los tipo panel, este tipo de medidas en lugar de mejorar la equidad y la eficiencia en el sistema fiscal, lograron que no se promoviera la inversión tal como lo expresaba la exposición de motivos para ese año.

Otra derogación que resultaba importante, era la del estímulo fiscal para la inversión en arrendamiento, el cual lo contemplaba la fracción II, del artículo Octavo Transitorio, de la Ley del impuesto sobre la Renta para 1989; el cual tenía como fin la inversión de construcción o adquisición de vivienda nueva para que ésta fuese

destinada al arrendamiento, esta disposición se supone iba a estar vigente hasta el 31 de diciembre de 1989, pero fue derogada a partir del 1o. de enero del mismo año, es decir, un año antes de lo programado en la misma Ley de fecha 31 de diciembre de 1984, y por supuesto las consecuencias serían de tipo social, ya que con esta medida se desestimuló la inversión en la construcción o adquisición de vivienda para renta, es importante mencionar que antes de la entrada en vigor de este estímulo fiscal la inversión en construcción de viviendas para arrendamiento, era casi nula.

Es importante mencionar que también en este año, dentro de las reformas fiscales, se tuvo como finalidad fortalecer los ingresos públicos, sin que se afectara la estabilidad de los precios, esto es, se creó el Impuesto al Activo de las Empresas, con el objeto de que el fisco generase ingresos adicionales importantes, regularizando el cumplimiento de las obligaciones fiscales de las empresas.⁷⁰

Para 1990 y de acuerdo a la exposición de motivos hecha para ese año, se tuvo como finalidad la búsqueda de un crecimiento sostenido y estable, que diera incentivos a la inversión y a la productividad, también se buscó continuar con la simplificación fiscal y con el proceso de modernización de la administración tributaria incentivando

70

Bonilla Mora, Rómulo C.P.; *Consultoría Fiscal*, "Reformas Fiscales", Volumen 3, número 26, Febrero 1989, México, pag. 5 y sigs; y *Diaria Oficial de la Federación* de fecha 31 de diciembre de 1988; y Arregui Ibarra, Fernando C.P.; *Estudio integral de las Reformas Fiscales con casos prácticos*; ed. ISEF, S.A., 4ta. edición, México, 1989, pag. 128 y sigs.

de esta manera la competitividad de las empresas, y el esfuerzo productivo de los contribuyentes.

En primer lugar, se sustituye el concepto de *sociedad mercantil* por el de *personas morales*, en el Título II de la Ley; ampliando de esta manera la base de los contribuyentes, e igualmente limitando el régimen de las personas morales con fines no lucrativos, ya que el tratamiento previsto para éstas comprendería exclusivamente a las actividades que realizaran y no a otras que tendrían que estar sujetas al régimen de personas morales, tales como los remanentes distribuibles.

Por otra parte, también se reforma el nombre del Capítulo II-A, del título I, el cual se llamaba *De los ingresos y deducciones para instituciones de crédito seguras y fianzas*, para llamarse, *De las instituciones de crédito de seguras y de fianzas, de los almacenes generales de depósito y de las sociedades de inversión de capitales*, como es de hacer notar se incluyen dentro de este capítulo disposiciones para los almacenes generales de depósito y para las sociedades de inversión, en cuanto a la manera en que éstos deben manejar sus deducciones.

Otra reforma, que se hizo en este año, fue la del Capítulo V, del mismo título II, el cual se llamaba *De las obligaciones*, para llamarse *De las obligaciones de las personas morales*; esta reforma fue únicamente de carácter formal y no de fondo porque prácticamente todo este capítulo continuó igual, y trata de las obligaciones que tienen

que llevar a cabo todos los contribuyentes que obtengan ingresos de acuerdo a lo dispuesto en el título II, sin distinción alguna, independientemente de las obligaciones señaladas en los capítulos respectivos de donde emanaran las obligaciones de cada causante.

También el título III, cambió de denominación, llamándose a partir de este año, *De las personas morales con fines no lucrativos y de las sociedades de inversión comunes y de renta fija*, es decir; la ley también reconoce como personas morales no contribuyentes además de las sociedades o asociaciones con fines no lucrativos a las sociedades de inversión común o a las de renta fija; siempre y cuando los miembros de éstas, no percibiesen ingresos por concepto de dividendos o utilidades pagados por personas morales residentes en el país, de ser así al contribuyente se le haría una retención del 35%, de acuerdo al artículo 123, fracción II de la propia Ley, el cual tendría el carácter de pago definitivo.

