

00781

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

152
2ej.

IMPUESTO SOBRE
LA RENTA DE LAS
PERSONAS FISICAS

EJEMPLAR UNICO

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

TESIS

que presenta el licenciado en derecho

EDUARDO A. JOHNSON OKHUYSEN

para optar por el grado de
doctor en derecho

MEXICO, D.F.

2002



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA

9A

308

Con Amor a Margarita

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

TESTES SON
FALLA DE ORIGEN

INDICE

CAPITULO I

1] Concepto de Impuesto Sobre la Renta	19
2] Diversas Teorías del Impuesto Sobre la Renta	25
3] El Impuesto Sobre la Renta en México	29

CAPITULO II

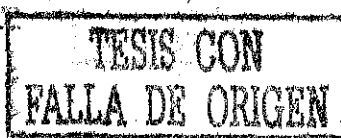
1] Sujeto	41
2] Objeto	59
3] Base Gravable	61
4] Tarifa	65
Anexo 1: Tarifa del ISR baja o inflación	69

CAPITULO III

1] Régimen Global y Régimen Cedular	81
2] Impuesto Directo e Impuesto Indirecto	95
3] Determinable y Autodeterminable	99

CAPITULO IV

1] Obligación Fiscal	107
2] Acto Civil y Acto Mercantil	127
3] Estricto VS General	142
Anexo 1: PTU a los trabajadores y la legislación fiscal	145



CAPITULO V

1] De la Declaración Anual	157
2] Ingresos Exentos	164
3] Ingresos No Acumulables	170

CAPITULO VI

1] Base Gravable de las Actividades Empresariales	185
2] Base Gravable de las Actividades No Empresariales	190
Anexo 1: ¿Es de simple comprensión la LISR en 1981?	221

CAPITULO VII

1] Impuesto Sobre la Renta de los Residentes en el Extranjero.....	229
2] Ley Cedular	237
3] Crítica al Sistema de Residencia en el Extranjero	248

Apéndice 1: De las personas Físicas con fines no lucrativos

Conclusiones:

BIBLIOGRAFIA



ABREVIATURAS UTILIZADAS

- LISR	Ley del Impuesto sobre la Renta
- ISR	Impuesto Sobre la Renta
- RLISR	Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta
- LIVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado
- RLIVA	Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado
- CFE	Código Fiscal de la Federación
- PTU	Participación de utilidades a los trabajadores
- RET	Regímenes Especiales de Tributación
- LFT	Ley Federal del Trabajo
- AC	Actividades Mercantiles
- AE	Actividades Empresariales
- LGSM	Ley General de Sociedades Mercantiles
- C.Co.	Código de Comercio
- C. C.	Código Civil
- UESPJ	Unidades Económicas Sin Personalidad Jurídica.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

THE UNIVERSITY OF CHICAGO
LIBRARY
540 EAST 57TH STREET
CHICAGO, ILL. 60637
TEL: 773-936-3100
WWW.CHICAGO.EDU

INTRODUCCION

La Ley del Impuesto Sobre la Renta en nuestro país sufrió en 1981 una reestructuración tanto de fondo como de forma.

Los cambios introducidos en la legislación vigente al igual que los introducidos en la legislación en 1965 van encaminados a la creación de una ley global. Este estudio analiza en siete capítulos los aspectos teóricos con que se ha tenido que enfrentar el Estado para llegar a la legislación de 1981, valora los cambios hechos a la ley a través de 16 años de esfuerzos legislativos, y propone algunas soluciones necesarias para alcanzar el objetivo principal de la ley mexicana: "El equilibrio entre la redistribución de la riqueza y la búsqueda de ingresos para el Estado".

En los primeros cuatro capítulos el fin principal que se buscó es el dar respuesta al por qué el Estado mexicano contempla a la Ley del Impuesto Sobre la Renta como la columna vertebral de nuestro sistema tributario.

Se analizan también las ventajas y desventajas que este impuesto representa para México y la ubicación teórica frente a otros sistemas impositivos.

Pretendo despertar el interés en el estudiante de Derecho Fiscal para que profundice en los conceptos jurídicos que la Ley del Impuesto Sobre la Renta nos da por justos y equitativamente establecidos, que cuestione, desde un punto de vista teórico, la legislación impositiva vigente, que analice y concluya si la ley responde, junto con nuestro sistema tributario nacional a las necesidades de la realidad económica que vive nuestro país.

Esta obra no pretende ser un Manual del Impuesto Sobre la Renta, no pretende que el estudiante se identifique ciegamente con interpretación de los términos legislativos enumerados en la ley. Al analizar los diferentes sujetos que se obligan a tributar, las obligaciones fiscales a que se enfrenta el contribuyente, etc., se busca el responder a las inquietudes que ha mostrado el legislador a través de los años, se demuestra que la ley es producto de la evolución político-social que ha tenido México, que es producto de la subjetividad de los



economistas, legisladores, políticos que ejercen la política fiscal y económica de nuestro país, que éstos integrarán la legislación según el contexto de tiempo y espacio en que se desarrollen, y que por lo mismo, por ser la legislación producto de esta subjetividad humana, estará sujeta a errores y aciertos, a limitaciones tanto de las ideas de los implementadores como del país en donde se va a desarrollar el sistema impositivo, dando cabida a una legislación de renta dinámica, el Estado en 1981 no tiene las mismas condiciones y necesidades que tenía en 1965, teniendo como resultado que la estructuración de las leyes será metamorfofísica y deberá responder al cambio que se le exige en relación al tiempo en que se desarrolla.

En estos capítulos no se trata de criticar a la ley o al sistema impositivo mexicano, sino el analizar el por qué está estructurada de la forma en que la conocemos, el valorar sus aciertos y desaciertos para buscar una solución que beneficie al país.

En la primera parte del estudio se profundiza sobre las características generales que debe tener una ley de renta, el sujeto, objeto, base gravable y la tarifa que se establecen en nuestra ley, llegando a conclusiones sobre la necesidad que tiene la ley mexicana de ser redefinida en estos conceptos, puesto que se ha quedado atrasada en función a las necesidades económicas actuales, recomendando se establezca el régimen de patrimonio familiar, se concreten las obligaciones fiscales del individuo —incluyendo en éstas la obligación del pago—. se planteen nuevas formas de valorar el objeto del impuesto y por último se valore si es ya necesario el uso de índices inflacionarios en las tarifas.

El ejecutivo, en las diversas exposiciones de motivos que ha integrado en el proyecto de las reformas anuales a la ley del Impuesto Sobre la Renta, ha mencionado que es un objetivo primordial el estructurar una ley clara, poco compleja para así dar acceso al contribuyente lego —la generalidad de los contribuyentes— de entendimiento e identificación de la ley. Esto, desgraciadamente observamos que es uno de los fracasos más grandes que ha tenido la legislación de renta en nuestro país, la ley está estructurada en una forma de difícil comprensión, con el uso de terminología jurídica y contable que no es fácil de comprender para los que desconocen la materia impositiva, nuestra ley es compleja, utiliza divisiones en su estructura formal que verdaderamente provocan, si no una ley sofisticada, si una complicada, haciendo distinciones sutiles entre acto civil y acto mercantil, entre residente en el país y residente en el extranjero, etc., nuestra ley es una mezcla del sistema cédular y global, provocando por lo tanto que algunos ingresos se acumulen a la base gravable del contribuyente, que otros no se acumulen pagando tarifas fijas, y que otros ingresos de plano no paguen bajo el Impuesto Sobre la Renta, sino que lo substituyan por los llamados Regímenes Especiales de Tributación.

El contribuyente sujeto a la ley mexicana tendrá tantas opciones, excepciones, exenciones, estímulos fiscales, etc., que le crearán un mundo complejo para cumplir con las disposiciones de renta. Se propone se conjunten todas las disposiciones fiscales que afectarán el régimen de renta del contribuyente en una sola ley, que no disperse el universo impositivo de renta.

Se analiza el papel que juega el contribuyente frente al impuesto, su actitud referente al cumplimiento o evasión del pago, su grado de comprensión, los factores que influirán en la vida social en donde se desenvuelve que provocarán conductas defraudativas en el pagador del impuesto.

Se concluye que los mexicanos —en términos generales— no estamos educados con una conciencia fiscal, que carecemos de ética fiscal y que por lo tanto nos inclinamos a la defraudación del impuesto. Esto lo debe analizar el fisco, para comprender la actitud del contribuyente, el efecto que provoca en el mundo económico nacional el que se tolere a contribuyentes evasores.

México ha dejado de ser un país subdesarrollado, ya no se puede dar el lujo de catalogar al sujeto pasivo como un mero sujeto de captación de ingresos, deberá conscientizar que el Estado y el contribuyente son socios para el desarrollo del país, si el Estado crease una ley impositiva muy severa e injusta podría provocar el caos económico nacional, a la vez, que el contribuyente debe estar consciente que para vivir en un estado moderno debe contribuir al gasto público, que no puede seguir evadiendo impuestos y continuar su vida en forma pacífica en el país.

La legislación de renta en México es definitivamente injusta, a algunos contribuyentes se les grava más que a otros en función a las actividades que desarrolla, es urgente que se remodelen las bases gravables y las tarifas, si el Estado considera que deberá incentivar a los contribuyentes por medio de exenciones y estímulos fiscales, los deberá valorar frente a la injusticia fiscal que provoca, en todo caso, deberá incentivar a toda la economía nacional, y no a ciertos sectores que considere prioritarios o indispensables. En esta obra se valora el difícil compromiso que tiene el Estado para realizar una reforma fiscal en México, las presiones económicas y sociales que se viven son factores importantes para no realizarla, pero quizás, si el Estado no pretende realizar una reforma fiscal integral, deberá revisar su ley de renta para actualizar a muchos causantes que dejó en el olvido con gravámenes severos, descartando la posibilidad de uso de inflación u otras técnicas que actualicen las cargas tributarias frente al ingreso real del individuo.

El Impuesto Sobre la Renta en un país en vías de desarrollo como México deberá estudiar tres importantes factores que impactarán el desenvolvimiento del gravamen, siendo:

- Ingreso para el Estado.
- Justicia fiscal y redistribución de la riqueza.
- Incentivar a la economía del país para motivar la inversión de capitales y de trabajo.

Estos tres factores van interrelacionados en la ley vigente, careciendo en mayor medida del segundo factor, la justicia fiscal, la cual el Estado se ha visto obligado a relegar a corto plazo debido a las necesidades tan apremiantes con que cuenta el país. entre otras tendríamos el implementar el crecimiento del empleo. crecimiento en los servicios públicos debido al crecimiento tan acelerado de la población, etc...

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

En la segunda parte del estudio (capítulos V, VI, VII y el apéndice) se analiza la estructura de la ley, el gravamen que tienen que pagar las personas físicas, tanto las residentes en el país como las residentes en el extranjero.

Después de diversas exposiciones se llega a la conclusión que la ley vigente es una ley semi-cedular, que contempla tres contribuyentes en Regímenes Fiscales tan diferentes que se podría hablar de que existen tres leyes del Impuesto Sobre la Renta, esto en base a los sujetos que identifica en cada uno de sus tres Títulos (II, IV y V), y que son:

- Sociedades Mercantiles Residentes en el país.
- Personas Físicas Residentes en el país.
- Personas Físicas y Morales Residentes en el extranjero.

"Hace usted bien en preocuparse de la ciencia de la Hacienda. En esta disciplina está todo por hacer. La llaman ciencia y ni siquiera es un arte"

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

PARETO

15

CAPITULO I

- 1] Concepto de Impuesto Sobre la Renta
- 2] Diversas teorías del Impuesto Sobre la Renta
- 3] El Impuesto Sobre la Renta en México

CAPITULO I

1) Concepto de Impuesto Sobre la Renta.

Para poder comprender qué es el Impuesto Sobre la Renta debemos identificarlo como un "impuesto" y no como una ley¹, la ley será la estructura jurídica por medio de la cual el legislador gravará al contribuyente, el impuesto será el espíritu, la ley el cuerpo.

Debemos evitar el definir al ISR como lo define la ley del Impuesto Sobre la Renta Mexicana, el ISR es el planteamiento teórico del gravamen, el objeto del mismo variará tanto como el tiempo y el espacio en el cual se cree y se aplique una LISR.

El concepto mismo del ISR ha variado² en función al tiempo, la subjetividad de lo que será objeto principal de la ley ha venido cambiando y sofisticándose a través de los años en que se ha utilizado en el mundo impositivo.

Históricamente se han hecho muchas leyes que se llamen o graven la renta del contribuyente, pero considero que la división más importante es aquella que nos marcan los teóricos norteamericanos e ingleses después de la recesión económica de finales de los años 20 en los Estados Unidos de América, y que consiste en el uso del ISR como herramienta económica en la redistribución de la riqueza.

Es por lo anterior que integro³ dos etapas en la creación de la doctrina de los estudios del ISR:

Primera etapa el ISR se implementa con la finalidad principal de obtener ingresos para el Estado.

Segunda etapa el ISR, en conjunto con otros impuestos se analiza, además del importante ingreso que representa para el Estado, como una importante herramienta económica para la redistribución de la riqueza, control de inflación, etc.

El impuesto Sobre la Renta como lo entendemos en la actualidad ha sufrido infinidad de cambios⁴ desde su creación hasta la fecha, ha pasado de gravar

1) La ley es el instrumento material que da forma a los planteamientos teóricos establecidos por los planeadores de la política económica y fiscal del país.

2) En un inicio, el ISR fue estructurado para meros efectos recaudatorios, esto lo vemos en el nacimiento mismo del ISR en Inglaterra en el que se estableció en el año de 1798 y que tuvo como finalidad recaudar fondos para hacer frente a la guerra francesa que amenazaba con invadir la isla. El ISR ha evolucionado caracterizándose con la identificación del momento político-económico del país en que se instituye, va en relación directa con la evolución económica, el concepto de ingreso no es igual para un inglés de 1798 que para un americano o mexicano de 1981.

3) En esta primera etapa observamos que se grava en función al patrimonio del individuo medido por la actividad que desarrolla, se habla de leyes cedulares que gravarán al contribuyente con el único fin de recaudar ingresos para el estado, olvidando los efectos tan importantes que se pueden dar con un impuesto como lo es renta, efectos relativos al uso de renta como herramienta económica.

4) Los teóricos que inician la nueva teoría del uso del ISR como medio de controles económicos como la inflación, redistribución de la riqueza, etc... se impulsan con el fenómeno de la crisis

ciertos ingresos por la realización de actos gravados sobre tarifas estáticas sin acumulación del ingreso, etc. a gravar la totalidad del ingreso del individuo sin importar la fuente del ingreso

El ISR en un sistema fiscal moderno será el gravamen que tiene el Estado sobre el incremento patrimonial del individuo medido en ingresos y percibido durante un período determinado

Esta definición la podríamos considerar como universal desde el punto de vista Teórico, pero se verá distorsionada en cada país en que se establezca una LISR, ya que el incremento patrimonial será definido en forma diferente según sea el país que establezca el gravamen; en la actualidad podemos afirmar que una ley se puede llamar LISR, pero si no grava el incremento patrimonial del individuo medido en ingresos no estaremos frente a un verdadero ISR; ya no podemos hablar que existe ley del ISR global o cedular; o la ISR es global, o se tendrá un intento de ISR, el crear una ley cedular es crear una ley semi-completa, es como el adquirir el usufructo de un inmueble y pretender tener la propiedad, Renta grava el ingreso, no las actividades⁵.

Al estudiar un sistema de ISR debemos analizar sus características principales que son:

- a) Teleología del impuesto
- b) Ubicación en el contexto Impositivo Federal
- c) Vigencia

a) Teleología del impuesto

Dependiendo del momento económico⁶ y social de un país tendremos un sistema de Renta más perfecto que otro, al estudiar la teleología del impuesto tendremos que conscientizar en:

económica de 1929 en los E.U., produciéndose teóricos tan importantes como Keynes, Hansen, Galbraith, Samuelson, etc. que consideran al sistema tributario nacional no sólo como un sistema de "Contribuciones al gasto Público", sino como un elemento primordial para el establecimiento de la política económica del país.

Actualmente en los E.U. existen dos corrientes antagónicas que pretenden regular la economía de un país con factores legales, pacíficos y efectivos, éstas son: Los Monetaristas, representados por Milton Friedman, y los fiscalistas encabezados por Paul Samuelson.

Samuelson nos dice, en su Curso de Economía Moderna: "Hace cuarenta años, el capítulo de un libro de texto dedicado a la Hacienda Pública era igual que en los tiempos de Adam Smith. De 1776 a 1929 el progreso fue muy pequeño. Además, la ideología financiera del presidente demócrata Grover Cleveland no se diferenciaba un átomo de la del Republicano William McKinley, o de las de Galvin Coolidge o Herbert Hoover.....Entendemos por política fiscal positiva el proceso de disponer los impuestos y los gastos públicos de manera que ayuden, a un tiempo, a amortiguar las oscilaciones del ciclo económico y a mantener una economía progresiva con elevado nivel de empleo y libre de inflación y deflación excesivas.." (Pags. 390 y 391).

5) La discusión permanecerá en la forma de valorar el objeto del impuesto, o sea, la base gravable. Si se sigue definiendo a la base gravable del impuesto como una actividad, se identificará al mismo frente a las teorías anteriores a los años 30.

6) "En los países del sur de Europa, el impuesto sobre la renta ha tenido un desarrollo basado en la tradición, como un impuesto clasificado, aunque recientemente se han añadido recargos graduales

- Importancia del ingreso para el Estado
- Nivel Cultural del país
- Conciencia del sujeto frente al pago del ISR
- Nivel económico de los contribuyentes
- Necesidades a corto plazo del país
- Moral del contribuyente
- Psicología del Sujeto
- Religión
- etc...

Un ISR no podrá implantarse en un país en vías de desarrollo en igual forma que en un desarrollado, las necesidades económico-sociales de uno y otro son completamente diferentes, en el desarrollado se buscará una mayor perfección en el sistema de redistribución de la riqueza que en el de vías de desarrollo.

México no podría funcionar con un ISR idéntico al usado en Suecia o Alemania, el ISR es producto de la evolución y madurez de un país.

Un sistema de economía capitalista tendrá un ISR diferente al de un socialista, uno de economía abierta será diferente al establecido en un país de controles cerrados.

México, al utilizar el ISR en un sistema tributario deberá buscar:⁷

- 1) Ingreso al Estado
- 2) Redistribución de la riqueza
- 3) Incentivo a la inversión
- 4) Justicia Social
- 5) Etc...

En nuestro país estamos lejos de tener una⁸ LISR lo suficientemente justa que provoque una racional redistribución de la riqueza, esto debido a las grandes carencias económicas con que cuenta, sacrificará justicia fiscal por inversión, por crecimiento.

b) Ubicación en el contexto Impositivo Federal

México tiene su columna vertebral desde el punto de vista impositivo en base a dos sistemas: Impuestos que inciden en el sujeto que percibe el ingreso o detenta la propiedad e Impuestos al consumo (Interno y de exportación).

sobre una base acumulativa. El impuesto en México es gradual y se recauda de acuerdo a siete cédulas distintas. si bien se prescinde de la acumulación " Harold Groves. Finanzas Públicas. Como se puede observar, los sistemas del ISR cambiarán según necesidades y evolución económica de un país.

7) México es un país en vías de desarrollo, no podrá apartarse de las necesidades reales de sus carencias económicas por buscar una justicia fiscal semejante a la de otros países.