El Capítulo VI del título IV, el cual involucra *Personas Físicas*, fue adicionado con dos Secciones, las cuales se denominaron, la Primera, *Del régimen general de las actividades empresariales*, y la Segunda, *Del régimen opcional de las actividades empresariales*, en realidad los artículos adicionados son los de la Sección II, que van del 119-A al 119-H, y en el cual solo se podrían integrar aquellos contribuyentes que hubiesen obtenido en un año calendario ingresos menores a quinientos millones de pesos. Esta adición se hizo con el objeto de crear un régimen simplificado para las personas físicas, limitado a locatarios y vendedores ambulantes, para evitar que estos

generasen más distorsiones económicas y se pudiera evitar igualmente la elusión tributaria. Este esquema consistió en determinar la base del impuesto a partir de la diferencia entre el total de las entradas y de las salidas en efectivo, así como de los bienes o servicios relacionados con la actividad empresarial; de esta manera solamente, el contribuyente, estaría obligado al pago del impuesto en los casos en que este efectuara retiros de los fondos que afectaran o que tuvieran que ver con su actividad empresarial. Otra de las ventajas de este régimen era el de que el contribuyente no estaba obligado a efectuar pagos provisionales.

Para finalizar con el análisis de 1990, otra de las modificaciones importantes a esta ley fue la derogación de los artículos 801 al 807 y del 811 al 817, los cuales estaban incluidos en el título VIII, denominado *Del mecanismo de transición del Impuesto sobre la Renta a las actividades empresariales*, quedando únicamente los artículos 808 al 810, los cuales solamente expresaban disposiciones en cuanto a las pérdidas fiscales ocurridas en años anteriores, así como la manera de disminuir las utilidades conforme a los artículos no derogados. De la misma manera, se deroga el Título VII, el cual como ya se ha dicho, se denominó como *Del sistema tradicional del Impuesto Sobre la Renta a las actividades empresariales*.⁷¹

⁷¹ *Diaria Oficial de la Federación*, Capítulo V, "Ley del Impuesto Sobre la Renta", ARTICULO DECIMO, 28 de diciembre de 1989, segunda sección, pag 26 y sigs., e, *Iniciativa de Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales*, para que entre en vigor en 1990, noviembre 1989, pag.XVI a XXIV.

En 1991, se ordena una adición importante a la Ley, la del Título II-A, el cual se denominó *Del régimen simplificado de las personas morales*; dentro del éste se contempló el impuesto al flujo de efectivo y comprendió los artículos del 67 al 67-I, en este nuevo apartado de la Ley se contemplaron únicamente a los contribuyentes, personas morales, con actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como a los que se dedicaran al autotransporte de terrestre de carga o de pasajeros, los cuales ya no se encontrarían incluidos dentro del Título II, la única excepción fue a las personas morales que tuviesen carácter de controladoras o controladas en los términos del Capítulo VI, del mismo título II; éstas últimas pagarían el impuesto de acuerdo a lo ordenado en el Capítulo antes mencionado.

Otro de los cambios que son dignos de mencionar fue el del Título III, el cual cambió de denominación, por el de *Personas Morales No Contribuyentes*, en donde en el artículo 70, establecía específicamente quienes eran personas morales no contribuyentes, adicionando la fracción V que hablaba de las asociaciones civiles y sociedades de responsabilidad limitada de interés público que administrasen en forma descentralizada los distritos o unidades de riego, previa la concesión y permiso respectivo, y la fracción XIV, que incluyó a las sociedades de Autores de Interés público constituidas de acuerdo con la Ley Federal de Derechos de Autor. En el artículo 68, el cual fue reformado integralmente, se dispuso que en el caso de que este tipo de personas morales, enajenaran bienes diferentes de su activo fijo, o prestasen servicios a personas distintas de sus miembros, tendrían la obligación de determinar el impuesto correspondiente por los ingresos

que derivaran de las actividades mencionadas en los términos de título II de la misma Ley; siempre y cuando estos ingresos excedieran del 5% de los ingresos totales de la persona moral del ejercicio de que se tratara. Únicamente se hizo una excepción con respecto a lo anterior cuando se tratara de personas morales que estuvieran autorizadas para percibir donativos deducibles en los términos de los artículos 24 fracción I y 140, fracción IV de la propia Ley.

Otra de las reformas que se hicieron a esta Ley de 1991, fue el de la Sección II, del Capítulo VI, del título IV, referente a las personas físicas, el cual también fue cambiado de denominación por el *Del Régimen Simplificado a las Actividades Empresariales*, en esta sección se adicionaron los artículos del 119-I al 119-L, en donde se señalaron una serie mas de obligaciones de las personas físicas que hubiesen obtenido ingresos no mayores de seiscientos millones de pesos, y que se dedicaran a las actividades señaladas en el título II-A, en cuanto a la forma de enterar y hacer los pagos ante el fisco, es decir, las adiciones fueron de carácter formal y no de fondo. Esta reforma también fue hecha para las personas físicas señaladas en este apartado de la Ley, con el objeto de manejar de igual forma que en el título II-A, el flujo de efectivo.

Por último, en 1991, también se modifica la denominación del Capítulo VII, del Título IV, el cual se denominó a partir de este año, *De los Ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por Personas Morales*; teniendo como título anteriormente *De los ingresos por dividendos y en general por las ganancias*

distribuidas por Sociedades Mercantiles, como es de hacer notar, lo único que cambia es la acepción del nombre a "Personas Morales", pero en el fondo el capítulo continuó teniendo la misma esencia.⁷²

En 1992 y 1993, no existió modificación alguna en cuanto a la estructura de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; es decir, las reformas, derogaciones o adiciones que se le hicieron a la misma durante estos dos años fue para adecuarla a los avances económicos por las que el país atraviesa, esto es, solamente se adecuaron los artículos de cada título y cada capítulo para estar a la altura de los cambios socioeconómicos.

Una de las modificaciones en la Ley de 1992, fue la de incluir el concepto de *base fija*, en los artículos 1o y 2o, independientemente del concepto que ya existía del *establecimiento permanente*, esto fue con para aquellos residentes en el extranjero que tuviesen ingresos sujetos al pago del Impuesto Sobre la Renta, es decir, la base fija y el establecimiento permanente se podían considerar como análogos para determinar la obligatoriedad del sujeto a pagar el I.S.R..

En este mismo año, nace un concepto dentro de la Ley, que a mi parecer resultó interesante, y fue el de *asistencia técnica*, el cual estaba incluido en la fracción XI, del artículo 24, éste consistió en la prestación de servicios profesionales especializados con base en conocimientos o principios científicos, comerciales o técnicos,

⁷² *Diario Oficial de la Federación*, 26 de diciembre de 1990, ARTICULO DECIMO, segunda sección, pag.29 y sigs.

tendientes a la obtención del beneficio en los sectores empresariales o profesionales; siempre y cuando estos estuviesen relacionados con un proceso de producción que implicaran una asesoría, consulta o supervisión, sobre cuestiones no generalmente conocidas aun por especialistas en la materia, y que los conocimientos o principios con base en los cuales el servicio fuera prestado, entendiéndose que estos debían ser producto de la experiencia y no fueran patentables.

Dentro de las personas físicas, en el primer párrafo del artículo 74, se hace una modificación para incluir el concepto de *base fija*, cuando hace referencia a las personas físicas que tuviesen residencia en el extranjero, que realizaran actividades empresariales o prestaran servicios personales independientes en el país, estarían obligadas al pago del Impuesto Sobre la Renta, por los ingresos atribuibles a dichas base fija. (esta modificación también es de 1992).

Otra modificación en cuanto a la base fija, fue para los residentes en el extranjero que tuvieran en el territorio nacional inventarios y activos fijos, los cuales causarían el impuesto según los días que se mantuvieran esos activos en el país. (1992).

En 1993, no hubo modificaciones de tipo estructural, solamente las acostumbradas que se hacen año con año, con la finalidad de ajustar la Ley a los cambios económicos del propio país.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, como ya se ha dicho, está dividido en ocho títulos, aunque en realidad son seis porque el título

VII y el título VIII, están derogados en su totalidad.

El título I, contiene las *disposiciones generales*, que por sí mismas representan un mundo fiscal, que contiene la mayoría de los conceptos necesarios para hacer un poco mas entendible la propia Ley.