8) Se dice que es injusto no solo la ley del ISR, sino todo el sistema tributario que tiene que ver con la ISR, ya que se crean sistemas de Regímenes Especiales de Tributación que suplantán el pago del

De todos los impuestos, tanto directos como indirectos⁹ Renta es el más importante, tanto en ingresos para el Fisco como en impacto en la redistribución de la riqueza.

La LISR es un impuesto federal que lo administra, legisla y controla la Federación, salvo el caso de los contribuyentes menores, los cuales —en base a convenio con la Federación— lo administran los gobiernos locales.

El legislar sobre el ISR no es exclusivo de la Federación, por lo que se da la concurrencia fiscal. Para impedir ésta, en la Tercera Convención Nacional Fiscal, celebrada en 1947, se acordó —entre otros aspectos fiscales— respecto a sueldos y salarios: "Los ingresos derivados de las remuneraciones serán gravadas una sola vez. Los estados abolirán los impuestos locales y municipales sobre las remuneraciones del trabajo. En el impuesto que se establezca de acuerdo con la conclusión primera participarán a cambio de los impuestos locales o municipales, la Federación, los Estados y los municipios en la proporción que de común acuerdo acuerden los organismos legislativos correspondientes".

Al respecto nos dice Chapoy:¹⁰ "Lo mismo se acordó respecto al Rendimiento de la inversión de capitales. Estas resoluciones no fueron llevadas a la práctica. Por el contrario, los estados han estado extendiendo la aplicación de estos impuestos, aunque con resultados exiguos en relación con el obtenido por otros conceptos".

Es hasta 1973 que el ISR llega a un convenio en base a las Reformas a la LISR, convenios que puede celebrar la SHCP con los estados sobre:

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá celebrar con los estados de la República convenios de coordinación por lo que respecta al Impuesto al Ingreso Global de las Empresas Causantes Menores, a condición de que no mantengan en vigor los impuestos locales y municipales que se establezcan en el convenio respectivo.

Los estados que se coordinen con la Federación y el Distrito Federal y Territorios Federales percibirán una participación del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas Personas Físicas que se recaude de los causantes menores en la localidad correspondiente, conforme a las bases que se fijen en los convenios respectivos, así como los recargos y multas..."

Este convenio de carácter administrativo-tributario permaneció en la vigencia de la Ley de Coordinación fiscal¹¹, ley de la cual se permite a la Federación y

ISR, se otorgan incentivos fiscales a ciertos sectores de la economía, el régimen de los residentes en el extranjero es menos gravoso que el de los residentes en el país.

9) En los últimos ejercicios fiscales el ingreso que obtiene el estado por concepto de ISR ha superado a cualquier otro ingreso de carácter tributario y siendo que en 1981 se espera pierda su primer lugar frente a los impuestos sobre exportación (Petróleo).

10) "Hay varios métodos para atenuar o nulificar la múltiple imposición, cada uno tiene características propias, ventajas y desventajas. En nuestro país se han usado todos, aplicados en distintas leyes y a distintas situaciones: Tasas Adicionales, Participación en los impuestos, Deducción, Crédito.

11) Ley de Coordinación Fiscal que entró en vigencia el 1º de enero de 1980, salvo las disposiciones del Capítulo IV, las que entraron en vigor el 1º de enero de 1979.

los estados celebrar convenios de Coordinación Fiscal, convenios que firma cada estado en forma independiente con la Federación y en los cuales se sigue otorgando a los estados la administración de los contribuyentes menores para efectos de la LISR.

Importante: Los estados no legislan sobre la LISR porque así lo creen conveniente ya que se autolimitan con la Federación sobre la legislación de esta materia, a cambio de ser partícipes de los Ingresos Federales similares, es por esto que los estados únicamente "Administran" a los contribuyentes menores.

c) Vigencia del impuesto¹²

Tradicionalmente el ISR se ha estructurado como un impuesto aplicado sobre ingresos que se perciban en un ejercicio fiscal, el cual se considera un año calendario, o bien, un período de 365 días aunque no coincida con el año calendario. Esta tradición no tiene fundamento jurídico-teórico alguno, alegando los que defienden el sistema anual del ISR que:

- Facilita la administración del impuesto.
- Se acopla a los sistemas fiscales en relación al presupuesto de ingresos.
- Control fiscal.
- Seguridad jurídica.
- Facilidad de entendimiento del impuesto por parte de los contribuyentes.

Pero nos preguntamos ¿Por qué el ISR se paga sobre un período anual y no uno semestral o bianual, quizás se podría aplicar sobre un período de cinco años?

El factor principal que se debe analizar para justificar el período sobre el cual se aplica el ISR será el lapso en que se considere el causante incrementa su patrimonio en forma tal que se le grave con el impuesto aplicando una tarifa progresiva.

Creemos injusto el que el legislador utilice un ejercicio fiscal para aplicar el gravamen de Renta, debido a que la riqueza del individuo se verá incrementada en forma artificial en un período tan corto, de 365 días, quizás si se observan los ingresos que percibió en un ámbito de mayor tiempo se vería que dicha riqueza resultó ser mayor o menor de la registrada para efectos del gravamen. Algunos teóricos¹³ han propuesto que se contemplan hasta siete años para aplicar el pago del ISR —esto en función a la teoría económica de la Bonanza—, otros, como los representantes del gremio de los artistas a nivel mundial —se reunieron en París en 1977— piden se ajuste el gravamen sobre un período de cinco años, debido a que la profesión tiene altibajos muy severos durante ese

12) Nos referimos al período que abarca un ejercicio fiscal para efectos del pago del ISR contribuyente, y no a la vigencia temporal de la ley.

13) Las personas que dependen principalmente del factor tiempo en relación con el impuesto sobre la renta son: los que tienen un ingreso eventual; los autores y los artistas, los que reciben

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

lapso, y que es injusto que se grave al individuo sobre lo que logró producir en un año, siendo que quizás no vuelva a tener éxito en la vida como artista y se le gravaría lo que se enriqueció en toda una vida en un solo año.

Debemos entender que al proponer un ISR de un periodo mayor a un ejercicio fiscal no estamos suponiendo que se deja de pagar menos impuesto debido a que se integrarán periodos de pago lejanos, la técnica administrativa al respecto nos ha dado muchas alternativas, entre otras:

Se manejarán las mismas leyes de ISR que existen a la fecha, teniendo los mismos gravámenes y las mismas deducciones, periodos de pago, obligaciones fiscales, etc., y en el periodo que se quiera hacer el ajuste (supongamos al quinto año) se manejará una tasa global sobre ingreso global de los cinco años.¹⁴

Naturalmente que el implementar un sistema de un periodo mayor a un año será más complejo, que se tienen que analizar además de los problemas administrativos aspectos de inflación, muerte, donaciones, etc., pero creemos que esto se puede lograr, que son obstáculos de carácter técnico y que se pueden superar en búsqueda de una mayor justicia fiscal.

En México, la vigencia de la LISR es considerada durante un año calendario siendo, que se otorguen diversos periodos de aplicación del ISR, ya que no todos los ingresos se pagan en forma de acumulación anual, teniendo las siguientes alternativas y estructuras impositivas:

- Sociedades mercantiles: gravan sobre un periodo fiscal, ya sea año calendario o bien irregular.
- Personas Físicas Residentes en el país: gravarán en diversas formas, dependiendo del ingreso que obtuvieron en relación a la actividad que lo produjo, teniendo: periodo anual relacionado con el año calendario; periodos inmediatos, ya que no acumulan el ingreso como serían los intereses, premios, etc...; periodos opcionales, como sería el caso de dividendos en los que el contribuyente paga el ISR hasta que haya recibido el ingreso.

Como podemos observar, lo importante respecto al periodo en que se utilice el pago de ISR en relación directa a que éste grava Ingresos Acumulables, el problema será sobre cuánto tiempo se acumularán. Si el legislador implementa una ley cedular o de tasas fijas sin acumulación y tarifas progresivas, para efecto de justicia fiscal será irrelevante el periodo sobre el cual se pague el impuesto, ya que se paga sin acumulación y sobre una tarifa fija, se pagaría una misma tarifa por \$ 100 que por \$ 100,000,000. y digo que para efectos de

ganancias o experimentan pérdidas de capital; los atletas; los negocios no asociados, y las sociedades. Los desaciertos debidos a la mala apreciación del tiempo pueden motivar lamentables efectos económicos: los negocios arriesgados son más favorables para producir ingresos fluctuantes, que una renta segura: también lo son los negocios pequeños,....." Harold M. Groves págs. 298 y 299.

14) "El contribuyente puede declarar las rentas percibidas durante cinco años sucesivos, precisándolas año por año, y pagar sobre el promedio anual de ingresos en los términos que prevalecieron en cada año." Véase Richard Petrie, *The taxation of corporate income in Canada*, Toronto. Imprenta de la Universidad de Toronto. 1952.

justicia fiscal sería irrelevante, ya que para administrativos es interesante el observar cuando inicia la prescripción, caducidad, etc...

EJEMPLO:

Se tienen dos personas que en un período de cinco años perciben la misma cantidad de ingresos gravables \$ 7,000,000.00, una lo percibe en forma estable (con un crecimiento inflacionario) por ser trabajador dependiente, y el otro lo percibe en forma inestable, es un artista de música Rock.

a) El señor Alvarez es Gerente de una empresa en la que ha obtenido los siguientes ingresos gravables anuales:

1975- \$ 1,000,000.00; 1976- \$ 1,200,000.00; 1977- \$ 1,400,000.00; 1978- \$ 1,600,000.00 y 1979- \$ 1,800,000.00

b) El señor Pericolo es un artista de música Rock que tuvo éxito en el año de 1977, anteriormente se dedicaba a trabajar como mesero, obteniendo ingresos gravables en los últimos cinco años por:

1975- \$ 200,000.00; 1976- \$ 200,000.00; 1977- \$ 5,500,000.00; 1978- \$ 550,000.00 y 1979- \$ 550,000.00

**ISR que pagarían
a través de los 5 años**

ISR del señor Pericolo

ISR del señor Alvarez

1975-	105,440	1975-	306,720
1976-	105,440	1976-	354,720
1977-	3,025,000	1977-	402,720
1978-	198,720	1978-	450,720
1979-	198,720	1979-	498,720
	3,633,320		2,013,600

2] Diversas Teorías del Impuesto Sobre la Renta.

En la implementación del ISR en un sistema fiscal de un país se deberán analizar primeramente tres factores que se enfrentan entre sí para lograr que el ISR sea una ley tendiente a la perfección, estos factores socio-económicos son:

- a) Ingreso para el estado.
- b) Justicia fiscal.
- c) Efectos en el crecimiento y desarrollo del país.



Toda ley de ISR que se implemente en cualquier país del mundo tendrá estos tres aspectos que se analizarán en forma antagónica, el dar mayor preferencia a una provocará el desajuste de las otras dos, están íntimamente desarrolladas.

a) Ingresos Para el Estado

La primera decisión del legislador de renta será el asignar la importancia¹⁵ que tendrá este impuesto en el contexto nacional tributario, si será el más importante desde el punto de vista recaudatorio —el que mayores ingresos fiscales le represente—, o bien, si servirá de apoyo a otros impuestos como un control administrativo en la cadena fiscal nacional.

Algunos teóricos proponen que los impuestos al gasto y al ahorro sean la médula del sistema tributario. México optó porque el ISR sea el impuesto más importante, tanto desde el aspecto recaudatorio como desde el punto de vista de herramienta económica; ya como un medio de redistribución de la riqueza, como un medio de control de la inflación, etc...

b) Justicia Fiscal.

Entendemos por Justicia Fiscal la distribución de los impuestos de acuerdo con el sistema jurídico vigente entre las personas llamadas a pagarlos, por medio de su respectiva capacidad contributiva, la cual está constituida por: la renta neta, exención de un mínimo de subsistencia, discriminación de ciertos ingresos, atención a las circunstancias personales del contribuyente y un cierto grado de progresión¹⁶.

De ésta definición se pueden destacar una serie de elementos positivos y negativos:

Entre los elementos positivos tenemos:

- El aspecto jurídico, el reparto de las cargas impositivas será el que venga dado por la legislación positiva vigente. La distribución será siempre, por lo

15) Esta importancia en México se ha identificado en la Federación, evitando el que los estados proliferen en la creación del ISR por medio de la Ley de Coordinación Fiscal ya analizada.

16) "Para determinar la cuota impositiva de cada contribuyente se puede acudir a otro criterio como es el de establecer una tasa progresiva. También aquí Seligman fórmula otra definición previa de gran interés por su simplicidad y precisión: Existe una diferencia fundamental entre proporcionalidad y progresión que debe destacarse en primer lugar. Tanto una como otra constituyen técnicas de médulas del impuesto, determinan la cantidad de dinero que corresponde pagar al contribuyente y tienen, por lo tanto, un fin eminentemente recaudatorio. Sin embargo, la progresión no se limita solamente a cumplir este fin. Tiene otros más importantes que son llamados generalmente fines extraoficiales de la imposición. Entre ellos se encuentra el de conseguir la redistribución de renta mediante la aplicación de tipos progresivos de gravámenes de las rentas más altas. La redistribución de las rentas es una de las metas fundamentales que figuran en el programa de actuación de un estado moderno y el impuesto progresivo en un instrumento muy útil para alcanzar este fin. Con él se tratan de nivelar las fortunas, y conseguir al mismo tiempo la igualdad en la imposición....." Perfecto Yebra Martul-Ortega. 111 y 112.

tanto legal y justa. Una disociación entre estos dos términos sólo podrá ser temporal, pero no permanente.

—La renta neta, es decir, los ingresos que revierten a una persona, de los cuales se deducen los gastos necesarios para su obtención y que vendrán fijados por el legislador.

—Exención de un mínimo de sustancias, éste no tiene que ser fijo, puede variar con la elevación del nivel de vida, cambio de las necesidades, motivos sociales, políticos y económicos, etc.

—Discriminación de ciertos ingresos, lo que se traduce en una protección de las rentas procedentes del trabajo.

—Circunstancias personales del contribuyente, no son iguales si se es soltero, casado o viudo, si tiene hijos o no, si goza de buena salud o no, etc.

—Cierta grado de progresión, las rentas altas pagarán más, proporcionalmente, en relación a las bajas. Las tarifas deben ser variables.

Entre los elementos negativos tenemos.

—Carencia de universalidad, la fórmula no es aplicable a todos los países.

—Carencia de temporalidad, la fórmula no es válida para todas las épocas, ni para las pasadas ni para las futuras, sino en su momento actual.

Por último, conviene indicar que el objetivo de justicia fiscal no se puede conseguir sin una adecuada administración financiera.

En síntesis entenderíamos que justicia fiscal será representada¹⁷ por la siguiente premisa: "Contribuyente bajo las mismas circunstancias de ingreso, temporalidad, necesidades, etc... pagará el mismo impuesto que el contribuyente que las tenga".

Esta premisa en principio suena sencilla, pero el problema teórico se inicia cuando se pretende definir qué es "Ingreso Neto" para efectos del gravamen. Es de esta definición de la cual nacen los ya conocidos sistemas cedulares y globales de renta; es este concepto el que se analizará para implementar un ISR sobre herencias o exentarlo, el considerar a la familia como unidad patrimonial o desintegrarla en patrimonio único de cada miembro de la familia, el exentar actividades que requiera motivar el país o actividades de beneficio social. Todas éstas "excepciones" a la definición de Ingreso Neto romperán con el concepto de justicia fiscal, especialmente en un ISR, ya que en este se manejarán tarifas progresivas e ingresos acumulables, es un impuesto que en esencia busca la justicia fiscal, pero que en la práctica ésta resultará alterada por las realidades económicas del país que establezca el gravamen.

17) "Tradicionalmente se ha mantenido que la —equidad— o —justicia— requieren la introducción de normas éticas externas. Un principio vigente durante mucho tiempo ha sido el de que "las personas iguales deben ser tratadas igualmente" principio que ha sido denominado por Richard M. Musgrave como "Equidad Horizontal". Corolario de éste ha sido el de "Equidad Vertical". ¿Las personas en posición desigual deben ser tratadas desigualmente?. Pero ¿hasta que grado?". BUCHANAN. págs. 329.



Haciendo un esfuerzo (para efectos de ejemplo) intentemos reunir todas las leyes de renta de los países desarrollados (y en este caso se encontraría México), observaremos que en todas las leyes se pretende gravar el incremento patrimonial del individuo medido en ingresos en un determinado período, todas las leyes tendrán el mismo objeto. En donde se produce el abismo teórico es en la forma en que cada país establece su Base Gravable, su forma de medir el objeto, para un país que sufra de índices de inflación severos, la Base tomará en cuenta la inflación, para un país exportador, renta le dará preferencias arancelarias, etc...

c) Efectos en el Crecimiento y Desarrollo del País.¹⁸

El impacto que produce una ley de ISR se verá reflejado de inmediato en el área económica del país en que se implemente. Será el impuesto un costo real que el contribuyente tendrá que pagar por habitar o invertir en el país, es por esto que renta es considerado como un impuesto regulador de la economía.

A través de la estructura de la LISR se podrán motivar inversiones en áreas de necesidad de crecimiento, en áreas de primordial interés de desarrollo en el país, se exentarán a ciertos sectores económicos con tal de motivar su participación en la economía.

El legislador no podrá olvidar estos factores de impacto inmediato en la economía del país, podrá tener una LISR perfecta, pero si no tiene contribuyentes a quien cobrar el gravamen no le servirá como medio de desarrollo y progreso.

Como el lector puede observar, la unión de estos factores va íntimamente relacionada para efectos de la implementación de la Justicia Fiscal en un país. El dar mayor prioridad a una de las áreas provocará inmediatamente la reacción en disminución de Justicia Fiscal o de ingresos al Estado, será la trilogía con que el político fiscal tendrá que elaborar su sistema tributario nacional.

—Concepto de Renta

Hasta el momento hemos venido hablando del ISR, ¿Pero qué se debe entender por Renta?

DUE intenta establecer el concepto de renta por dos caminos: consumo más incremento neto de patrimonio y flujo de riqueza. Por el primero la renta consistirá en el monto que se recibe de otras personas durante un cierto tiempo en la actividad consuntiva, en la que se incluyen, por ejemplo: el valor locativo de la casa-habitación de su propietario, los comestibles cosechados y utilizados por los propios agricultores, etc..., y el incremento en el valor del

18) Recordemos el impacto tan lamentable que se produjo en nuestro país cuando se publicó la noticia —en el sexenio del presidente Luis Echeverría— de que se iba a establecer el impuesto al patrimonio.

activo poseído durante el periodo. DUE¹⁹ considera que esta definición tendría el mayor sentido lógico para determinar la capacidad contributiva.

Una formulación semejante a la del primer camino seguido por DUE para determinar la renta imponible, la da MUSGRAVE, al referirse a ésta diciendo que es el acrecentamiento total. Es un concepto amplio que incluye cualquier tipo de ingreso que reciba una persona a lo largo de un periodo con independencia de su regularidad o periodicidad de percepción. En él se incluyen: rentas de la propiedad, intereses, beneficios y salarios, junto a donaciones, herencias, ganancias del juego, etc. De esta variedad de ingresos son deducidas todo tipo de disminuciones como: el uso y desgaste, envejecimiento técnico, disminución del valor, pérdidas en el juego, etc. El Profesor MUSGRAVE considera que un concepto de este tipo tiene un gran valor teórico y normativo aunque por sus dificultades administrativas no es utilizable.