El título II, trata de las *personas morales*, el cual representa el mayor grado de recaudación en nuestro país, porque es el que genera la mayor cantidad de recursos; contrariamente a lo que sucede en los países desarrollados donde la mayor parte de la recaudación se encuentra a cargo de las personas físicas. Es importante mencionar que en este sexenio se empieza a incrementar la recaudación de las personas físicas, este título tiene una serie de variantes porque es la parte que grava a la utilidad financiera en un sistema híbrido o heterogéneo, como al flujo de efectivo, por otro lado la utilidad fiscal intenta acercarse a los resultados financieros de las empresas; también existen otro tipo de regimenes para determinados giros, como es el régimen simplificado, que resulta una opción de las empresas para gravar utilidades, consolidando resultados.

El *régimen de consolidación del resultado fiscal*, el cual es utilizado por las empresas controladoras y controladas, fue dispuesto por Ley para que las empresas pudieran tener la opción de autofinanciarse, es decir, si la empresa controladora y la controlada (vista como una sola Unidad Administrativa), tuvieran resultados positivos en sus utilidades, estarían obligadas al pago del Impuesto, pero si éstas tuvieran resultados negativos, no pagarían impuestos,

las empresas que si hubieran obtenido resultados positivos, con el propósito de financiarse a través de éstos, hasta que las empresas que hayan llegado a tener resultados negativos en sus utilidades pudieran llegar a tener resultados positivos por sí mismas.

En cuanto al Título II-A, denominado *régimen simplificada de las personas morales*, se puede decir que es el gravamen al flujo de efectivo, los giros sujetos a ésta son los agropecuarios, auto transportistas, y hasta este año estaban incluidos los editores, esto fue en substitución de las bases especiales de tributación, con el objeto de dejar de privilegiar a estos contribuyentes; este régimen permite la reinversión constante de la empresa, dejando de pagar el impuesto mientras siga habiendo reinversión de utilidades. También este régimen existe para personas físicas dedicadas a estos giros.

Dentro del Título III, se encuentran las denominadas *personas morales no contribuyentes*, las cuales no se encuentran obligadas al pago del Impuesto Sobre la Renta, y que por razones de política no causan gravamen alguno, tales como los sindicatos, las beneficencias, las escuelas, los partidos políticos, etc., quedando protegidas del gravamen hasta el momento en que distribuyan a sus miembros algún tipo de utilidad.

En el título IV, denominado *de las personas físicas*, todavía quedan resabios del impuesto cedular, aun cuando este ha sido substituido por el impuesto global, porque grava a cada persona física según a la actividad a la que se dedique; cada actividad se regula por

separado, resultando más complejo este régimen que el de las personas morales; es importante hacer notar que también en este título existe un régimen simplificado que dispone de igual forma el ingreso del pequeño contribuyente.

En cuanto al título V, denominado *de los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional*, hay que identificar la base de riqueza, hay que hacer la retención del impuesto y por ende hay que pagarlo, es decir, se causa el hecho imponible cuando es exigible, lo cual resulta a la hora de retener el impuesto. También es importante mencionar que se deben de tomar en consideración para gravar a los contribuyentes incluidos en este título a los Acuerdos Internacionales.

El Título VI, el cual ya se ha comentado, se denomina *de los estímulos fiscales*, y es el que prevee los pocos estímulos que existen para la inversión de las utilidades.⁷³

73

Conferencia de Augusto Fernández Sagardi en el *Diplamado en Derecha Fiscal*, Tema: "Impuesto Sobre la Renta", Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1o. de junio de 1994, Ciudad Universitaria, México.

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

PRIMERA: Los primeros impuestos existentes giraron sobre el consumo (aranceles y alcabalas); en la Edad Media los impuestos fueron sustituidos por servicios obligatorios en trabajo y en especie, y en el siglo XVIII el *impuesto sobre la renta* se implementa de manera temporal, en principio, en todos los países como consecuencia de las guerras de esa época.

SEGUNDA: Se puede entender al *impuesto*, como una contribución que el sujeto pasivo da en forma de prestación al fisco, que en este caso es el sujeto activo; esta contribución se encuentra establecida en Ley, tiene como finalidad cubrir los gastos públicos y se hace exigible a favor del mismo estado para todas aquellas personas, físicas o morales, que encuadren en la situación del hecho generador del crédito fiscal que la propia ley señala.

TERCERA: Para efectos de este estudio se debe entender a la *renta*, como a los ingresos procedentes de la explotación del capital, de trabajo o de la combinación de ambos.

CUARTA: La finalidad del Impuesto sobre la Renta, es gravar los ingresos de una persona física o moral que sean producto de un capital, del trabajo o de ambos a la vez, para cubrir los gastos públicos y satisfacer las necesidades colectivas.

QUINTA: El artículo 31, fracción IV, Constitucional, es el que

sienta los principios fundamentales del impuesto en general, al disponer expresamente como obligación de los mexicanos, el pago de contribuciones con el fin de sufragar los gastos públicos, los cuales serán destinados a la federación, a los estados y a los municipios, en que residan éstos, de la manera proporcional y equitativa que las leyes lo ordenen.

SEXTA: En el artículo 73 Constitucional, en su fracción VII, es en donde se faculta al Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto y por supuesto esta facultad incluye a los impuestos.

SEPTIMA: El artículo 74 Constitucional, en su fracción IV, faculta a la Cámara de Diputados para aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación, el cual será el presupuesto que sirva para cubrir los gastos públicas; esta responsabilidad de la Cámara de Diputados, también representa una limitación para el poder Ejecutivo ya que este no puede decidir libremente su presupuesto (Presidente de la República, Secretarios de Despacho y el Jefe del Departamento del Distrito Federal).

OCTAVA: Es bien sabido que la creación del impuesto sobre la renta fue establecido en el año de 1789, propuesto por el inglés William Pitt, esto con motivo de los gastos provocados por las guerras napoleónicas, pero debe atribuirse a Robert Peel ser el autor del reestablecimiento definitivo del *income tax*, en la Ley de 1842.

NOVENA: En Francia se instituye en la Ley del 29 de marzo de 1914 el impuesto sobre la renta, el cual toma definitivamente en ese país, cuerpo en la ley de julio de 1914, y es hasta 1917 cuando se hace efectiva la aplicación completa de esta Ley.

DECIMA: En Estados Unidos de Norteamérica, es hasta el año de 1861, con el presidente Abraham Lincoln, cuando se implementa por primera vez el impuesto sobre la renta, el cual fue modificado durante el tiempo de su vigencia en seis ocasiones sin perder sus características principales, desapareciendo en 1872, y es hasta el periodo presidencial de Woodroow Wilson, cuando se adopta definitivamente el Impuesto sobre la renta en marzo de 1913.

DECIMA PRIMERA: La constitución mexicana de 1917, enfrentó la problemática impositiva con el artículo 31, fracción IV, que sigue sin cambio alguno en la actualidad, pero es verdaderamente hasta el año del 1921 cuando se implementa la primera Ley del Impuesto Sobre la Renta formal en el país.

DECIMA SEGUNDA: La Ley del 20 de julio de 1921, conocida también como el *impuesto del centenario*, tuvo carácter transitorio, se compuso de cuatro cédulas, la primera comprendía el comercio y la industria, la segunda a las profesiones liberales, literarias, artísticas e innominadas, la tercera ubicaba al trabajo a sueldo o salario y la cuarta a los derivados de colocaciones de dinero o valores a rédito, interés, participación y dividendos, creándose también la juntas calificadoras regionales.

DECIMA TERCERA: La ley del 21 de febrero de 1924, conocida igualmente como la *Ley para la recaudación de la Ley de Ingresos*, tuvo por fin un carácter permanente, comprendió dos capítulos fundamentales, el primero se refería al impuesto sobre sueldos, salarios y emolumentos y el segundo hacía referencia al impuesto sobre las utilidades de las empresas, este impuesto se pagaba en estampillas.

DECIMA CUARTA: La Ley del 18 de marzo de 1925, estuvo 16 años en vigor, se aumentaron las cédulas a siete, la primera ubicaba a aquellos causantes que se dedicaran al comercio, la segunda comprendió a los que se dedicaran a los negocios industriales, la tercera a los negocios agrícolas, la cuarta a los que hubiesen obtenido intereses de préstamos, de descuentos o de anticipos de documentos, entre otros, en la quinta se encontraban aquellos que obtuvieron ingresos provenientes de la explotación del subsuelo, en la sexta se encontraban los que percibían sueldos, salarios, emolumentos, pensiones y retiros, entre otros, y por último en la cédula séptima se hallaban aquellos que se dedicaran al ejercicio de profesiones liberales, literarias, artísticas o innominadas.

DECIMA QUINTA: La Ley del 31 de diciembre de 1941, integra únicamente cinco cédulas, pero lo importante de ésta es que el fisco se propone a través de la misma, no limitar las utilidades legítimas, dando de esta manera un alto grado de impulso a la iniciativa y a la empresa privada.