Con el método del acrecentamiento no tienen las ganancias que transformarse necesariamente en dinero.

3] El ISR en México²⁰

La ley del ISR en nuestro país ha tenido dos etapas importantes en su desarrollo y evolución:

- a] Tendencia cedular
- b] Tendencia global

a] Tendencia cedular²¹

Durante el periodo correspondiente al régimen cedular observamos la creación de diversas disposiciones legales tendientes a la creación de una LISR.

Decimos tendientes ya que en muchas ocasiones se confundió el ISR con el concepto de Impuesto Directo, el ser un impuesto que pagaba el detentador de los bienes o prestador de servicios se confundía con el ISR, aunque fuese otro tipo de gravamen.

El periodo en estudio abarca del 20 de julio de 1921 al 31 de diciembre de 1964, periodo en el que se promulgaron las siguientes leyes:

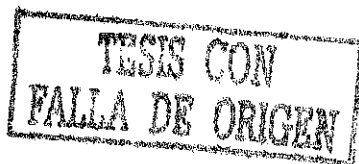
- Ley del Centenario - del 20 de julio de 1921
- Ley del 21 de febrero de 1924

*J. Due, Análisis económico de los impuestos, pág. 99
R.A. Musgrave, Op. Cit. pág. 171.

19) Ver capítulo III en lo referente y ley global y cedular.

20) Se analiza nada más el impuesto como un impuesto Federal, olvidando lo relativo a los impuestos sobre la renta estatales debido a que ninguno de los establecidos tiene relevancia tanto teórica como cuantitativa.

21) Para comprender mejor el concepto de Cedular y Global ver capítulo IV de esta obra.



- Ley del 18 de marzo de 1925, reglamentos del 22 de abril de 1925 y del 18 de febrero de 1935
- Ley del Impuesto Sobre la Renta del Super Producto del 22 de diciembre de 1939
- Ley del 31 de diciembre de 1941, su reglamento
- Ley del 30 de diciembre de 1953, su reglamento

Todas estas leyes gravaban al contribuyente²² no como un objeto del ingreso, sino por la actividad (medida en ingreso), convirtiéndose por lo tanto en leyes cedulares.

b) Tendencia global

Es hasta 1965 en que México da un importante paso a la creación de una ley de Renta Global, desgraciadamente en ese año (y hasta la fecha) no se logró consolidar el sistema global debido a las diversas presiones políticas y sociales que existieron [y existen] en nuestro país.

A partir de 1965 se había cambiado por completo el sistema legislavito de creación de varias leyes del ISR, se agregaban artículos, títulos, etc..., mas se seguía con el principio general de las leyes de 1965.

En 1981 se reestructura por completo la ley, pudiendo denominarla la nueva ley del Impuesto sobre la Renta.

Evolución de la ley de 1965 a la legislación vigente²³

De 1965 a la fecha se han dado cambios interesantes para lograr una ley global, siendo los años en que se han hecho las principales reformas en: 1965, 1979, y 1981.

En 1965 el cambio frente a la legislación anterior fue tajante, se hizo una ley totalmente nueva y se rompió con la tradición que había venido siguiendo Renta en nuestro país de crear una ley cedular.

En la exposición de motivos presentada por el ejecutivo para la ley del ISR en vigencia a partir de 1965 se dijo:²⁴

22) Si al lector interesa profundizar sobre este tema histórico se recomienda lea: *Compilación de Leyes del Impuesto Sobre la Renta (1921-1953)*. Licenciado Hugo B. Margain. SHCP. 1957.

23) En 1965, durante el período del Presidente Gustavo Díaz Ordaz se reformó la ley que se venía utilizando desde 1954, ley que consistía en estructura Cedular.

24) En la Exposición de Motivos presentada ante el H. Congreso por el Presidente Díaz Ordaz se dijo: "..... Las modificaciones hechas en los años inmediatos anteriores al impuesto sobre la renta, ha representado diversas etapas de un solo proceso y ahora, al elaborar el proyecto de una nueva ley, especialmente se ha procurado simplificar el sistema, agrupar las disposiciones por materias, limitar el número de preceptos, imprimirles la mayor claridad, a fin de que su interpretación esté al alcance de todos los interesados sin la intervención de especialistas....."

La presente iniciativa que se somete a la Representación Nacional para una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, transforma sustancialmente el sistema, abandonando la clasificación de ingresos por cédulas, tanto en lo que se refiere a las empresas como a las personas físicas.

En la ley de 1965 se tenían cuatro títulos, los cuales se referían a:

- Título I — Generalidades
- II — Impuesto al Ingreso Global de las Empresas
- III — Impuesto al Ingreso Global de las Personas Físicas
- IV — Asociaciones y Sociedades Civiles.

Podemos afirmar que esta ley es una ley semi-cedular, y que dividía la legislación en dos cédulas:

- 1] Actos Civiles
- 2] Actos Mercantiles

Tenía los siguientes sujetos:

—Empresas²⁵

- 1] Personas Físicas que realicen actividades empresariales
- 2] Sociedades Mercantiles
- 3] Unidades Económicas sin Personalidad Jurídica que realicen actividades empresariales
- 4] Sociedades Civiles y Asociaciones Civiles que realicen actividades empresariales

—Personas Físicas

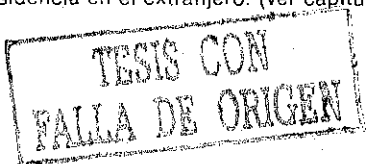
- 1] Personas Físicas que realicen actividades no empresariales
- 2] Sociedades y Asociaciones Civiles que realicen actividades no empresariales
- 3] Unidades Económicas sin Personalidad Jurídica que realicen actividades no empresariales.

*Entranjería era gravada en los Título I y II, distinguiendo entre persona física o moral.

Las cédulas referidas²⁶ consisten en que los ingresos provenientes de actividades

25) El concepto de EMPRESAS produjo mucha confusión para el lego al momento de interpretar a la LISR, esto debido a que en este concepto se incluía tanto a sociedades como personas físicas que desarrollaran actividades empresariales; pero el Título III hablaba del Ingreso Global de las Personas Físicas, por lo tanto se confundía con las personas físicas de carácter mercantil.

26) En la legislación anterior se gravaba a los Mexicanos, por el hecho de ser mexicanos y a los extranjeros residentes en México en la misma forma, éstos tendrían que acumular los ingresos que percibiesen en todo el mundo para fijar su base gravable; en 1981 se deroga el concepto de mexicanidad y se utiliza el de residencia en el extranjero. (ver capítulo VII de esta obra).



empresariales no acumulaban con los ingresos provenientes de actos civiles.

*Importante: El único sujeto que acumulaba tanto actos civiles como empresariales era la Sociedad Mercantil.

La Persona Física tenía dos cédulas totalmente diferentes,²⁷ tanto en su objeto, base, como en su tarifa, lo que percibía por actividades empresariales no acumulaba con las actividades civiles.

La ley permanece con los mismos principios cedulares hasta 1979, año en el que se observa un intento —tímido— para dar el gran adelanto hacia un sistema global.

En 1979 el legislador introduce un concepto de acumulación entre actividades empresariales y actividades civiles de las personas físicas, éste consistió en que se obligaba a acumular a los ingresos de actividades civiles los provenientes de actividades empresariales que consistieran en:

- 1] Ingresos por enajenación de Bienes Inmuebles
- 2] Ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes
- 3] Ingresos por comisión y mediación

La innovación de la acumulación parcial de los ingresos empresariales con el total de los civiles provocó confusión y en algunos casos elusión fiscal, pero fue importante esta reforma porque por primera vez en nuestro país se obligaba a acumular ingresos empresariales con civiles²⁸.

En el año de 1981 se implementa una nueva estructura de la LISR, cambiando en ésta la idea que se había venido teniendo de sujetos y de acumulación, creándose los siguientes sujetos:

Residentes en el país

Personas físicas

Sociedades Mercantiles

Residentes en el extranjero

Personas Físicas y Morales

Al provocar este cambio la ley estableció tres cédulas:

- 1] Sociedades Mercantiles residentes en México

27) Eran gravadas en Títulos Diferentes, siendo que en realidad se daban dos leyes de renta enteramente diferentes, instituyéndose el concepto de patrimonio mercantil y patrimonio civil en una misma persona física. (ver capítulo IV de la Diferenciación de Acto Civil y Mercantil).

28) La confusión se produjo porque se mezcló por primera vez la acumulación de ingresos civiles con ingresos provenientes de actividades mercantiles, introduciéndose esta acumulación en sólo parte de los ingresos. Enajenación de bienes Inmuebles, comisión y mediación y arrendamiento de bienes en general creándose un desconcierto en cuanto a:

- Unidades Económicas Sin Personalidad Jurídica.
- Sociedades y Asociaciones Civiles.
- Personas Físicas.

El legislador intentó el inicio de la acumulación hacia un Régimen global sin reestructurar la forma de la ley, continuando con los Títulos de Empresas y Personas Físicas.

*Esta división se estudia con mayor profundidad en el capítulo IV de esta obra.

- 2] Personas Físicas residentes en México
- 3] Personas Físicas y Morales residentes en el extranjero

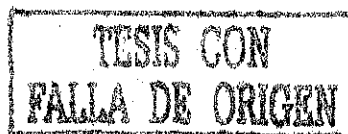
Se habla de que existen tres leyes del ISR debido a que los ingresos que se obtengan por el título II no se tienen que acumular con el título IV o V, son gravámenes totalmente diferentes, con base gravable y tarifa independiente.

—Estructura de la LISR en 1981

La ley se estructura con 5 títulos y artículos transitorios [ver esquema 1]

**Ley del Impuesto Sobre la Renta
Índice General**

	Artículos
TITULO I	Disposiciones Generales 1a9
TITULO II	De las Sociedades Mercantiles 10a14
	Disposiciones Generales
Capítulo I	De los ingresos 15a21
Capítulo II	De las deducciones
Sección I	De las deducciones en General 22a28
Sección II	Del costo 29a40
Sección III	De las inversiones 41a51
Sección IV	De las deducciones para instituciones de crédito, de seguros y de fianzas 52a54
Capítulo III	De las pérdidas 55a57
Capítulo IV	De las obligaciones de las sociedades mercantiles 58a60
Capítulo V	De las facultades de las autoridades fiscales 61a67
TITULO III	De las Personas Morales con Fines no Lucrativos 68a73
TITULO IV	De las Personas Físicas 74a77
	Disposiciones Generales
Capítulo I	De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado 78a83
Capítulo II	De los ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente 84a88
Capítulo III	De los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles 89a94



Capítulo IV	De los ingresos por enajenación de bienes	95 a 103
Capítulo V	De los ingresos por adquisición de bienes	104 a 106
Capítulo VI	De los ingresos por actividades empresariales	107 a 119
Capítulo VII	De los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por sociedades mercantiles	120 a 124
Capítulo VIII	De los ingresos por intereses	125 a 128
Capítulo IX	De los ingresos por obtención de premios	129 a 131
Capítulo X	De los demás ingresos que obtengan las personas físicas	132 a 135
Capítulo XI	De los requisitos de las deducciones	136 a 138
Capítulo XII	De la declaración anual	139 a 143
TITULO V	De los Residentes en el Extranjero con ingresos Porvenientes de Fuente de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional.	144 a 162

ARTICULOS TRANSITORIOS

Los Títulos I y III no establecen contribuyentes del ISR, en el primero se habla de las disposiciones generales de la ley, y en el título III se tipifica a las personas morales con fines no lucrativos, título en el cual se dice que este tipo de personas no son contribuyentes de ISR, y que los ingresos que distribuyen a sus socios o participantes serán gravados conforme el patrimonio de cada socio que lo percibe, pudiendo ser persona física o moral.

Es por esta universalidad de los títulos I y III, que podemos decir que la ley del ISR tiene tres sujetos:

- Título II 1] Sociedades Mercantiles residentes en México
- Título IV 2] Personas Físicas
- Título V 3] Personas Físicas y Morales residentes en el extranjero.

Estos tres sujetos estarán legislados en cada uno de sus títulos respectivos, pero contemplando lo dispuesto en los títulos I y III, ya que serán disposiciones generales que deben aplicarse a cada sujeto.

—Estructura de la LISR en el Futuro

La esperanza que se tiene a un futuro a corto plazo sería que se creara una ley del Impuesto Sobre la Renta de las "Personas Físicas", ley que tendería hacia una justicia fiscal mayor de la que tenemos.

La diferencia entre el planteamiento propuesto y la ley vigente es que se tendrían los siguientes cambios:



- a) Transparencia Fiscal Obligatoria.
- b) Unicamente se gravaría a personas Físicas, utilizando a las Personas Morales como simples pagadores provisionales del ISR a cuenta de las personas físicas (Una especie de Título III vigente de la ley).
- c) Gravar todos los ingresos sin discriminación alguna, a un enriquecimiento patrimonial corresponde un impuesto proporcional, sin importar la actividad de la que provino.

En síntesis, se estaría hablando de una Ley Global.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

“Si la fortuna individual no es exactamente conocida y avalorada, porque faltan pruebas bastantes a fijarla, se suplen con indicios más o menos directos y fidedignos que poco a poco se aproximan a la realidad; y si la justicia teórica no queda contenta, consolémonos con la justicia práctica, imperfecta, pero al fin la única posible y valedera”.

F. MARTINEZ. Principios de Economía Política. 1873.
Madrid, España.

CAPITULO II

- 1) SUJETO
- 2) OBJETO
- 3) BASE GRAVABLE
- 4) TARIFA

ANEXO I: TARIFA ISR VS. INFLACION

1] SUJETO

Al definir el concepto de sujeto¹ debemos clarificar si nos referimos al sujeto del impuesto o al sujeto de la LISR.

El sujeto del pago del impuesto es un termino restringido y preciso, es la persona física o moral que está obligada al pago del ISR, aquella persona tipificada dentro del objeto del impuesto a realizar el pago.

Por sujeto de la ley² del ISR estamos ampliando el concepto anterior, incluyendo en el mencionado aquellos sujetos que sin estar obligados al pago del ISR estarán obligados al cumplimiento de diversas obligaciones emanadas de la LISR.

A] Sujeto del Impuesto

Al referirnos al pago del impuesto queremos ubicar a la persona que legalmente está obligada a pagar³ el impuesto desde el punto de vista de impuesto directo, y no al sujeto que está obligado (sujeto retenedor) a enterar el pago. Será sujeto del impuesto aquella persona física o moral que esté obligada al pago del Impuesto Sobre la Renta:

Art. 1º

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

- I. Las residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
- II. Las residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento.
- III. Las residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo estos ingresos no sean atribuibles a dicho establecimiento.

Para los efectos de esta Ley se entenderá por México, país y territorio nacional, lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos

1) Rafael De Pina nos dice que “Sujeto de Derecho es: PERSONA”. Diccionario de Derecho pág. 314.

2) Se habla de los sujetos solidarios mencionados en el artículo 14 del CFF y de los “No contribuyentes” como serían las Personas Morales Sin Fines Lucrativos para efectos del ISR. Recuérdese el concepto de Obligación Primaria —el hecho imponible— y obligaciones secundarias. Ver capítulo IV de esta obra.

3) Como ejemplo tendríamos que sujeto a pagar el ISR sería el personal subordinado que percibe el ingreso, y como sujeto obligado a retener el impuesto y enterarlo a la autoridad fiscal sería el patrón.

Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial".

La definición que nos da este artículo presupone que se habla de "ingresos" en referencia al ingreso global gravable, la utilidad o resultado fiscal, ya que no se está obligado al pago del impuesto por el simple hecho de tener ingresos⁴, sino el tener ingresos que conforme a la Ley sean gravables, si no se tiene base gravable [por pérdida o exención] no se estará obligado al pago del impuesto. Para ser sujeto obligado al pago del impuesto debe ser:

A) Persona Física o Moral

La Ley únicamente grava a las personas físicas o morales exceptuando por consiguiente a las cosas y animales⁵.

¿Deben ser conceptuados como sujetos los animales o cosas? ¿Pueden ser objeto de recibir un ingreso? Definitivamente sí.

En la actualidad existen formas jurídicas por medio de las cuales animales o cosas reciben ingresos, formas como herencia, donación, etc...

Quizás al legislador le parecerá absurdo el hecho de que se dejase un fideicomiso a unos gatos o bien a una estatua, pero observamos que en la vida diaria esto ocurre y que el Derecho Fiscal duerme ante esta posibilidad.

La LISR debe gravar ya sea a la herencia o bien a los productos de la misma, pero es injusto el vigente Régimen Impositivo, ya que si dejásemos un fideicomiso que produjese 'X' cantidad de ingresos al mes a una persona física o moral, ésta tendrá que pagar ISR, en cambio si lo dejamos para la conservación y alimento de unos perros, no deberán pagar ISR.

Ejemplo: La Sra. Juana Rodríguez deja la cantidad de \$ 3,000.000.00 en su herencia la cual está dividida en \$ 1,500.000.00 integrada en un fideicomiso para sus nietos y \$ 1,500.000.00 integrado en un fideicomiso para el cuidado y bienestar de sus 15 gatos, ¿Cuál es el efecto fiscal de su herencia?

4) Importante resulta esta distinción de que la ley no grava "Ingresos" per se, sino que grava Ingresos que para efectos de renta son considerados como incremento patrimonial del individuo, no importando si en la realidad recibe un ingreso que renta exento, ya que para ella éste tipo de ingresos no verá incrementado el patrimonio del contribuyente.

5) No se debe confundir el que se graven los ingresos que perciba un animal o cosa frente a la pretensión de asimilar el concepto de sujeto de derecho a los animales o cosas, estamos totalmente de acuerdo en que éstos no podrán ser sujetos de Derecho como lo sería una persona, pero si debemos conscientizar que éstos podrán recibir ingresos por diversas formas: donación, herencias, etc... para el sostenimiento de ellos y de sus descendientes, por lo que deberán pagar ISR.

Curiosamente observamos que en los países de corte sajón se dá más frecuente el caso de que se deje una herencia cuantiosa para el cuidado de ciertos animales o cosas, ésta situación se empieza a usar en México en lo últimos años.

Los nietos tendrán que pagar ISR sobre lo que produzca el fideicomiso anualmente en cambio los gatos no serán objeto del pago del impuesto.

—Persona Física

Por persona física entendemos al "ser humano", siendo los atributos de las personas físicas:

1. Capacidad; 2. Estado Civil; 3. Patrimonio; 4. Nombre; 5. Domicilio; 6. Nacionalidad.

Para el Derecho Fiscal será interesante el concepto de Persona Física principalmente frente al de obligación fiscal.

El atributo más importante de las personas físicas —nos dice Rojina Villegas— "es la capacidad". Todo sujeto de Derecho por serlo tiene capacidad jurídica; ésta puede ser total o parcial. Es la capacidad de goce, el atributo esencial e imprescindible de toda persona, ya que la capacidad de ejercicio que se refiere a las personas físicas, puede faltar en ellas, y sin embargo, existir personalidad. Para efectos del ISR será imprescindible el concepto de capacidad de goce, ya que éste es requisito indispensable para el nacimiento de la obligación fiscal; capacidad de goce es la aptitud para ser titular de derechos y sujeto de obligaciones, la única forma de extinguir la capacidad de goce es la extinción del sujeto jurídico, la muerte.