DECIMA SEXTA: La Ley del 31 de diciembre de 1953, constó de siete cédulas e incluyó una tasa de utilidades excedentes; la primera abarcaba comercio, la segunda se dirigió a la industria, la tercera a la agricultura, ganadería y pesca, la cuarta a la remuneración al trabajo personal, la quinta atendió honorarios de profesionistas, técnicos, artesanos y artistas, la sexta abarcó la imposición de capitales, y por último la séptima que tuvo relación con las regalías y enajenación de concesiones.

DECIMA SEPTIMA: La Ley del 31 de diciembre de 1964, ya no se basa en el sistema *cedular* para gravar a través de este impuesto, si no que se convierte en la *ley del impuesto al ingreso global de las personas físicas y morales*, lo cual atendía para fines del gravamen, al sujeto que recibía el ingreso, que modificara su patrimonio, independientemente de la fuente de riqueza que le hubiese dado origen, el cual estaba dividido en títulos.

DECIMA OCTAVA: Durante el periodo comprendido entre 1977 y 1982, se dieron unas de las reformas más importantes en lo que a Impuesto Sobre la Renta se refiere. En 1979, se sustituye el sistema *cedular* que la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta manejaba, por un sistema global en relación a las personas físicas, las cuales se encontraban dentro del título III, pero no es hasta el año de 1981 cuando esta Ley del Impuesto Sobre la Renta se transforma de manera radical, abrogando definitivamente a la Ley de 1964; en la cual independientemente de la reforma hecha en 1979 a las personas físicas, se reforma el título II que estableció las disposiciones referentes a las Sociedades

Mercantiles, y se adicionan el título III y el título V, el primero denominado *De las personas morales con fines no lucrativos*, y el segundo denominado *De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en el territorio nacional*. Por último en 1982, se adiciona un nuevo capítulo IV, dentro del título II, denominado *De las sociedades controladoras*, teniendo por objeto regular los fenómenos y transacciones de carácter contable y económico de las sociedades mercantiles.

DECIMA NOVENA: En el periodo que abarca los años de 1983 a 1988, sigue habiendo modificaciones y adiciones a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y que desde un punto de vista muy personal éstas no tienen la misma trascendencia que tuvieron las modificaciones anteriores a éste periodo; en 1983 se adiciona el título VI denominado *De los estímulos fiscales*, éste tuvo como finalidad otorgar facilidades , a través del fomento a las inversiones, a las sociedades mercantiles y a las personas físicas. En 1987 también hay una serie de modificaciones y adecuaciones a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, adicionándose los títulos VII y VIII, el primero denominado *Del sistema tradicional del Impuesto Sobre la Renta a las actividades empresariales* y el segundo *Del mecanismo de transición del Impuesto Sobre la Renta a las actividades empresariales*, el título II fue el que en realidad se renovó, dejando su antiguo texto al nuevo título VII, todo este cambio estructural se hizo con objeto de adecuar los efectos inflacionarios a este impuesto ya que en años anteriores ésta causó graves deterioros en la recaudación fiscal.

VIGESIMA: Durante el periodo comprendido entre en 1989 y 1993, el objetivo principal del Impuesto Sobre la Renta, fue la simplificación del mismo, para que éste fuese más accesible para el contribuyente, en primer lugar en el año de 1989 se reduce la tasa del impuesto para las empresas del 42% al 35%, y para las personas físicas del 50% al 40%, en 1990 se continúa con una búsqueda relativa a la simplificación fiscal, tratando de lograr de esta manera la competitividad de las empresas, y el esfuerzo productivo de los contribuyentes, tal como sucede con las adiciones hechas en el capítulo VI del título IV, denominadas *Del régimen general de las actividades empresariales* y *Del régimen opcional de las actividades empresariales*, respectivamente los cuales establecían disposiciones respecto de los contribuyentes que tuvieran ingresos menores de 500 mil pesos en un año. En 1991 se adiciona el II-A, denominado *Del régimen simplificado de las personas morales*, creando de esta manera el Impuesto al flujo de efectivo, de la misma manera que sucedió en la reforma a la sección II, del Capítulo VI, en el título IV, denominado *Del régimen simplificado a las actividades empresariales*. En los años de 1992 y 1993 la estructura de este impuesto no se modificó, lo único que sucede en estos dos años es que se tratan de perfeccionar conceptos para hacer una Ley cada vez mas accesible y adecuada a la realidad económica del país.