Para efectos del Código Civil el concepto de capacidad:

Art. 22.- La capacidad jurídica de las personas físicas se adquiere por el nacimiento y se pierde por la muerte; pero desde el momento en que un individuo es concebido, entra bajo la protección de la Ley y se le tiene por nacido para los efectos declarados en el presente Código.

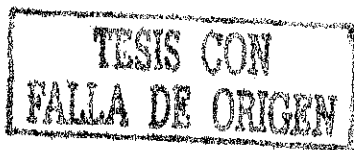
De este artículo desprendemos que la capacidad jurídica nace desde el momento en que un individuo es concebido, ya que se le tiene por nacido para efectos del Código Civil.

"Es así como el embrión humano tiene personalidad antes de nacer, para ciertas consecuencias de Derecho y éstas son principalmente: capacidad para heredar, para recibir en legados y para recibir en donación. Sostenemos esta tesis a sabiendas de que nos ponemos plena contradicción con la doctrina..."

Para efectos de la LISR es sujeto del impuesto desde el momento en que "el embrión es concebido" y obtiene ingresos.

El estudio de Renta deberá analizar esta disposición frente a:

- 1) Herencia y legados
- 2) Donaciones



b) Menores de edad

Por menores⁶ de edad entendemos al individuo desde que nace hasta su emancipación. El menor de edad tiene incapacidad tanto natural como legal. No puede ejercitar sus derechos o hacer valer sus acciones, necesita siempre de representante para contratar, para comparecer en juicio. [Se exceptúan los bienes que el menor adquiriera por virtud de su trabajo.]

Al legislador de Renta le interesará analizar en qué forma van a gravar los menores, siendo que son obligados al pago del ISR por el hecho de recibir ingresos, ya que son personas físicas.

La LISR no analiza la situación jurídica de los menores, por lo que debemos apegarnos a lo descrito por el Código Civil en lo referente a ingresos, que nos dice⁷:

“Los que ejercen la patria potestad son legítimos representantes de los que están bajo de ella y tienen la administración legal de los bienes que les pertenecen, conforme a las prescripciones de este Código.

Cuando la patria potestad se ejerza a la vez por el padre y por la madre, o el abuelo y la abuela, o por los adoptantes, el administrador de los bienes será nombrado por mutuo acuerdo; pero el designado consultará en todos los negocios a su consorte y requerirá su consentimiento expreso para los actos más importantes de la administración.

La persona que ejerza la patria potestad presentará también a los hijos en juicio; pero no podrá celebrar ningún arreglo para terminarlo si no es con el consentimiento expreso de su consorte y con la autorización judicial cuando la ley lo requiera expresamente”.

Los bienes del hijo, mientras esté en la patria potestad, se dividen en dos clases:

- I. Bienes que adquiere por su trabajo;
- II. Bienes que adquiere por cualquier otro título.

6) “La capacidad de las personas físicas va sufriendo una modificación constante desde la concepción de ser hasta que llegan a la mayor edad.

Emancipación.- La emancipación interesa tanto al derecho de las personas como al derecho de familia. Respecto al primero determina una semicapacidad de ejercicio en el menor emancipado, pues conforme al artículo 643 del Código Civil, éste tiene la libre administración de sus bienes, con las restricciones que el propio concepto señala para contraer matrimonio, enajenar, gravar, o hipotecar bienes raíces y comparecer a juicio como actor o como demandado. Al derecho de familia le interesa también la emancipación por cuanto de acuerdo al artículo 641, el estado de emancipación se presenta en este caso como consecuencia del matrimonio del menor emancipado. Rojina Villegas. pág. 246 Tomo I.

7) Recordar la supletoriedad del derecho común expuesta en el artículo 1 del CFF en materia fiscal.

Los bienes de la primera clase pertenecen en propiedad, administración y usufructo al hijo.

En los bienes de la segunda clase, la propiedad y la mitad del usufructo pertenecen al hijo; la administración y la otra mitad del usufructo corresponden a las personas que ejerzan la patria potestad. Sin embargo, si los hijos adquieren bienes por herencia, legado o donación y el testador o donante ha dispuesto que el usufructo pertenezca al hijo o que se destine a un fin determinado, se estará a lo dispuesto.

Los padres pueden renunciar su derecho a la mitad del usufructo, haciendo constar su renuncia por escrito o de cualquier otro modo que no deje lugar a duda.

La renuncia del usufructo hecha en favor del hijo se considera como donación. Los réditos y rentas que se hayan vencido antes de que los padres, abuelos o adoptantes entren en posesión de los bienes cuya propiedad corresponda al hijo, pertenecen a éste, y en ningún caso serán frutos de que deba gozar la persona que ejerza la patria potestad.

El usufructo de los bienes concedido a las personas que ejerzan la patria potestad, lleva consigo las obligaciones que expresa el capítulo II del título VI, y, además, las impuestas a los usufructuarios, con excepción de la obligación de dar fianza, fuera de los casos siguientes:

- I. Cuando los que ejerzan la patria potestad han sido declarados en quiebra o estén concursados;
- II. Cuando contraigan ulteriores nupcias;
- III. Cuando su administración sea notoriamente ruinosa para los hijos.

El derecho del usufructo concedido a las personas que ejercen la patria potestad se extingue:

- I. Por la emancipación derivada del matrimonio o la mayoría de edad de los hijos;
- II. Por la pérdida de la patria potestad;
- III. Por renuncia.

Las personas que ejercen la patria potestad tienen obligación de dar cuenta de la administración de los bienes de los hijos.

[arts. 425 a 434 y 438 a 439 del Código Civil]

La lectura de estos artículos es definitiva para la comprensión de la obligación del pago del impuesto en el caso de los menores de edad, vemos que el 50% del usufructo de ciertos bienes pertenecen al que ejerce la patria potestad, siendo obligado por lo tanto al pago del ISR por esta cantidad el que ejerce la patria potestad y no el menor.

Lo anterior es práctica inusual en el manejo impositivo general, el planeador fiscal ha olvidado estos preceptos canalizando el patrimonio de los padres hacia sus hijos menores de edad para así bajar la tasa impositiva, olvidando que si esto se hace el padre deberá:

- 1) Renunciar al 50% del usufructo que le corresponda.



2) Rendir cuentas a los hijos [esto es importante para efectos de posible tipificación de evasión fiscal por parte de los padres].

El menor podrá adquirir ingresos provenientes del capital o del trabajo, limitándose exclusivamente a la factibilidad⁸ de la fuente del ingreso, es decir, un menor de edad no podrá cobrar ingresos por servicios médicos⁷ o legales, ya que estará imposibilitado materialmente para prestarlos, pero podrá prestar servicios como artista, promociones, etc... y estar gravado por estos ingresos.

Desde el punto de vista de ingresos provenientes por capital la ley únicamente limita al menor en lo relativo a la opción de la llamada transparencia fiscal, esto lo contempla el artículo.122 que nos dice:

"No podra efectuarse la opción a que se refiere el artículo anterior en los siguientes casos:

III. Cuando.....la ganancia la perciban menores de edad, salvo que comprueben haber tenido los ingresos suficientes para efectuar la inversión de la que deriva la ganancia, sin considerar donativos..."

c) Menor de edad emancipado⁹

Para efectos de la LISR el menor de edad emancipado será considerado como un contribuyente mayor de edad.

La única diferencia frente al mayor de edad la observaremos en las facultades que tiene el menor para comparecer a juicio y administrar bienes, pero para efectos del pago del ISR pagará sobre el total de sus ingresos.

Importante.- Recordemos que para efectos del llamado Derecho Penal Fiscal, el representante del menor que administra y en su caso cuida el pago del impuesto será el responsable frente al Delito.

d) Mayores de edad privados de inteligencia¹⁰ o con perturbaciones mentales.

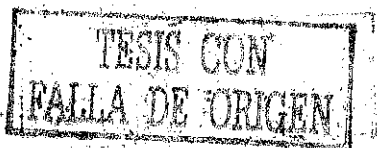
Para la LISR el incapaz por las razones expuestas en los menores de edad está obligado al pago del impuesto.

El representante jurídico del incapaz estará obligado a velar que éste pague el ISR.

8) En la práctica vemos simulaciones fiscales realmente absurdas en las que se manifiesta al menor de edad como técnico dentista o como especialista en mercadotecnia —sucede lo mismo con la esposa—; se ha olvidado el planeador fiscal del concepto de ingresos provenientes de productos de capital —civil— en el área de los profesionistas independientes.

9) "Los menores de edad emancipados tienen incapacidad legal para los actos que menciona el artículo relativo del capítulo I del Título décimo de este libro" Art. 451.

10) La capacidad especial que requiere la ley para llevar a cabo actos de dominio. En la ejecución de actos de dominio no basta tener la capacidad general por ser mayor de edad, sino tener la posibilidad jurídica de disponer los bienes de que se trate y la capacidad legal para realizar el acto.



e) Mayores de edad¹¹

Los mayores de edad tienen plena capacidad de ejercicio.

Los mayores de edad deberán pagar su ISR conforme a lo previsto para los sujetos personas físicas, éstos tendrán la responsabilidad del pago del impuesto y la posible responsabilidad penal.

El sujeto del pago del impuesto es obligado cuando percibe ingresos, es por esto que los contribuyentes han ideado diversas formas jurídicas para provocar que para efectos de la LISR no "perciban" los ingresos en forma personal.

Las estructuras jurídicas más usuales son:

- Unidades económicas sin Personalidad Jurídica
- Sociedades Mercantiles
- Personas Morales con Fines no Lucrativos

Los contribuyentes al utilizar alguna de las formas propuestas lo que buscan es el filtrar los ingresos de un Patrimonio Fiscal en varios, para así disminuir la carga tributaria.

En las Unidades Económicas Sin Personalidad Jurídica y en las Personas Morales con fines no lucrativos los sujetos del impuesto son los integrantes de las mismas, se habla de una transparencia fiscal, en el caso de las Sociedades Mercantiles existen dos sujetos del ISR, las Sociedades Mercantiles (Título II) y los socios que reciban dividendos.

El contribuyente si desea filtrar los ingresos que obtenga mediante alguna de las formas propuestas deberá estar consciente que el ingreso deberá ser recibido por la UESPJ o por la persona moral y después enterado a los socios o integrantes de las mismas, ya que el sujeto del ISR es quien recibe el ingreso, no podrá obtener el ingreso como sujeto y después repartirlo a una UESPJ o una sociedad, o donarlo a sus hijos para que estos paguen el ISR, el sujeto es obligado en el momento que percibe el ingreso, después podrá distribuirlo de la forma que crea conveniente, una vez claro que pague el ISR correspondiente.

11) "La mayoría de edad comienza a los dieciocho años cumplidos" art. 646 C.C. "El Mayor de edad dispone libremente de su persona y sus bienes" art. 647 C.C. "La mayoría de edad es aquella que confiere a la persona jurídica la plena capacidad de realizar cuantos actos le permitan las leyes civiles, políticas y administrativas. La mayoría de edad comienza a los 18 años cumplidos, los artículos 646 y 647 son el desarrollo del 24: El mayor de edad tiene la facultad de disponer libremente de su persona y de sus bienes salvo las limitaciones que establece la ley. No obstante esto, hay una limitación para los mayores de edad: el de la capacidad para adoptar que sólo se adquiere a los 25 años (art. 390)...." Muñoz y Castro Zavaleta. Comentarios al Código Civil. págs. 414 y 415.

—Unidad Económica Sin Personalidad Jurídica¹²

Entendemos por *Unidad Económica Sin Personalidad Jurídica* la unión de dos o más personas para la consecución de un fin (sea económico o no) sin que se cree una persona jurídica independiente.

Algunos tratadistas nos hablan de que a partir de 1981 el concepto de *Unidad Económica Sin Personalidad Jurídica* desapareció, ya que el CFF, la LISR y otras leyes fiscales ya no la contemplan, al respecto afirmo que el concepto de UESPJ no ha desaparecido, ya que no es un concepto fiscal, sino que proviene del Derecho Común, que lo único que ha cambiado a partir de las reformas descritas es la forma de gravar a las UESPJ, pero no ha desaparecido del contexto fiscal.

La UESPJ puede ser civil o mercantil, teniendo principalmente:

CIVIL

- Sociedad Conyugal
- Aparcería
- Coproiedad
- Asociación profesional
- Sucesión
- Fideicomiso
- Familia
- Contratos inominados que crean una UESPJ

MERCANTIL

- Asociación en participación
- Coproiedad mercantil
- Fideicomiso
- Sucesión
- Contratos inominados que crean una UESPJ

*Unidad de Fomento¹³

a) Tratamiento Fiscal de la UESPJ

El Derecho Tributario define la forma en que las UESPJ gravan dentro de Renta, teniendo actualmente las siguientes disposiciones generales:

12) "También es sujeto pasivo cualquier agrupación que constituya una unidad económica diversa de la de sus miembros. Para la aplicación de las leyes fiscales, se asimilan éstas agrupaciones a las personas morales" Art. 13 del CFF vigente hasta 1980.

"Art. 3º Son sujetos del impuesto.....III. Las unidades económicas sin personalidad jurídica, sólo en los casos en que esta ley prevenga en conjunto el ingreso de las mismas unidades económicas" LISR 1977.

En la legislación vigente a las UESPJ se les identifica con los integrantes de la misma para efectos del pago del ISR, ver artículos 8, 9, 76, 113, 115.

13) Unidad de Fomento: "La Unidad de Fomento es un concepto Híbrido, un concepto meramente fabricado por el decreto del 20 de Junio de 1973.

Quizás al lector le parezca poco técnico el que aseveremos que las Unidades de Fomento son producto de la estructuración del mencionado decreto y que por lo tanto se diga que su estructura es híbrida, pero al analizar el decreto observamos que la Unidad de Fomento está conceptuada en función a dos estructuras jurídicas diferentes, que son:

- Persona Moral con personalidad jurídica.
- Unidad Económica sin Personalidad jurídica... " Eduardo Johnson, Holding Company, pág. 37. PAC. México.



- No se crea personalidad jurídica propia por lo que los ingresos de las UESPJ serán gravados vía sus integrantes (transparencia fiscal pura).
- Las UESPJ no tienen patrimonio propio por lo que se considera que el patrimonio es de los integrantes de las UESPJ.

a) Unidades Económicas Sin Personalidad Jurídica Civiles.¹⁴

La LISR describe a las UESPJ civiles dentro del título I y IV diciendo en sus artículos 9 y 76 respectivamente:

“Cuando a través de un fideicomiso se realicen actividades empresariales, la fiduciaria determinará en los términos del Título II de esta Ley la utilidad fiscal de dichas actividades y cumplirá por cuenta del conjunto de los fideicomisarios las obligaciones señaladas en esta Ley, incluso la de efectuar pagos provisionales. Los fideicomisos acumularán a sus ingresos en el ejercicio, la parte de las utilidades que le corresponda en la operación del fideicomiso o en su caso deducirán las pérdidas y pagarán individualmente el impuesto del ejercicio y acreditarán proporcionalmente el monto de los pagos provisionales efectuados por el fiduciario.

Cuando alguno de los fideicomisarios sea persona física considerará esas utilidades como ingresos por actividades empresariales.

Para determinar la participación en las utilidades o en las pérdidas se atenderá a la fecha de terminación del ejercicio fiscal que para el efecto manifieste la fiduciaria.

La fiduciaria presentará aviso ante las autoridades fiscales, dentro de los tres meses siguientes al término del ejercicio, informando las bases para la distribución de utilidades o pérdidas entre los fideicomisarios.

Los fideicomisarios responderán por el incumplimiento de las obligaciones que por su cuenta deba cumplir la fiduciaria”

“Cuando los ingresos de las personas físicas deriven de bienes en copropiedad deberá designarse a uno de los copropietarios como representante común, el cual deberá llevar los libros, expedir y recabar la documentación que determinen las disposiciones fiscales, conservar los libros y documentación referidos y cumplir con las obligaciones en materia de retención de impuestos a que se refiere esta Ley.

Cuando dos o más contribuyentes sean copropietarios de una negociación, se estará a lo dispuesto en el artículo 113.

Los copropietarios responderán solidariamente por el incumplimiento del representante común

Lo dispuesto en los párrafos anteriores es aplicable a los integrantes de la sociedad conyugal.

14) Se gravarán conforme a los capítulos I, II, III, IV, V, VII, VIII, IX, y X de el Título IV de la LISR.



El representante legal de la sucesión pagará en cada año de calendario el impuesto por cuenta de los herederos o legatarios, considerando el ingreso en forma conjunta hasta que se haya dado por finalizada la liquidación de la sucesión. El pago efectuado en esta forma se considerará como definitivo, salvo que los herederos o legatarios opten por acumular los ingresos respectivos que le correspondan, en cuyo caso podrán acreditar la parte proporcional de impuesto pagado".

La familia, o en su caso el Patrimonio Familiar en México no es considerado como copropiedad, solo si de hecho los bienes se compran a nombre de los familiares se hablará de copropiedad, pero la familia como tal no está considerada como UESPJ.

—Sociedad Conyugal¹⁵

La Sociedad Conyugal es legislada por los Códigos Civiles Estatales, previendo lo relativo a ellas los artículos 183 a 206 del Código Civil para el Distrito Federal.

Existen dos corrientes antagónicas que definen la naturaleza jurídica de la Sociedad Conyugal:

—Las que indican que la Sociedad crea una persona jurídica independiente.

—Las que indican que la Sociedad Conyugal es una UESPJ.

Dentro de las teorías que señalan que la Sociedad Conyugal forma una persona moral tenemos la del distinguido Jurista Rojina Villegas que nos dice:

"Dado el régimen de sociedad conyugal que se contiene en los artículos 183 a 206, por virtud del consentimiento para aportar determinados bienes se crea una verdadera persona jurídica distinta de las personalidades de cada uno de los consortes y con un patrimonio propio. El artículo 189 no deja lugar a duda sobre el particular, pues conforme al mismo las capitulaciones matrimoniales comprenden un activo o pasivo que viene a constituir el patrimonio de la sociedad, con independencia absoluta del activo y pasivo de cada uno de los consortes. Cabe la posibilidad de que el activo se limite a determinados bienes muebles e inmuebles o bien, que comprenda todos los bienes de cada uno de los consortes. Además, debe determinarse quién será el administrador de la sociedad, es decir, se crea el órgano representativo que exige toda persona moral, y las bases para liquidarla. Por esto el artículo 183 dispone que la sociedad conyugal se rige por las capitulaciones matrimoniales que la constituyen y en lo que no estuviere expresamente estipulado, por las disposiciones relativas al contrato de sociedad. Ahora bien, según el artículo 25, fracción III, son personas morales las sociedades civiles, quienes pactan y se obligan por conducto de sus representantes. En consecuencia, la sociedad conyugal, como sociedad civil, constituye una verdadera persona moral.

El artículo 194 es el único precepto que viene a construir una nota discordante dentro de todo el sistema regulado por el Código para la sociedad conyugal.

15) Consideramos que debe ser reconocida como una persona moral.



En efecto, dice dicho precepto: "El dominio de los bienes comunes reside en ambos cónyuges mientras subsista la sociedad".

Ahora bien, tal artículo no puede ser entendido en el sentido de que los bienes comunes constituyen una copropiedad entre los cónyuges, pues aun cuando dice que el dominio reside en ambos mientras subsista la sociedad, no puede tal locución impropia derogar todo el régimen que de manera expresa se desprende de los artículos 183, 188 y 189 del Código Civil, en cuyos preceptos claramente no sólo se habla de una sociedad, sino que se le caracteriza como persona jurídica distinta de las personas físicas de los cónyuges y con un patrimonio propio".

La LISR adopta el sistema contrario, es decir el de considerar a la Sociedad Conyugal como una especie de copropiedad [Ver art. 76]

Para efectos impositivos es importante:

- a) Que la LISR considera a la Sociedad Conyugal como copropiedad civil o en su caso mercantil.
- b) Que la Sociedad Conyugal no tiene bienes propios por que es una UESPJ.
- c) Que los ingresos que obtienen los cónyuges por concepto¹⁶ de trabajo subordinado e independiente, para efectos de Renta, no pueden ser objeto de Sociedad Conyugal [arts. 78 y 84].

Renta al analizar a la Sociedad Conyugal está olvidando al Código Civil¹⁷ y a la Jurisprudencia de la Suprema Corte, ya que de ambos deducimos que:

- La Sociedad Conyugal es una Persona Moral.
- Que la Sociedad Conyugal puede recibir ingresos por concepto de trabajo subordinado e independiente.

Del Código Civil desprendemos que la Sociedad Conyugal es una persona moral de la lectura de sus artículos 183 a 206, en tanto que de la Suprema Corte transcribimos la siguiente jurisprudencia.

SOCIEDAD CONYUGAL. INGRESOS QUE RECIBEN LOS CONYUGUES COMO RETRIBUCION A SU TRABAJO PERSONAL. FORMAN PARTE DE ELLA.- Es inaceptable la idea de estimar que los ingresos que recibe uno de los cónyuges como retribución a su trabajo personal, no pueden formar parte del caudal social de los esposos, sin la "existencia de un verdadero formal contrato de sociedad", puesto que tratándose del matrimonio, el Código Civil no prevé una sociedad del tipo regulado por los artículo 2688 y siguientes,

16) Esta concepción de Sociedad conyugal para efectos del ISR ha sido totalmente relegada, en una encuesta realizada por el Colegio Superior de Ciencias Jurídicas en el año de 1979 se obtuvieron los resultados dramáticos en los cuales se mostraba que el 100% de las personas entrevistadas que estaban casadas en sociedad conyugal (115 personas fueron entrevistadas) y que los esposos trabajan en un empleo subordinado, ninguna utilizaba el concepto de sociedad conyugal para disminuir su base gravable vía la utilización de dos contribuyentes en lugar de uno, bajando por lo tanto la tarifa progresiva.

Este aspecto es de los más relegados y de los pocos con que podría contar un trabajador dependiente para disminuir su carga tributaria.

17) Está yendo en contra de disposiciones de orden público.

sino una sociedad conyugal regida por sus normas específicas contenidas en los artículos 178 a 206 del mismo ordenamiento.

Amparo directo 2135/71. Ena Larsen de Vázquez.- 3 de julio de 1972.
Unanimidad de 4 votos.- Ponente: Enrique Martínez Ulloa.

3a. Sala, Séptima Epoca, Volumen, 43, Cuarta Parte, Pág. 69.

—Unidades Económicas Sin Personalidad Jurídica Mercantiles.

A partir de 1981 se considera para efectos fiscales a las UESPJ como entidades sujetas a transparencia fiscal, la LISR no les reconoce personalidad para efectos del pago del Impuesto Sobre Dividendos y las utilidades que obtengan se deberán acumular en su debido porcentaje a los ingresos de los integrantes de la UESPJ.

Por regla general siguen lo dispuesto para las UESPJ Civiles, siendo tipificadas en los arts. 8, 9, 113, 115 de la LISR.

Art. 8.- Cuando dos o más contribuyentes celebren un contrato de asociación en participación, el asociante será quien cumpla, por sí y por cuenta de los asociados, las obligaciones señaladas en esta Ley, incluso la de efectuar pagos provisionales. El asociante y los asociados, acumularán cada uno a sus ingresos en el ejercicio, la participación en las utilidades que les correspondan en los términos del contrato, o en su caso, deducirán las pérdidas y pagarán individualmente el impuesto del ejercicio; cuando el asociante o alguno de los asociados sea persona física, considerará esas utilidades como ingresos por actividades empresariales.

Para determinar la participación en las utilidades o en las pérdidas, se atenderá al ejercicio fiscal del asociante.

El asociante presentará aviso ante las autoridades fiscales, conjuntamente con su declaración del ejercicio, informando las bases para la distribución de utilidades o pérdidas; cuando hubiere modificación a las bases, éstas se harán del conocimiento de las autoridades fiscales dentro de los 15 días siguientes a la fecha en que se acuerden.

Para los efectos del impuesto establecidos en esta Ley, se presume que los asociados enajenan los bienes aportados al asociante, salvo que se trate de bienes inalienables o se establezca expresamente lo contrario en el contrato que al efecto se celebre. El Reglamento de esta Ley señalará las características y la forma de contabilizar dicha enajenación.

Los asociados responderán por el incumplimiento de las obligaciones que por su cuenta deba cumplir el asociante.

Art. 9.- Nota: el artículo 9 se transcribió en las UESPJ Civiles.

Art. 113.- Cuando las personas que realicen las actividades empresariales las lleven a cabo conjuntamente en un mismo establecimiento, siendo copropietarias de la negociación, una de ellas fungirá como representante común y será la que cumpla por cuenta de los otros contribuyentes con las obligaciones señaladas en las fracciones II a VII del artículo 112 de esta ley; la que efectúe los pagos provisionales a que se refiere el artículo III y

cumpla con las obligaciones en materia de retención de impuestos; asimismo presentará en el mes de marzo de cada año una declaración de los ingresos que hubieren obtenido los contribuyentes de referencia en el año de calendario anterior, de los que hará las deducciones autorizadas por este Capítulo y disminuirá las pérdidas correspondientes, fijando de acuerdo con las proporciones establecidas, la parte que corresponda a cada contribuyente en el resultado final y en los pagos provisionales de impuesto efectuados, a efecto de que cada uno de ellos formule su declaración anual.

Art. 115.- Los copropietarios que realicen actividades empresariales y las personas que participen de la utilidad de una asociación en participación, podrán considerarse contribuyentes menores, siempre que no realicen otras actividades empresariales y el total de ingresos obtenidos en la negociación durante el año de calendario no exceda de \$ 1,500.000.00

Las sucesiones no se considerarán contribuyentes menores, salvo que se trate de sucesiones de éstos y siempre que se cumpla con lo dispuesto en este artículo".

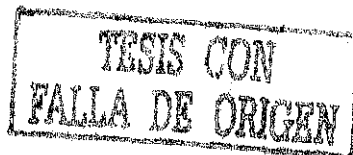
Considero importante el destacar que las Asociaciones en Participación¹⁸, toda vez que son unas UESPJ, para efectos impositivos han sido mal interpretadas por muchos contribuyentes, debido a que están en la creencia que el único obligado al pago del ISR es el Asociante, esto con fundamento en el art. 256 de la LGSM que nos dice:

"El asociante obra en nombre propio y no habrá relación jurídica entre los terceros y los asociados".

Lo anterior si bien es para efectos de "terceros", no quiere decir que también para efectos fiscales, ya que para el fisco lo importante en las UESPJ no es quien los representa o está obligado a enterar el ISR, sino "quien ve incrementado su patrimonio" y mediante que ingresos, siendo que los asociados también deberán pagar el ISR sobre lo que perciban de la Asociación en Participación, no se pueden escudar en el nombre del Asociante, ya que en última instancia los primeros serán los que perciban un ingreso gravable diferente al de los asociantes.

La LISR no está yendo más allá de lo dispuesto por la LGSM al decir que para efectos del ISR los asociados tendrán que pagar el impuesto, no está gravando a las asociaciones en Participación, sino al incremento patrimonial que obtuvieron sus integrantes.

18) Las Unidades Económicas Sin Personalidad Jurídica de Naturaleza Mercantil están reguladas por el capítulo VI del Título IV de la ley y por el Título II. Las asociaciones en participación se encuentran legisladas en la LGSM en sus artículos 252 a 259. Se recomienda leer las sentencias (y jurisprudencia anotada) en el libro de "Formulario de Juicios Mercantiles" de Eduardo Pallares, Editorial Porrúa. 1979. México.



—Personas Morales¹⁹

Por persona moral entendemos:

Entidad formada para la realización de los fines colectivos y permanentes de los hombres, a la que el Derecho objetivo reconoce capacidad para tener derechos y obligaciones" (Castán).

El Código Civil para el Distrito Federal y Territorios dice que son personas morales:

- I. La nación, los estados y los municipios;
- II. Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley;
- III. Las sociedades civiles o mercantiles;
- IV. Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del apartado A) del artículo 123 de la Constitución Federal;
- V. Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquiera otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidos por la ley (art. 25)"

"Reciben la denominación de personas morales aquellas personas que el Derecho considera como sujeto de la relación jurídica sin que se sustenten sobre la encarnación física de un hombre individual"

Ruggiero da una definición que abarca las notas correspondientes a las diversas clases de personas morales que se conocen: como ente colectivo integrado por individuos, y como colectividad de bienes. A tal efecto dice:

"Persona jurídica es toda unidad orgánica resultante de una colectividad organizada de personas o de un conjunto de bienes y a los que, para la consecución de un fin social durable y permanente, es reconocida por el Estado una capacidad de derechos patrimoniales"

Se podría citar numerosas definiciones más de las personas morales, de acuerdo a cómo es entendida la naturaleza de éstas por los diferentes autores. Pero del conjunto de esas definiciones se advierte que para la existencia de una persona moral se requieren dos requisitos básicos:

"a) Que la persona moral surja como un ente distinto e independiente de los individuos que la componen; y

b) Que el Estado reconozca a dicho ente la facultad de ejercer derechos y obligaciones de indole patrimonial, que no sean en modo alguno los derechos

19) Art. 26 - "Las personas morales pueden ejercitar todos los derechos que sean necesarios para realizar el objeto de su institución"

Art. 27 - Las personas morales obran y se obligan por medio de los órganos que las representan sea por disposición de la ley o conforme a las disposiciones relativas de sus escrituras constitutivas y de sus estatutos

Art. 28 - Las personas morales se registran por las leyes correspondientes por su escritura constitutiva y por sus estatutos.

y obligaciones privativas de cada uno de los elementos o individuos que lo constituyen". (Luis Muñoz, Castro Zavaleta)

"Según la definición del Código Civil, la sociedad es un contrato en virtud del cual dos o más personas convienen poner una cosa en común con la intención de repartirse los beneficios que pudieran resultar (art. 1832, Cód. Civ.). Las empresas industriales y comerciales exigen con frecuencia capitales que no pueden ser suministrados por una sola persona. Los comerciantes se asocian para reunirlos o bien buscan a quienes habitualmente colocan fondos con destino determinado y están dispuestos a correr los riesgos de la empresa. A medida que ésta crece en importancia, aumenta más el número de socios y el contrato celebrado obedece entonces a reglas complejas, destinadas a asegurar, en lo mejor posible, el acuerdo de los interesados.

La palabra sociedad tiene otro sentido. Los bienes aportados por cada socio se reúnen formando un patrimonio separado del de cada uno de ellos y este patrimonio queda afectado a la empresa convenida. Se ha llegado a decir así, que este patrimonio es de una persona moral; esta persona moral es la sociedad. Existen, pues, además de los comerciantes individuales, personas morales que ejercen el comercio. El estudio de la persona moral es más importante que el del contrato que la ha creado e incluso cabe preguntar, si es el caso de continuar con la idea de que la sociedad es un contrato.

El empleo del mismo vocablo para designar dos nociones distintas perjudica la claridad de las discusiones, tanto más que en un sentido como en otro, la palabra sociedad se emplea para designar contratos y personas de tipos muy diversos". (Georges Ripert).

Para efectos de la Ley del ISR, únicamente se consideran como personas morales obligadas al pago del Impuesto las Sociedades Mercantiles residentes en el país, y todas las personas morales residentes en el extranjero.

B) Sujeto de la LISR²⁰

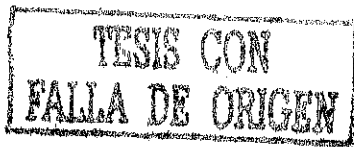
Como sujetos al cumplimiento de las disposiciones de la LISR, además de los sujetos obligados al pago del impuesto tenemos:

- Sujetos exentos
- Personas morales con fines no lucrativos
- Sujetos retenedores del ISR
- Representantes de residentes en el extranjero

Estos sujetos si bien no están obligados al pago del impuesto, están obligados a cumplir con diversas disposiciones de la LISR, obligaciones como llevar contabilidad, comprobar que los ingresos están exentos, retener impuesto, etc...

Nota: El tema se estudia en el capítulo de obligaciones fiscales.

20) Se recomienda leer el capítulo IV de esta obra relativo al inciso 1), de la obligación fiscal sobre las obligaciones de las personas que pagan el ingreso.



c] Otras características del Sujeto.

El sujeto además de ser persona física o moral será obligado tanto al pago de ISR como a la LISR según:

- Residencia
- Establecimiento
- Domicilio

Residencia

La ley determina el sujeto de impuesto en función a su residencia en el país y no a su nacionalidad.

Por residencia en el país debemos entender "residencia para efectos del CFF y no la residencia que se entiende para efectos migratorios"²¹. El CFF en su artículo 15-II:

II. Residencia en territorio nacional.

A. Tratándose de personas físicas, cuando hayan establecido su casa habitación salvo que permanezcan fuera de él, en el año de calendario, por más de 183 días naturales consecutivos o no.

En el caso de mexicanos funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, se considerarán residentes en México, aún cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el párrafo anterior.

B. Tratándose de personas morales, cuando la administración principal del negocio se encuentre establecida en el país.

La LISR en 1981 realiza un cambio drástico frente a la legislación anterior en lo que respecta al sujeto en relación a la residencia.

Anteriormente se gravaba al sujeto en base a la nacionalidad y la residencia, es decir, gravaba a todos los mexicanos, residentes o no en el país, y a los extranjeros residentes en el país.

21) Ley General de Población: "Son emigrantes los mexicanos y los extranjeros que salgan con el propósito de residir en el extranjero." art. 77

Art. 81 "se consideran como repatriados los emigrantes nacionales que vuelvan al país después de residir por lo menos dos años en el extranjero" art. 81

"Residencia - Lugar en donde una persona tiene su morada habitual" De Piña Rafael. Diccionario de Derecho. pág 297

En 1981 grava tanto a los mexicanos como a los extranjeros residentes en el país bajo las mismas normas, y a los mexicanos y a los extranjeros residentes en el extranjero bajo el mismo Régimen.

SUJETOS RESIDENTES EN MEXICO	{	—Sociedades Mercantiles	—Título II
		—Personas Morales no Lucrativas	—Título III
		—Personas Físicas	—Título IV

Concepto de Establecimiento Permanente

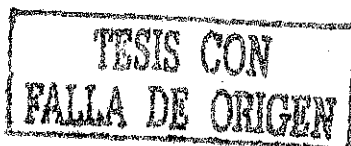
SUJETOS RESIDENTES EN EL EX- TRANJERO	{	—Sociedades
		—Personas Morales no lucrativas
		—Personas Físicas

Este nuevo planteamiento hecho por la LISR provoca severos problemas de interpretación y control fiscal, se transforma la obligación del sujeto en base a su "residencia" y no a su nacionalidad.

Esto permite que los contribuyentes puedan intercambiar²² regímenes fiscales que les favorezcan, ya siendo residentes en el país o viceversa en el extranjero, la persona podrá ser un ejercicio fiscal residente en México y otro en el extranjero, trayendo consecuencias de definición en cuanto a:

- 1] Costo de operación
- 2] Artículo 84-A
- 3] Obligaciones fiscales
- 4] Responsabilidad penal
- 5] Mixtura de residencias siendo persona física mexicana residente en el extranjero y teniendo una persona moral residente en el país.
- 6] Problemas de acreditamiento del ISR.

22) Recordemos que para efectos fiscales la residencia es diferente que para efectos de la Ley General de población, para efectos fiscales consiste en: la permanencia en el país en forma consecutiva o no por menos de 183 días (art. 15 CFFF)



La ley tiene una laguna completa entre las cuestiones planteadas, dando cabida a que los sujetos eludan legalmente el ISR por el intercambio de residencia, siendo que el régimen de extranjería presenta mayores ventajas que el nacional.

—Establecimiento permanente²³

El concepto de establecimiento lo define la LISR en sus artículos 2 a 4, diciendo:

“Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, las agencias, las oficinas, las fábricas, los talleres, las instalaciones, las minas, las canteras o cualquier lugar de exploración o extracción de recursos naturales.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona física distinta de un agente independiente, que tenga y ejerza poderes para celebrar contratos a nombre del residente en el extranjero, tendientes a la realización de las actividades empresariales de éste en el país que no sean de las mencionadas en el artículo 3o., se considerará que existe establecimiento permanente en relación a todas las actividades que dicha persona física realice para el residente en el extranjero aun cuando éste no tenga un lugar fijo de negocios en territorio nacional. Se entiende que la persona física es agente independiente cuando sea contribuyente del impuesto sobre la renta en los términos del Capítulo VI del Título IV de esta Ley.

Tratándose de servicios de construcción de obra, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, o por actividades de inspección relacionadas con ellos, se considerará que existe establecimiento permanente solamente cuando los mismos tengan una duración de más de 365 días naturales.”

“No se considerará que constituye establecimiento permanente:

I. La utilización o el mantenimiento de instalaciones con el único fin de almacenar o exhibir bienes o mercancías pertenecientes al residente en el extranjero.

II. La conservación de existencias de bienes o de mercancías pertenecientes al residente en el extranjero con el único fin de almacenar o exhibir dichos bienes o mercancías o de que sean transformados por otra persona.

III. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de obtener información para el residente en el extranjero.

IV. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de desarrollar actividades de naturaleza previa o auxiliar para las actividades del residente en el extranjero, ya sean de propaganda, de suministro de información, de investigación científica, de preparación para la colocación de préstamos o de otras actividades similares.”

23) Ver artículos 2, 3, 4, 59, y 67 de la LISR.

“Se considerarán ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los provenientes de la actividad empresarial que aquél desarrolle, así como los que deriven de enajenaciones de mercancías en territorio nacional, efectuadas por la oficina central de la sociedad o por otro establecimiento de ésta.”

Estos artículos los debemos analizar en conjunto con el artículo 1^o, 157 y 161 de la ley, para así ubicar en qué título gravarán los ingresos de los extranjeros que tienen establecimiento permanente o representante en el país.

El establecimiento permanente se identifica con las actividades empresariales, a las que se les da el tratamiento de “residentes” en el país para efectos del pago del ISR, debiendo gravar en el Título II si se trata de Sociedades Mercantiles o en el título IV Capítulo VI si se habla de personas físicas empresarias, gravando únicamente los ingresos provenientes de la actividad empresarial que desarrolle el establecimiento permanente.

Al ser identificados como residentes en el país estarán obligados también a las obligaciones generales que establece el CFF, la LISR y el RLISR.

2] Objeto del Impuesto

El objeto del²⁴ impuesto es lo que la ley pretende gravar, es el supuesto jurídico que da nacimiento a la obligación del pago del impuesto.

El objeto en Renta será tan variado como el legislador conceptúe lo que quiere gravar mediante esta ley, el objeto cambiará en función al tiempo y espacio para el cual será vigente una ley, teniendo conceptos diferentes de lo que quiere gravar un sistema fiscal por medio de ISR según las necesidades del gravamen.