BIBLIOGRAFIA

BIBLIOGRAFIA

I.- FUENTES ORALES

1.- Conferencia de Augusto Fernández Sagarde en el *Diplomado en Derecho Fiscal*, Tema: "Impuesto Sobre la Renta", Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1o de Junio de 1994, Ciudad Universitaria, México.

II.- FUENTES IMPRESAS

A) LIBROS.

1.- Acosta Romero, Miguel; *Segundo Curso de Derecho Administrativo*, editorial Porrúa, S.A., México, 1989, Primera Edición.

2.- Arellano García, Carlos; *Derecho Internacional Privado*, editorial Porrúa, S.A., México, 1992, Décima Edición.

3.- Arregui Ibarra, Fernando C.P., *Estudio Integral de las Reformas Fiscales con Casos Prácticos*, editorial ISEF, S.A., Cuarta

Edición, 1989, México.

4.- Burgoa Orihuela, Ignacio; *Derecho Constitucional Mexicano*, editorial Porrúa, S.A., México, 1989, Séptima Edición.

5.- Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz y Gerardo Gil Valdivia; *Introducción al Derecho Mexicano*, "Derecho Fiscal", Tomo I, editorial U.N.A.M., México, 1983, Segunda Edición.

6.- De la Garza; Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, editorial Porrúa, S.A., México, 1992, Vigésima Séptima Edición.

7.- *Diccionario Jurídico Mexicano*, Instituto de Investigaciones Jurídicas - U.N.A.M., México, 1992, Quinta Edición.

8.- Flores Zavala, Ernesto; *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, editorial Porrúa, S.A., México, 1991, Vigésima Novena Edición.

9.- Margain Manautou, Emilio; *Introducción al Estudio del Derecho Tributario*, editorial Porrúa, S.A., México, 1991, Décima Edición.

10.- Méndez Morales, José Silvestre; *100 Preguntas y Respuestas en Torno a la Economía Mexicana*, editorial Océano, México, 1984, Primera Edición.

11.- Reséndez Muñoz, Eduardo; *Política e Impuestos*, editorial Miguel Angel Porrúa, México, 1989, Primera Edición.

12.- Sánchez León, Gregorio; *Derecho Fiscal Mexicano*, editorial Armando Porras y López, México, 1975, Segunda Edición.

13.- Seldon, Arthur y Pennance, F.G.; *Diccionario de Economía*, editorial OIKOS - TAU, S.A., Barcelona, 1986, Cuarta Edición.

14.- *The New Encyclopaedia Britannica*, Macropedia, Volumen 28, editorial Encyclopaedia Britannica Inc., U.S.A., 1992, Décima Quinta Edición.

B) LEGISLACION

1.- Código Fiscal de la Federación del año de 1938.

2.- Código Fiscal de la Federación del año de 1967.

3.- Código Fiscal de la Federación del año de 1983.

4.- Legislación del Impuesto Sobre la Renta, editado por la S.H.C.P., México, 1985.

C) PUBLICACIONES OFICIALES

1.- Diario Oficial de la Federación.

2.- Revista Del Tribunal Fiscal de la Federación.

3.- Semanario Judicial de la Federación.

D) ARTICULOS

1.- Bonilla Mora, Rómulo C.P.; "Reformas Fiscales", publicado en *Consultorio Fiscal*, volumen 3, número 26, febrero, 1989, México.

2.- Flores Zavala, Ernesto; "Trayectoria del Impuesto Sobre la Renta en México", publicado por la *Revista de la Facultad de Derecho de México*, U.N.A.M., Tomo XXV, Julio-diciembre, 1975, números 99-100, México.

3.- Lomeli Cerezo, Margarita; "Estructuras Fiscales", publicado por el *Tribunal Fiscal de la Federación*, Colección de Estudios Jurídicos, volumen VI, 1984, México.

4.- Orozco Felgueres, Carlos C.P.; "Efectos de la Inflación en la Determinación del Impuesto Sobre la Renta en 1987", y Gutiérrez de Teresa, Francisco C.P.; "Las Tarifas del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Morales", ambos publicados por *Consultorio Fiscal*,

volúmen 1, número 1, editado por la Facultad de Contaduría y Administración de la U.N.A.M., enero, 1987, México.

Reyes Vera, Ramón; "El Futuro del Impuesto Sobre la Renta en México", publicado en *Lex*, Volúmen 3, Número 12, México, 1988.