En nuestro país observamos que el objeto de la LISR ha tenido cambios importantes en lo que quiere “gravar”, siendo que en la legislación vigente podríamos definir al objeto de la ley como “el incremento patrimonial del contribuyente medido en ingresos” (Ver esquema 1).

De la lectura del esquema 1 observamos que el objeto del impuesto ha tenido su principal cambio en relación a que había venido definiendo como objeto del impuesto la fuente del ingreso, siendo que en la actualidad se gravan todos los ingresos independientemente de la fuente.

24) “Ya hemos visto que obligación tributaria es la cantidad debida por el sujeto pasivo al activo, cuyo pago la extingue, ¿Pero cómo surge la obligación tributaria a cargo del sujeto pasivo?

Toda ley tributaria, sea que establezca un impuesto, contribución especial o una tasa, debe señalar en sus primeros preceptos, cuál es su objetivo, sea, lo que grava...” Margain Manatou. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. pág. 304.

“Objeto de la obligación y Objeto del tributo: Para evitar equívocos en esta materia, es menester establecer un distinguo preliminar entre objeto de la obligación tributaria y el objeto del tributo mismo. Teniendo en cuenta el planteo general efectuado al tratar el concepto de obligación fiscal y su distinguo con otros deberes conexos que pueden derivar de la relación jurídico tributaria, el

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

En 1981 se establecen tres objetos de la ley dependiendo del sujeto que se tipifique a la obligación fiscal, teniendo:

SUJETO	OBJETO
a] Personas Morales residentes en el País.	(Ingresos Acumulables) - (Deducciones autorizadas - I, II y III del art. 10) Grava el Incremento Patrimonial.
b] Personas Físicas residentes en el País.	Todos los ingresos-(deducciones y exentos)
c] Personas Físicas y Morales residentes en el extranjero.	Grava ingresos procedentes de fuentes de riqueza situada en el País. No grava Incremento Patrimonial.

Esquema 1

CAMBIOS EN EL OBJETO DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, 1965 a 1981.

TEXTO EN 1965-1974

ARTICULO 10.- El impuesto sobre la renta grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito, que modifiquen el patrimonio del contribuyente, provenientes de productos o rendimientos del capital, del trabajo o de la combinación de ambos. En los preceptos de esta Ley se determina el ingreso gravable en cada caso.

TEXTO DESDE DICIEMBRE 10. DE 1974-HASTA 1978

ARTICULO 10.- El impuesto sobre la renta grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito, que modifiquen el patrimonio del contribuyente, provenientes de productos o rendimientos del capital, del trabajo o de la combinación de ambos, o de otras situaciones jurídicas o de hecho que esta Ley señala. En los preceptos de esta Ley se determina el ingreso gravable en cada caso.

objeto de aquella corresponde a la prestación que se debe cumplir por el sujeto pasivo, ésto es, el pago de una suma de dinero en la generalidad de los casos, o la entrega de cantidades de cosas en las situaciones especiales en que el tributo sea fijado en especie; el objetivo del tributo, en cambio, es el presupuesto del hecho que la ley establece como determinante del gravamen: la posesión de riqueza (capital o renta), realización de un acto, condición de la persona misma, y cualquier otra situación jurídica o económica que el legislador elija como susceptible de generar un tributo." Fonrouge. Derecho Financiero I 422

Continúa Esquema 1

TEXTO DE 1979 a 1980

El impuesto sobre la renta grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito:

- I. Que provenga de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca.
- II. Que obtengan las personas físicas.
- III. Que perciban las asociaciones y sociedades de carácter civil.

En los preceptos de esta ley se señalarán las deducciones que en cada caso se autoricen.

TEXTO DE 1981

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 a todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
- II. Las residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento.
- III. Las residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo estos ingresos no sean atribuibles a dicho establecimiento.

Para los efectos de esta Ley se entenderá por México, país y territorio nacional, lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial.

3] BASE GRAVABLE

Si bien definimos al objeto del ISR como aquel que grava el incremento patrimonial del contribuyente en un ejercicio fiscal medido en ingresos, podríamos afirmar que la base gravable será aquella estructura jurídica sobre la cual recae el impuesto, es la forma de valorar el objeto del ISR.

La base gravable estará determinada en función al tiempo y espacio en que el legislador cree una Ley, estará determinada en relación directa al concepto que tenga el legislador o que pretenda dar sobre el incremento patrimonial.

La base gravable es la ruptura que tiene la Ley del ISR frente al concepto económico de ingreso, mediante la definición de base gravable la Ley romperá con el concepto de ingreso, ya que definirá lo que para "efectos" de la Ley es un ingreso, lo que para "efectos" de la Ley se gravará.

Es en la definición de base gravable en la que el legislador deberá tener mayor cuidado para analizar los conceptos de equidad horizontal, división de ingreso, uso de patrimonio único, etc...

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

En nuestra ley, no existe el concepto de base gravable única, sino que se plantean diversas bases gravables, éstas en función a:

- a) Tipo de sujeto,²⁵
- b) Fuente del ingreso

a) Tipo de sujeto

La Ley nos enumera diferentes bases gravables según hablemos de sujetos residentes en el país o residentes en el extranjero.

Podríamos hablar de que existen dos leyes totalmente diferentes de Renta, que son los títulos IV y V de la Ley.

En el título IV el legislador nos propone bases gravables totalmente diferentes a las enumeradas en el título V, aunque provengan de la misma fuente o sea la misma cantidad de ingreso.

En el caso de los residentes en el extranjero el legislador opta por la creación de bases gravables sobre ingresos brutos, olvidándose del concepto de acumulación y deducciones.

b) Fuente de ingreso [Actividad]²⁶

En el sujeto residente en el país se establecen dos tipos genéricos de base gravable radicalmente diferentes que consisten en:

- 1) Se grava el Ingreso Bruto que obtenga el contribuyente sin acumulación alguna.
- 2) Se grava el Ingreso Neto que obtenga el contribuyente acumulados todos los ingresos que se determinan en el art. 141

Al hablar la LISR de que ciertos ingresos que en función a la actividad de la fuente su obtención no serán acumulables a los demás ingresos que obtenga el contribuyente debiendo pagar por éstos una tasa impositiva fija y definitiva sobre el ingreso bruto, se refiere a la creación de bases gravables diferentes a las conceptuadas por el art. 141, ya que en éstas no se admite deducción alguna a cambio de la no acumulación con otros ingresos.

La LISR nos tipifica este tipo de bases gravables en sus capítulos:

- VII - Ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por Sociedades Mercantiles.
- VIII - Ingresos por intereses.
- IX - Ingresos por obtención de premios.

25) Recuérdese que la LISR habla de tres sujetos: Sociedades mercantiles residentes en el país. Personas Físicas residentes en el país, y Personas Físicas y Morales residentes en el extranjero. En éste capítulo únicamente me refiero a las personas físicas.

26) Estoy hablando de fuente de ingreso-actividad que produce el ingreso, y no a la teoría de fuente de ingreso-espacio en donde se generó el ingreso.

En el segundo supuesto la LISR nos habla de una base gravable compuesta por la acumulación de diversos ingresos "netos" del contribuyente, es decir nos estructura una base global acumulable resultante de la suma de diversas bases gravables en función a la actividad de que proviene el ingreso.

Las personas físicas residentes en el país verán afectado el pago del ISR en relación al concepto que tenga el legislador de la que incrementa el patrimonio del individuo, viéndose afectada la Base Gravable por los factores descritos en el capitulado de Ley Global o Cедular [págs. 81 a 95], la LISR Mexicana estructura una Base Global gravable genérica ya que se compone de diversas bases gravables que son:

BASE GLOBAL
DEL ART. 141 = SUMA DE LAS BASES
GRAVABLES
RESULTANTES DE

De los ingresos por Salarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado.

De los Ingresos por Honorarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Independiente.

De los Ingresos por Arrendamiento y en General por otorgar el uso de goce temporal de Inmuebles.

De los Ingresos por Enajenación de Bienes.

De los Ingresos por adquisición de Bienes.

De los Ingresos por Actividades Empresariales.

De los Ingresos por Dividendos y en General por las Ganancias distribuidas por Sociedades Mercantiles.

De los Ingresos por Intereses.

De los demás Ingresos que obtengan las Personas Físicas.

NOTA: Recordemos que no se acumulan los ingresos exentos y aquellos por los que se haya hecho un pago de ISR de carácter definitivo.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

La Ley al contemplar²⁷ diversas bases gravables en función a la Actividad fuente del ingreso nos define el concepto de Incremento Patrimonial en relación al tipo de ingreso, para la Ley no se verá incrementado el patrimonio del individuo en igual forma si éste recibió un ingreso por concepto de una enajenación de inmuebles, un arrendamiento u honorarios profesionales, otorgando a unas un régimen de deducciones superiores que a otras.

En el caso de residentes en el extranjero la Ley se convierte definitivamente en una Ley cedular, distinguiendo tanto bases gravables como tipos de ingreso a tributar teniendo las siguientes:

ACTIVIDAD	BASE GRAVABLE
—Salarios y en general la prestación de servicio personal subordinado.	100% sin deducción alguna.
—Honorarios y en general la prestación de servicio personal independiente.	100% sin deducción alguna.
—Otorgar uso o goce temporal de inmuebles	100% sin deducción alguna.
—Otorgar uso o goce temporal de muebles.	100% sin deducción alguna.
—Enajenación de bienes inmuebles.	100% sin deducción alguna. Nota: se tiene opción para demostrar costo.
—Enajenación de acciones o partes sociales.	100% sin deducción alguna. Nota: se tiene opción para demostrar gasto.
—Dividendos y en general por ganancias distribuidas por Sociedades Mercantiles.	100% sin deducción alguna.
—De persona moral no lucrativa.	100% del remanente distribuible.
—Intereses.	100% sin deducción alguna.
—Arrendamiento financiero	Base en los términos del art. 48 de la LISR.
—Regalías	100% sin deducción alguna.
—Construcción de obras	100% sin deducción alguna. Nota: puede optar por deducciones del Título II de la Ley.

27) Estas diversas bases gravables las define en los capítulos I al X del título IV, siendo que la mayoría de éstos capítulos deberán acumular sus ingresos a los ingresos acumulables gravables del contribuyente a que se refiere el artículo 141 de la LISR.

—Premios	100% sin deducción alguna.
—Empresas de espectáculos públicos	100% sin deducción alguna.

4) TARIFA

Por tarifa entendemos el porcentaje que se aplicará a la base gravable para obtener el impuesto a pagar.

La LISR tipifica diversos tipos de tarifa, siendo para los contribuyentes residentes en el país las siguientes:

A) La tarifa del art. 141 que se refiere a:

COMPUTO DEL IMPUESTO ANUAL

Las personas físicas calcularán su impuesto anual sumando, después de efectuar las deducciones autorizadas por este Título, todos sus ingresos, salvo aquéllos por los que no se esté obligado al pago del impuesto y por los que ya se pagó impuesto definitivo. Al resultado se le aplicará la siguiente:

TARIFA

Límite inferior M S N		Límite superior M S N	Cuota fija M S N	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior %
De 0.01	a	9,500.00		3.1
De 9,500.01	a	19,100.00	295.00	6.0
De 19,100.01	a	28,900.00	871.00	7.0
De 28,900.01	a	46,800.00	1,557.00	8.0
De 46,800.01	a	64,600.00	2,989.00	10.0
De 64,600.01	a	84,300.00	4,769.00	12.9
De 84,300.01	a	104,200.01	7,310.00	15.3
De 104,200.01	a	124,100.00	10,355.00	16.8
De 124,100.01	a	147,500.00	13,698.00	19.0
De 147,500.01	a	171,000.00	18,144.00	20.5
De 171,000.01	a	194,700.00	22,962.00	22.9
De 194,700.01	a	240,000.00	28,389.00	24.2
De 240,000.01	a	285,800.00	39,352.00	26.2
De 285,800.00	a	343,500.00	51,352.00	28.2
De 343,500.01	a	401,600.00	67,623.00	31.9
De 401,600.01	a	483,500.00	86,157.00	35.2
De 483,500.01	a	566,000.00	114,985.00	37.6
De 566,000.01	a	649,100.00	146,006.00	40.0
De 649,100.01	a	732,700.00	179,246.00	43.1
De 732,700.01	a	816,900.00	215,278.00	46.3

De	816,900.01	a	1,024,500.00	254,263.00	48.2
De	1,024,500.01	a	1,233,500.00.	354,323.00	50.6
De	1,233,500.01	a	1,443,900.00	460,080.00	51.6
De	1,443,900.01	a	1,655,700.00	568,646.00	52.9
De	1,655,700.01	a	2,076,500.00	680,688.00	53.8
De	2,076,500.01	a	2,500,000.00	907,078.00	54.6
De	2,500,000.01	en	adelante	1,138,308.00	55.0

En esta tarifa observamos la característica principal de la LISR que consiste en mantener una tarifa progresiva en base al incremento de ingresos.

La tarifa expuesta ha sido criticada severamente por varios teóricos y contribuyentes, alegando que no cumple con la realidad económica actual, ya que los porcentajes han sido mantenidos [y en su caso incrementados] en relación a la tarifa de 1965. [Ver anexo.1]

Creo que es de vital importancia para la implantación de la justicia fiscal²⁸ el que esta tarifa se revise y reestructure, debiendo hacerse esto en función a:

- Mayor número de escalas de incremento, ya que entre más se tengan más se obtendrá el concepto de justicia fiscal en relación a incremento de ingreso.
- Se actualicen los porcentajes del impuesto en relación al ingreso, esto contemplando la realidad económica vigente en el país.
- Se incremente el porcentaje del 55% en relación al ingreso, siempre y cuando se manejen cifras mayores a la actual, como ejemplo podríamos asignar porcentajes del 70% sobre ingresos mayores a \$ 100,000,000.00 anuales.

B) Tarifa Fija.

La Ley dispone en los capítulos VII, VIII y IX²⁹ el pago de una tarifa fija en forma definitiva del ISR.

La tarifa a pagar por estos conceptos no sigue la regla general de progresividad de la tarifa del Art. 141 de la Ley.

Para los capítulos mencionados se paga bajo las siguientes tarifas:

1) Capítulo VII	21%
2) Capítulo VIII	21%
3) Capítulo IX	8% para ingresos de \$ 500.01 a \$ 500.00 15% para ingresos de \$ 500.01 en adelante

28) Identificamos en éste caso el concepto de equidad vertical

29) Se habla de Dividendos intereses, premios Ver Capítulo V de esta obra de ingresos no acumulables

C] Tarifa de los Residentes en el extranjero:

Como ya se indicó, la ley grava a los extranjeros en base a un sistema cedular y por supuesto con tarifas diferentes dependiendo de la actividad por la cual se origina el ingreso, tarifas fijas sobre ingresos brutos:

ACTIVIDAD	TARIFA
—Salarios y en general la prestación de servicio personal subordinado.	30%
—Honorarios y en general la prestación de servicio personal independiente.	30%
—Otorgar uso o goce temporal de inmuebles.	21% en general 10% carros de Ferrocarril
—Otorgar uso o goce temporal de muebles.	21%
—Enajenación de bienes inmuebles.	20% Nota: si opta por demostrar gastos es el 30% sobre utilidad.
—Enajenación de acciones o partes sociales.	20% Nota: si opta por demostrar costo será el 30% sobre la ganancia.
—Dividendos y en general por ganancias distribuidas por Sociedades Mercantiles.	21%
—De persona moral no lucrativa.	42%
—Intereses.	I. Intereses pagados a entidades de financiamiento pertenecientes a Estados extranjeros y a bancos extranjeros, registrados para este efecto en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que proporcionen a la misma la información que ésta solicite por reglas generales sobre financiamientos otorgados a residentes en el país, así como cuando la contratación se efectúe por conducto de establecimientos en el extranjero de instituciones para operar en el país 15% II. Intereses distintos de los señalados en la fracción anterior pagados por instituciones de crédito que se refiere al artículo 125 de esta Ley, así como los intereses pagados a proveedores del extranjero por enajenación de maquinaria y equipo, que formen parte del activo fijo del adquirente

	III. Intereses distintos de los señalados en las fracciones anteriores 42%
—Arrendamiento financiero.	21% sobre base del art. 48 de la Ley
—Regalías.	I. Regalías por el uso o goce temporal de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y grabaciones para radio y televisión 10%
	II. Regalías por el uso o goce temporal de dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos y equipos industriales, comerciales o científicos y las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas y en general por asistencia técnica o transferencia de tecnología 21%
	III. Regalías por el uso o goce temporal de patentes o de certificados de invención o de mejorar marcas de fábrica y nombres comerciales, así como por concepto de publicidad 42%
—Construcción de obras.	30%
	Nota: se puede optar por deducciones del título II pagando el 42% sobre utilidad.
—Premios.	8% por ingresos de \$ 500.01 a \$ 5,000.00 15% por ingresos de \$ 5,000.01 en adelante.
—Empresas de espectáculos públicos.	30%

ANEXO 1

LA INFLACION FRENTE A LAS TARIFAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

La inflación es un fenómeno económico que ha venido afectando al país principalmente desde 1973.

La inflación se ve reflejada en cualquier sistema tributario, principalmente sobre el impuesto sobre la renta, ya que éste funciona en base a una tarifa progresiva que se multiplicará por el ingreso gravable del contribuyente, entre mayor sea el ingreso, mayor será la tarifa a aplicar.

Si las tarifas del Impuesto a través de los años no se modifican, automáticamente se hablará de un incremento porcentual en el pago del ISR, ya que el ingreso que se recibió en el ejercicio fiscal anterior será diferente (menor) que el que se percibió en este ejercicio, esto debido en gran medida por la inflación; el incremento del ingreso se deberá de analizar frente al índice inflacionario para así observar el valor real del ingreso, si la tarifa no contempla el índice de inflación, el ingreso del presente año será más gravado ya que se ubicará en una escala más alta de la tarifa progresiva, siendo que quizás, el valor real del dinero que el contribuyente haya recibido reflejará mejor cantidad de ingreso, ya que su incremento salarial es menor que el incremento que sufrió la inflación en el país.

El índice de inflación en nuestro país es importante para que el legislador modifique las tarifas del ISR, si bien, ha efectuado ajustes, estos se han restringido a salarios bajos, olvidando a la clase media en la reestructuración de estos ajustes tarifarios, en principio (ver diferencias en el cuadro de tarifas), en 1981 se utiliza una tarifa similar a la de 1965, siendo que en el lapso de 16 años se ha admitido una inflación de 1965 a 1981 del 597%, es urgente que el legislador suavice estas tarifas aplicando los factores inflacionarios, las escalas de crecimiento en la tarifa son actualmente bajas, la persona que obtiene \$ 600,000.00 en 1981 ya no puede ser considerada como un contribuyente "rico", se deben ajustar las tarifas a las realidades económicas del país. (ver cuadro 1)

Respecto a la incidencia de la inflación en la estructura de una ley de Renta, Richard Musgrave nos dice:

LA NEUTRALIZACION DE LOS EFECTOS DE LA INFLACION SOBRE EL SISTEMA TRIBUTARIO.

1 Las causas de la falta de neutralidad

Dejando un margen para el retraso de la reacción de una década o dos, no hay mejor guía para la historia económica que el orden de problemas que se plantean los teóricos económicos. así después de la Segunda Guerra Mundial el interés inicial continuaba centrado en papel, antes de la guerra,

de la política tributaria para asegurar el pleno empleo. Luego, bajo la presión de los acontecimientos, la atención se desvió hacia el papel de la política tributaria al retardar la inflación. Más recientemente se ha prestado atención a la defensa del sistema tributario contra la inflación o, si lo prefieren, su ajuste a un mundo en el que la inflación ha llegado a ser aceptada como un hecho más o menos permanente de la vida.

De esta manera, las tasas anuales de inflación en Europa, Estados Unidos, Canadá y Japón durante los últimos cinco años han oscilado del 4 al 7 por ciento y las tasas de inflación han estado aumentando; y llegando mucho más allá de esas cifras. Los países latinoamericanos han experimentado tasas del 40 al 70 por ciento. Mientras que el problema tradicional era el de compensar los ajustes tributarios para contener la inflación, la repercusión de esta experiencia ha cambiado las normas y ha planteado el problema de cómo proteger al sistema tributario contra la inflación.

Más exactamente, ¿cuáles son los riesgos contra los cuales se tiene que "proteger" el sistema tributario o los efectos que se tienen que "neutralizar"? Definiré aquí la neutralidad como una situación en que la inflación no afecta: 1) al nivel de ingresos en términos reales, es decir, no varía la parte de la renta total del gobierno, ni 2) a la distribución de la carga tributaria por grupos de renta, estando los tamaños de los grupos definidos en términos reales. Estas condiciones de neutralidad se podrían satisfacer si suponemos: a) que la inflación no altera los precios relativos; b) que los individuos no tienen deudas o pagos pendientes; c) que los impuestos sobre la renta son proporcionales; d) que los impuestos sobre consumos giran sobre una base ad valorem y a tasas uniformes; y e) que no hay retrasos en la determinación de la deuda o en la recaudación. Evidentemente, estas condiciones no se cumplen, de manera que se produce la falta de neutralidad.

2. Las aplicaciones al impuesto sobre la renta.

Por diversas razones, la inflación es de importancia particular para los impuestos sobre la renta, en especial al nivel individual. Los problemas que se originen en este contexto se refieren a la estructura de las tasas y a la definición de la renta imponible

a) Las tasas progresivas. La naturaleza progresiva del impuesto personal sobre la renta—debida a las exenciones personales y los crecientes tipos de los grupos — significa que un aumento inflacionario de la renta monetaria desplaza a los contribuyentes como una renta real dada a un grupo de tipo más alto. Como consecuencia, el tipo medio del impuesto o relación de ingresos a renta imponible aumenta. Aumentando los precios a la misma tasa que la renta, los ingresos públicos aumentan en términos reales, la parte de la renta del gobierno aumenta y nuestra primera condición de neutralidad no se satisface. Además, la progresividad de la distribución de la carga se reduce, afectando a nuestra segunda condición. Esto es así porque la serie de tasas medias (o efectivas) se aplana cuando se avanza hacia arriba en la escala de renta, debido al simple hecho de que hay un límite superior (generalmente fijado muy por debajo del cien por cien) de tasas marginales. Para empeorar las cosas, las cargas relativas tienden a subir para las familias numerosas frente a las familias reducidas. Puesto que se conceden múltiples exenciones a medida que aumenta el número de familiares, el valor real decreciente de las exenciones impone una carga más pesada sobre las familias numerosas.

Al idear medidas para neutralizar estos efectos, ¿se debería hacer el ajuste rebajando las tasas o elevando el valor nominal de los límites de grupo? Cualquiera de las dos técnicas contrarrestará las elevaciones de los ingresos reales, pero solamente el ajuste de los límites satisface también la segunda condición de neutralidad. Una reducción porcentual igual de las obligaciones en toda la escala no impediría una variación de las obligaciones relativas hacia menor progresión con un modelo complejo de ajustes de tasas necesario para impedir esto. Este objetivo se alcanza fácilmente elevando los límites de grupo de acuerdo con los precios a los consumidores.

Otra pregunta es si el ajuste debería ser automático, digamos sobre una base anual, o si serían preferibles cambios discrecionales aplicados, por ejemplo, cada dos o tres años. A tasas altas de inflación, la rápida respuesta del ajuste automático es de ayudar y el poner índices automáticos suprime el problema de las presiones de las políticas tributarias. Sin embargo, en condiciones de inflación moderada, el ajuste discrecional puede ser preferible. El aumento total no es la solución del problema de la inflación, precisamente porque difícilmente conseguirá ser total y la escalada automática puede debilitar todavía más la capacidad o disposición del gobierno para tratar el problema de la inflación.

Sin embargo, la moda corriente es el ajuste automático. Varias naciones sudamericanas, que han gozado de la experiencia de altas tasas de inflación durante un largo período de tiempo han hecho uso con éxito de esos métodos durante muchos años, mientras que otras naciones (incluyendo los cantones suizos, Suecia, Holanda, Dinamarca, Islandia y, más recientemente, Canadá) han vuelto últimamente su atención en esa dirección. Los problemas técnicos se originan al implantar los ajustes por índices, por ejemplo, el tratamiento de los impuestos indirectos, y se examinan en varias de las ponencias presentadas en esta conferencia. El principio general es, sin embargo, directo, y no hay que tratarlo más aquí.

b) Cambios de valor de los activos. Ahora pasamos a un aspecto menos discutido pero más difícil del problema del impuesto sobre la renta. Es éste el tratamiento de los cambios de valor de los activos. Empezaré con dos proposiciones, que creo son inherentes a la filosofía del impuesto sobre la renta como tributo personal, el cual ha de percibirse de acuerdo con la capacidad de pago. Una es que la renta como medida de la capacidad tributaria, básicamente tiene que enfocarse en términos reales en vez de en términos nominales. La otra es que las ganancias de capital constituyeron una adición a la capacidad económica de las personas y se deberían considerar como parte de la renta imponible, junto con los salarios, dividendos y otras fuentes de renta. Sin embargo, éste deberá ser el caso tanto si esas ganancias son realizadas o retenidas en forma acumulada. Puesto que los reglamentos del impuesto sobre la renta, más aún, creo yo, en Estados Unidos, no satisfacen ese criterio, cabe apuntar hacia una necesidad general de reforma del impuesto sobre la renta.

Teniendo esto en cuenta, observamos una importante distinción en la repercusión de la inflación sobre las corrientes de renta en forma de salarios y dividendos y sobre la renta que toma la forma de cambios de valor de los activos. Esto se verá suponiendo por un momento que la tasa del impuesto sobre la renta fuera proporcional. En este caso, la inflación no afecta a la carga del que gana un sueldo o salario, en términos reales. Cuando el

salario se duplica en términos monetarios, se duplica el impuesto. Suponiendo que los precios aumenten de acuerdo con los salarios, todas las variables se mantienen constantes en términos reales. La inflación es neutral tributariamente hablando; pero ahora examinemos el caso de los activos reales. Si los precios suben, el valor del activo aumenta en términos nominales, de ahí que se registre una ganancia de capital nominal, pero el valor neto real del contribuyente no ha cambiado. Para medir los cambios de valor neto en términos reales, se tiene que aplicar un ajuste de inflación, de manera que se pague un tributo solamente si se deriva una ganancia real. Por lo tanto, la inflación requiere un ajuste de la base tributaria, incluso si se aplicaran tasas proporcionales. En el caso de las corrientes de renta actuales no se necesita tal ajuste, siendo el único problema que plantea la inflación el originado por las tasas progresivas. Un problema similar surge en relación con las reclamaciones y deudas. Cuando los precios suben, los tenedores de dinero y los acreedores sufren una pérdida real, lo mismo que los deudores se encuentran con que su valor neto ha aumentado en términos reales. Para la aplicación lógica del impuesto sobre la renta en términos reales, esos cambios del valor neto real se deberán tener en cuenta también, es decir, los deudores deberían registrar las ganancias reales, mientras que los acreedores deberían poder deducir pérdidas reales. Mientras que el principio está claro, la aplicación de estos ajustes sobre una base general sería difícil y la pregunta que se plantea es si se gana mucho aplicando un ajuste de inflación a las ganancias del capital sobre los activos reales solamente. Además, un reajuste de inflación por las ganancias realizadas es discutible en tanto que tales ganancias sean gravadas a tipos diferentes, no se carguen intereses por la ventaja del aplazamiento tributario hasta la realización de las ganancias o las ganancias no realizadas continúen enteramente libres de impuesto. Sin embargo, los estudios de la tributación, que se preocupan mucho por la necesidad de equidad tributaria (como hace este mismo orador), se deben enfrentar con el principio de que la tributación equitativa en condiciones de inflación debe mirar más allá de las ganancias nominadas.

c) La amortización. Se plantea un problema afín con la deducción por amortización. Si la renta se tiene que medir en términos reales, hay buenas razones para permitir las amortizaciones sobre el costo de reposición en vez de sobre el costo de adquisición. Por la misma unidad de medida, un reajuste de inflación se debería aplicar a todo el balance, incluyendo el reconocimiento de las ganancias reales debidas a una disminución del valor real de la deuda neta. Además, tal reajuste es apropiado solamente si el momento de la depreciación está de acuerdo con la depreciación económica, es decir, a una tasa de acuerdo con la corriente de renta que se ha de deducir del activo. Si se permitiera una depreciación más rápida y especialmente en el caso de amortización libre, no se necesitará tal ajuste.

d) Fecha de los pagos. Queda por resaltar la gran importancia que adquiere el momento de la recaudación del impuesto en condiciones inflacionarias. La demora del pago de los impuestos siempre es una ventaja para el contribuyente, a menos que se imponga un interés adecuado, pero esa ventaja se aumenta si el valor real de la deuda tributaria se erosiona en el proceso de inflación. Según cuál sea la tasa de inflación, la recaudación retrasada puede reducir de manera importante el valor real de la recaudación

para el gobierno y las diferencias en la demora puede afectar mucho la distribución de las cargas tributarias entre los distintos grupos de contribuyentes. Puesto que los tributos sobre los sueldos y salarios típicamente se descuentan mientras que las rentas del capital disfrutan de un retraso en la determinación, el resultado neto es una vez más reducir la progresividad de la estructura del impuesto sobre la renta.

3 Otros impuestos

Aunque la repercusión de la inflación es especialmente aguda en el caso de los impuestos sobre la renta, también otros tributos son afectados. Cuando se trata de los impuestos sobre consumos, la distinción entre impuestos específicos y ad valorem se convierte en tema de gran importancia. Cuando el rendimiento nominal se mantiene constante con un impuesto por unidad, el valor real de los ingresos disminuye. Los tributos ad valorem a su vez registran un aumento del rendimiento nominal, manteniendo constante la recaudación real. Puesto que los impuestos sobre las ventas al por menor y sobre el valor añadido son generales y de tipo ad valorem, tienden a ser neutrales en la inflación.

Los tributos sobre los bienes raíces, finalmente, son amenazados por la inflación debido a los retrasos en la determinación. Puesto que tales demoras tienden a ser grandes, especialmente en los países en desarrollo, que confían mucho en la tributación de la tierra, la inflación impone una grave reducción en los ingresos públicos. Si la inflación no cambia el valor relativo de los terrenos, éstos podrían compensarse incrementando los valores catastrales de acuerdo con el aumento de los precios en general, pero cuando los valores relativos cambian en el proceso, la única solución satisfactoria es el amillaramiento frecuente.

4. Los efectos sobre la mezcla de impuestos.

Puesto que la respuesta de la recaudación de los diversos tributos a la inflación es diferente —ya sea debido a las tasas progresivas, demoras en el amillaramiento o cambios concomitantes de los precios relativos y el volumen de las diversas bases tributarias— es de suponer que el proceso inflacionista altere la composición de la estructura tributaria empujándola hacia impuestos que respondan más. Es decir, hay que esperar una desviación desde impuestos sobre ventas (valor añadido o ventas al por menor) hacia impuestos sobre la renta progresivos, con un comportamiento de la recaudación de los impuestos sobre los beneficios que depende de la estructura de la inflación de que se trate. Al mismo tiempo habrá que esperar que el impuesto sobre la renta se haga menos progresivo. En resumen, es difícil predecir el efecto neto de esas fuerzas opuestas sobre la progresividad general de la estructura tributaria.

Además, es razonable esperar que los cambios resultantes en la composición y nivel de los ingresos totales exijan cambios legislativos y reajustes compensatorios. Como señala el profesor Messere, tales cambios en realidad han tendido a neutralizar los efectos de la inflación sobre la composición de la estructura tributaria en la mayoría de los países. Esto no es sorprendente, en especial cuando tratamos con tasas relativamente moderadas de inflación, que permiten un amplio margen de tiempo para hacer los ajustes legislativos.

5 Los efectos sobre los gastos

Hemos afirmado antes que un sistema neutral con respecto a la inflación no variará los ingresos en términos reales. Así permitirá al gobierno mantener

un nivel real constante de gastos. Esto sin embargo supone que los precios pagados por el gobierno (incluyendo las tasas de sueldos de los empleados públicos) no aumentan más rápidamente que los otros precios. En muchos casos, esta es una suposición optimista. En Estados Unidos, por ejemplo, el índice de precios de las compras hechas por el gobierno aumentó un 20 por ciento más rápido durante los años 50 que el costo de la vida y un 50 por ciento más rápidamente durante la década del 60. Esto último fue un reflejo en grado considerable de los rápidos aumentos de las tasas de sueldos de los empleados públicos, factor que se tiene que observar de nuevo cuando se estudie la inflación de costos. Dada esa ventaja o adelanto de los precios del gobierno, se necesita una relación creciente de ingresos a PNB, o elasticidad de los ingresos superior a 1, para mantener constantes los gastos reales del gobierno. Al mismo tiempo, una situación en que el sector privado puede exigir una disminución en vez de una fracción tributaria constante, dependiendo de las elasticidades de precio de la demanda de los bienes públicos y privados. El concepto de neutralidad que mantenga una fracción constante puede entonces ser incompatible con una eficiencia asignación..."

Richard A. Musgrave. Estructura tributaria, inflación y crecimiento. Ediciones Alba, S.A. 1975.

México en su LISR se ha olvidado un tanto de los aspectos inflacionarios —únicamente lo contempla en la venta de inmuebles y partes sociales—, tanto en sus tarifas como en la definición de la Base Gravable. Prueba de ello es la tarifa de las Personas Físicas, la cual comparando la que se tenía en 1965 frente a la de 1981 se observa que:

- Se manejan incrementos en los ingresos frente a las percepciones más bajas.
- No sólo se mantienen relativamente estáticas las tarifas en su relación de mayor ingreso, mayor impuesto, sino que a niveles medios se ha incrementado la tarifa.
- En 1965 se gravaba sobre una tasa máxima del 35%, en 1981 sobre una tasa de 55%.

Cuadro I

TARIFA DE 1965 A 1971

	Límite Inferior \$ MN	Límite Superior \$ MN	Cuota Fija \$ MN	Porcentaje para aplicarse sobre el excedente del Límite inferior.
De	0.01 a	1,200.00	0.00	13.00
De	1,200.01 a	2,400.00	156.00 más	13.20
De	3,600.01 a	4,800.00	473.40 más	13.45
De	4,800.01 a	6,000.00	634.80 más	13.70
De	6,000.01 a	7,200.00	799.20 más	13.80
De	7,200.01 a	8,400.00	964.80 más	14.10
De	8,400.01 a	9,600.00	1,134.00 más	14.15
De	9,600.01 a	10,000.00	1,303.80 más	14.20

Continúa Cuadro I

De	10,800.01 a	12,000.00	1,474.20 más	14.65
De	12,000.01 a	18,000.00	1,650.00 más	14.95
De	18,000.01 a	24,000.00	2,547.00 más	15.70
De	24,000.01 a	36,000.00	3,489.00 más	17.00
De	36,000.01 a	48,000.00	5,529.00 más	18.55
De	48,000.01 a	72,000.00	7,755.00 más	20.70
De	72,000.01 a	96,000.00	12,723.00 más	23.45
De	96,000.01 a	120,000.00	18,351.00 más	25.45
De	120,000.01 a	150,000.00	24,459.00 más	26.90
De	150,000.01 a	180,000.00	32,529.00 más	29.00
De	180,000.01 a	140,000.00	41,000.00 más	31.35
De	140,000.01 a	300,000.00	60,039.00 más	33.90
De	300,000.01	en adelante	80,379.00 más	35.00

TARIFA DE 1981

	Limite Inferior \$ MN	Limite Superior	Cuota Porcentaje para aplicarse sobre el excedente del Limite inferior.	
De	0.01 a	9,500.00		3.1
De	9,500.01 a	19,100.00	295.00	6.0
De	19,100.01 a	28,900.00	871.00	7.0
De	28,900.01 a	46,800.00	1,557.00	8.0
De	46,800.01 a	64,600.00	2,989.00	10.0
De	64,600.01 a	84,300.00	4,769.00	12.9
De	84,300.01 a	104,200.00	7,310.00	15.3
De	104,200.01 a	124,100.00	10,355.00	16.8
De	124,100.01 a	147,500.00	13,689.00	19.0
De	147,500.01 a	171,000.00	18,144.00	20.5
De	171,000.01 a	194,700.00	22,962.00	22.9
De	194,700.01 a	240,000.00	28,389.00	24.2
De	240,000.01 a	285,800.00	39,352.00	26.2
De	285,800.01 a	343,500.00	51,352.00	28.2
De	343,500.01 a	401,600.00	67,623.00	31.9
De	401,600.01 a	483,500.00	86,157.00	35.2
De	483,500.01 a	566,000.00	114,986.00	37.6
De	566,000.01 a	649,100.00	146,006.00	40.0
De	649,100.01 a	732,700.00	179,246.00	43.1
De	732,700.01 a	816,900.00	215,278.00	46.3
De	816,900.01 a	1,024,500.00	254,263.00	48.2
De	1,024,500.01 a	1,233,500.00	354,326.00	50.6
De	1,233,500.01 a	1,443,900.00	460,080.00	51.6
De	1,443,900.01 a	1,665,700.00	568,646.00	52.9
De	1,665,700.01 a	2,076,500.00	680,688.00	53.8
De	2,076,500.01 a	2,500,000.00	907,078.00	54.6
De	2,500,000.01	en adelante	1,138,308.00	55.0

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Cuadro II**Incrementos en precios de bienes de:**

Producción %		Consumo %
1965	1.1%	2.3%
1966	1.2	3.8
1967	1.6	2.5
1968	1.4	2.3
1969	2.6	2.
1969	2.6	2.7
1970	2.8	2.5
1971	3.6	5.5
1972	5.0	4.9
1973	13.3	23.8
1974	14.6	15.3
1975	15.4	14.9
1976	21.7	20.7
1977	41.2	29.1
1978	15.8	17.5
1979	17.6	18.2
1980	31.3	29.8

*Fuente anual del
Banco de México
1965-1980

Estoy dispuesto a admitir que gran parte de mi exposición puede calificarse de pura especulación. Acepto el calificativo con alegría, ya que ésta es la única manera de tomar en consideración todas las cosas y de construir un sistema completo e internamente consistente. Por esta razón, nunca me preocupo por las consecuencias externas de la puesta en práctica de mi teoría. La medida en que pueda aplicarse prácticamente en un futuro próximo, si es que esto ocurre, es algo que decidirán los pragmáticos. Si tratase de tener en cuenta todas las críticas prácticas imaginables, me convertiría en un práctico más.

Knut Wickell: Prólogo a
Finanztheoretische Untersuchungen
(Jena. Gustav Fisher, 1896).

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CAPITULO III

- 1) Régimen Global y Régimen Cedular
- 2) Impuesto Directo e Impuesto Indirecto
- 3) Determinable y Autodeterminable

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA

1) Régimen Global y Régimen Cedular

Debemos entender que una LISR de carácter global¹ es aquella que grava los ingresos del contribuyente en base a un patrimonio universal único, esto naturalmente en función a una tarifa progresiva.

Al hablar de ingresos sobre un universo único integraremos tres conceptos:

—Se acumulará la totalidad de los ingresos obtenidos por el contribuyente en un ejercicio fiscal, acumulación independientemente de la fuente de ingreso.

—Se deberán utilizar las deducciones autorizadas en la Base Gravable como universales, es decir, deberán integrarse en su totalidad, y no por áreas de actividad.

Con lo anterior tendremos que identificar el ingreso gravable (o en su caso utilidad fiscal) en un contexto de **Ingresos totales - Deducciones totales**, para así integrar un universo gravable único.

—Acumulación total de ingresos sin importar si la fuente de riqueza se encuentra en el país o no.

Por el contrario, un sistema cedular² será aquel que gravará al causante en base a ingresos dependiendo de la fuente de actividad de su obtención, siendo acumulables únicamente aquellos ingresos que provengan de una misma fuente, teniendo deducciones asignadas al origen del ingreso, o en ocasiones gravará a estos aunque provengan de una misma fuente, sin acumulación alguna estableciendo una tasa fija independiente del total de ingresos que obtenga en un ejercicio fiscal.

Bajo un sistema cedular se hará una diferenciación entre ingreso real e ingreso gravable, el primero será referido al ingreso total que perciba el individuo en un ejercicio fiscal, el segundo se refiere al ingreso que para efectos de Renta será gravable.

1) Existen diversos conceptos de lo que debemos entender como ley Global de Renta, entre otros tenemos: "Una ley estructurada bajo un sistema global, atiende fundamentalmente para fines del gravámen, al sujeto que recibe el ingreso independientemente de la fuente que le dió origen. Esto significa, por ejemplo, que al legislador no le interesa para determinar el crédito fiscal, si el ingreso fue sueldo u honorario, sino que atiende al ingreso total que recibió el causante y que modificó su patrimonio." Domínguez Mota y Calvo Nicolau. 14 y 15

2) Por sistema cedular, el Lic. Porras entiende: "El impuesto sobre la renta es analítico cuando se reglamenta el gravámen atendiendo a los diferentes orígenes fuentes o causas que producen esa utilidad gravable. La forma concreta que adopta el sistema es por medio de cédulas, de tal modo que serían tantas cédulas cuantas sean las causas que determinan la utilidad. Naturalmente cada cédula, por atender a diversas causas, tiene un tratamiento diferente con características específicas que determinen diferencias entre unas cédulas y otras. En nuestro país la ley del impuesto sobre la renta establecía cinco cédulas, la ley de 1953 volvió a construir siete cédulas; la última ley derogada establecía nueve cédulas y tres tasas complementarias." Derecho Fiscal. 245.

La creación de un sistema de ISR global es prácticamente imposible, sería una realización más bien teórica, utópica,³ ya que la creación de éste se verá deformado por:

1) Aspectos Políticos.

Las presiones políticas internas, aunadas en los sistemas democráticos al hecho de que para la obtención del poder político los partidos⁴ o representantes tienen que dar concesiones en diversas áreas de justicia social y económica afectarán un sistema global en su esencia misma.

El implementador de un sistema de ISR no podrá elaborar una ley en forma independiente al momento político del país, quizás sería de justicia fiscal gravar ciertos sectores de la economía, pero estos ejercerían tal presión política que causarían efectos negativos en el poder vigente, el sistema se tendrá que doblegar ante este tipo de presiones.

Entre más democrático sea un país observaremos que los partidos políticos usarán en mayor forma la herramienta fiscal para obtener votos, afectando esto el sistema impositivo de tendencias globales, el político enterará concesiones de mayor a menor pago de impuestos sobre sectores económicos, hablará de una reforma fiscal, de una simplicidad en la estructura fiscal, etc...

2) Competencia Internacional Impositiva.

En la actualidad no podemos entender un sistema Económico Nacional sin integrarlo en el contexto económico Internacional.

A estructurar un sistema impositivo también se debe analizar el orden Internacional en materia tributaria.

3) "El movimiento a nivel mundial para alcanzar un impuesto sobre la renta de carácter "global" tiene dos razonamientos: el económico y el de equidad. Aunque el razonamiento de la equidad naturalmente siempre tendrá que analizar juicios sobre aspectos sociales, es bastante aceptado que el ingreso, ampliamente definido pretende abarcar todos los aspectos del incremento patrimonial del individuo..... Ningún país, ni siquiera el más altamente desarrollado, ha implementado a su máximo un verdadero sistema de impuesto sobre la renta global" Oliver Oldman. The transition of Global Income Tax. 31 Bulletin for International Fiscal Documentation. 1977

4) "Las instituciones de la Hacienda Pública son tanto económicas como políticas, y el impacto que producen sobre el ciudadano y sobre el comportamiento de éste en respuesta a dicho impacto pueden describirse y analizarse económicamente. Como es lógico, esto se concede desde hace mucho tiempo y la hacienda pública ha sido una subdisciplina de la Economía. Sin embargo, como se ha subrayado, el impacto de las instituciones Fiscales ha sido examinado casi exclusivamente con referencia a la respuesta de los individuos en el mercado, que es el campo característico de la competencia del economista. Se ha descuidado notablemente el estudio de la respuesta y reacción del individuo en el proceso de elección política..." Buchanan. La Hacienda Pública en un Proceso Democrático. págs. 191.



México no puede crear un sistema impositivo independientemente de los factores económicos y fiscales que existen en otros países, esto debido a:

- 1) Necesidad de captación de inversión extranjera y nacional en el país.
- 2) Justicia fiscal en los Mexicanos.⁵

El impuesto que se paga en el país se ve representado en uno de los factores más importantes que motivarán al inversionista extranjero y nacional a invertir en México, es un costo neto del impuesto a pagar, un país de economía mixta y de sistema abierto deberá utilizar la política fiscal como un instrumento de mercado para la atracción de inversiones, el inversionista, además de estudiar factores de estabilidad política productividad, etc..., analizará el impuesto que pagará su inversión.

México deberá conscientizar⁶ la existencia de sistemas fiscales extranjeros, los cuales algunos serán más completos y severos en el cobro del impuesto y otros tenderán a facilitar al causante el no pago del impuesto o la procuración de la evasión fiscal

En los sistemas fiscales en los cuales el contribuyente se ve más gravado que en el sistema mexicano. México deberá procurar el acreditamiento de los impuestos que se paguen en el país extranjero o viceversa, el analizar convenios de coordinación en el control fiscal, etc...

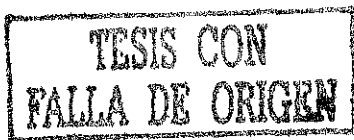
Algunos teóricos recomiendan que los países en vías de desarrollo,⁷ para captar a las sociedades transnacionales copien el sistema fiscal que tiene el país de origen de éstas, logrando así mediante el sistema del acreditamiento que la transnacional pague el impuesto en el país subdesarrollado y lo acredite en su totalidad en su país de origen, este planteamiento se verá criticado por aquellos teóricos que afirmen que las transnacionales de hecho no pagan todos sus impuestos en su país de origen, y que invertir en países extranjeros les permitirá evadir impuestos en su propio país, además debemos recordar que un sistema fiscal responderá al momento socioeconómico por el cual atraviesa un país, no podemos crear un sistema sofisticado⁸ de impuestos a un país pobre e ignorante, un país en vías de desarrollo [en este caso México] tendrá que sacrificar en la estructuración de un sistema fiscal el concepto de justificación fiscal en mayor medida que un sistema estructurado en un país desarrollado, ya que el primero necesitará una mayor captación de capital externo e inversión de sus nacionales que el país desarrollado.

5) Recordemos los conceptos de justicia fiscal expuestos en el capítulo I, equidad horizontal y equidad vertical.

6) Generalmente los países desarrollados tienen un sistema de renta más justo y desarrollado, países como Suecia, Alemania, etc...

7) Las naciones desarrolladas sufren problemas de defraudación frente a las empresas que son sus nacionales, esto en función a que no manifiestan la totalidad de los ingresos que tienen en el extranjero debido a que los países receptores del capital otorgan facilidades para la ELUSION FISCAL.

8) A juicio de la mayor parte de los críticos, el impuesto sobre la renta ocupa un lugar prominente entre la fuente de ingresos públicos debido a su incidencia relativamente segura, su relación directa con la capacidad de pago y la facilidad que proporciona para lograr una más equitativa



En la segunda situación, los países que tienen un sistema fiscal menos estructurado y costoso que el mexicano representarán para México una competencia directa en su inversión de capital, aquellos países que implementen estímulos fiscales, paraísos fiscales,⁹ facilidad en la evasión fiscal, etc. serán de grave importancia para el sistema fiscal mexicano, ya que este deberá analizarlos desde dos puntos de vista.:

- a) Como peligro de creación de fuga de capitales mexicanos para la inversión en estos países;
- b) Como competencia en la captación internacional de inversión.

3] Creación de Estímulos Fiscales y Regímenes Especiales de Tributación.

Lo anterior es una necesidad primordial para el desarrollo de la política-fiscal y económica de un país, ya que mediante estos factores el Estado podrá motivar la inversión o desarrollar áreas de empleo, etc...; el reflejo lo vemos en regímenes fiscales avanzados, como el norteamericano, inglés, alemán, etc., en los cuales se utiliza el elemento impositivo como una herramienta de incentivo a la inversión y desarrollo tecnológico; a manera de ejemplo podríamos enunciar las exenciones fiscales que se dan en los Estados Unidos sobre las inversiones en energéticos y desarrollo científico, incentivos que se dan en Inglaterra sobre exportaciones etc... yendo en contra de la finalidad primordial del ISR que es el gravar el incremento patrimonial del individuo medido en ingresos totales o sea, el buscar la REDISTRIBUCION DE LA RIQUEZA.

Bajo un sistema global perfecto no existirían distinciones en el gravámen ya que todos los ingresos serán gravados en su totalidad, no importando de donde provienen, es decir, se tendría una ley de ISR justa, ya que se gravaría sobre el incremento en el Patrimonio neto que tuvo la persona en un ejercicio fiscal, y no sobre ciertas áreas de riqueza del individuo.

El análisis propuesto se verá más acentuado en los países en vías de desarrollo, ya que para atraer inversiones sesacrificarán sistemas globales sobre la tasación de capital, viéndose obligados a ceder en sus disposiciones de redistribución de la riqueza para ver incrementada su posibilidad de crecimiento en la captación de inversión tanto nacional como extranjera.

redistribución de la riqueza. Pero su importante y acertada aplicación depende en alto grado de ciertas condiciones que es posible que no ocurran en las regiones o zonas subdesarrolladas. Entre tales condiciones figuran las siguientes: 1) Que todos los habitantes sepan leer y escribir. 2) Una razonablemente elevada capacidad en las artes de la contabilidad. 3) Buena disposición por parte de los contribuyentes para aceptar la imposición directa como una disciplina que se impongan ellos mismos. 4) Predominio de la vida urbana o al menos, de una vida agrícola que se base en el cambio de productos, y no la subsistencia con los del campo. y 5) Abundancia de capitales y ahorros. "Groves Finanzas Publicas pag 314

9) Se entiende por Paraíso fiscal: Todo Territorio o Nación que grava bajos impuestos, o en su caso ningún impuesto sobre los extranjeros. Como ejemplo se tiene a Liechtenstein y Andorra. Dictionary of Business and Economics Ammer Free Press New York 1977

Es por esto, aunado a una carencia de técnica legislativa¹⁰ que podemos afirmar que en México tenemos una ley del ISR de carácter semicedular, es decir, que en algunos casos se acumulará en su totalidad el ingreso del contribuyente y en otras situaciones no se tendrá un ingreso total gravable.

Esta afirmación la fundamentamos diciendo que en nuestro país se deforma el sistema global debido a que la ley del ISR permite:

- a) La no transparencia Fiscal.
- b) Sistema fraccionado de deducciones.
- c) Acto civil y Acto Mercantil.
- d) Ingresos Exentos (No acumulables).
- e) No acumulación de ingresos.
- f) Tasas fijas de impuesto.
- g) Regímenes especiales de tributación.
- h) Estimulos Fiscales.
- i) Diferenciación de sujetos en base a residencia.
- j) División del ingreso

a) TRANSPARENCIA FISCAL.

En la ley mexicana observamos que se contemplan diversos sujetos del pago del ISR dependiendo de la categoría jurídica en que se tipifiquen, se consideran a:

- Sociedades Mercantiles Residentes en el país
- Personas Físicas residentes en el país
- Personas Físicas y Morales residentes en el extranjero.

Esta tipificación de diversos sujetos será la primera fractura que tendrá una ley para tratar de crear un sistema global, ya que considera y da vigencia fiscal a las personas morales [en este caso a las sociedades mercantiles] en forma independiente de las personas físicas a quien en última instancia pertenece el patrimonio de las Morales.

Es en esta decisión en la que el legislador deberá optar por un Régimen de transparencia¹¹ fiscal referente a los ingresos que obtenga la persona moral frente a las personas que sean sus accionistas o socios, o bien que contemple a las personas morales como entidad gravables independientes.

Si el legislador opta por la primera proposición estará planteando como centro impositivo del ISR a la persona física, en el segundo supuesto Renta nos crea dos sujetos, las personas morales y las físicas, es decir, las morales pagarán un ISR definitivo y las personas físicas pagarán un impuesto por sus

10) Considero que existe en la ley vigente falta de uniformidad en la metodología, se establecen contribuyentes pobremente definidos, actividades que confunden, etc. (Ver el Capítulo VII de extranjería).

11) La mecánica de la transparencia fiscal se analiza en el capítulo V dentro de los ingresos denominados "No acumulables"



ingresos, independientes de los que la sociedad obtenga. Al hablar de transparencia fiscal se indica que las Personas Morales son meros entes patrimoniales subjetivos creados por el Derecho, que si bien tienen personalidad jurídica propia, estos deben de ser gravados con un ISR provisional, ya que el propietario en última instancia de la riqueza generada por la persona moral será una persona física, siendo que al buscar una redistribución de la riqueza en base al pago del ISR nos interesará gravar no a la persona moral, sino a sus socios personas físicas, no nos interesará gravar a la Mercantil S.A. sino a Juan Pérez socio de la Mercantil¹²

Nuestra legislación vigente tiene contemplado el concepto de transparencia fiscal en base a dos supuestos:

- a) Tratándose de Sociedades Mercantiles residentes en el país, planteándolo como optativo para el contribuyente persona física residente en México.
- b) En el caso de las personas Morales con fines No lucrativos estructurando transparencia fiscal [de hecho] obligatoria.

La no transparencia fiscal consiste en considerar a las personas morales como sujetos del ISR independientes y definitivos, gravando por separado a los accionistas por los dividendos que les distribuya la sociedad.

La legislación ha tomado esta doctrina como fundamento de la ley, siendo hasta 1979 que se introduce el concepto de transparencia fiscal optativo para las personas físicas accionistas de sociedades mercantiles.

b) SISTEMA FRACCIONADO DE DEDUCCIONES.

La Ley del ISR nos autoriza diversos tipos de deducciones dependiendo de la fuente de ingresos que se tenga, así observamos que en ocasiones se nos permite deducir la depreciación de un bien inmueble la que será permisible siempre y cuando la actividad sobre la cual provenga el ingreso esté relacionada con éste, por lo que si el inmueble no produce ingreso alguno [en forma directa o indirecta] no podrá ser objeto de depreciación.

Esto va en contra de una equidad impositiva, ya que los bienes demeritan su valor, produzcan o no ingresos. El causante podría utilizar dicha depreciación para un ingreso diverso, estando esto prohibido por nuestra actual ley del ISR.

Esta segmentación de deducciones en función a las actividades que producen el ingreso nos provoca una legislación cedular, ya que el legislador por medio de permitir mayores o menores deducciones podrá gravar más o en su caso incentivar al causante con menos pago del impuesto, creando una desproporción en la acumulación del ingreso acumulable anual, se habla de ingreso neto acumulable y no de ingreso bruto acumulable.

12) La implementación de la transparencia fiscal en México es de reciente creación para las sociedades mercantiles, siendo que para las sociedades civiles desde 1965 se contemplaba

Sumarizando diríamos, que si bien se debe gravar el incremento neto patrimonial del individuo en base a ingresos, se deberá cuantificar ese gravamen por deducciones reales totales que decremen el mencionado patrimonio gravable.

Al hablar de deducciones¹³ también debemos estar conscientes del problema que existe en todas las legislaciones del ISR a nivel mundial, problema que gira en torno a la desigualdad de deducciones que se implementan para el capital y el trabajo.

En el primer caso, las disposiciones del ISR nos dan deducciones como costo de depreciación pérdidas, etc..., en cambio en los ingresos relativos al trabajo, por regla general únicamente dan deducciones a los profesionistas independientes, y son deducciones al capital o inversión que éstos tuvieron que integrar para llevar a cabo sus actividades, siendo que a los trabajadores dependientes rara vez se les concede deducciones sobre los ingresos que perciban por la relación de un trabajo subordinado¹⁴

En nuestro país, esto se convierte en exageración, ya que los ingresos provenientes del trabajo subordinado únicamente tienen como deducciones autorizadas las mencionadas como generales, que son: Donativos, Gastos Funerarios, Gastos Médicos y el Salario Mínimo de la zona económica en donde reside el contribuyente.

El otorgar fuertes deducciones para sectores prioritarios de la economía Nacional, o bien por mera "justicia" fiscal, produce efectos negativos en el sistema global que quisiésemos integrar, ya que si bien se estaría hablando de una globalización de ingresos, debemos recordar que se habla de ingresos netos, o sea, después de deducciones, y si existen áreas económicas con beneficios de altas deducciones, tendremos que aceptar que estamos hablando de un sistema cedular en base a sus Ingresos Gravables.

A manera de ejemplo podríamos mencionar las deducciones que se otorgan a los ingresos de arrendamientos de inmuebles de personas físicas derivados de fuentes de ingreso de carácter civil, en lo que se otorga un 50% de deducción [de carácter opcional] sin demostración alguna del gasto, en cambio, si una persona física obtiene ingresos por arrendamiento de inmuebles pero de acto de naturaleza mercantil, ya no tendrá ese régimen opcional de la deducción que aplicó en el ejercicio fiscal.

c) ACTO CIVIL Y ACTO MERCANTIL.¹⁵

Nuestra ley en el Título IV nos produce un síntoma de ley cedular al establecer la diferencia entre acto mercantil y acto civil.

13) Por deducciones entendemos aquellas permitidas por la LISR del Título de las personas físicas residentes en el país

14) Al individuo no se le considera que sea susceptible de "depreciarse" o amortizarse, únicamente se le asignan cantidades mínimas de subsistencia —deducciones personales—.

15) La diferenciación entre acto civil y acto mercantil en nuestra ley provoca serias inequidades impositivas, olvidando el fin del objeto del impuesto, que consiste en gravar ingresos y no actividades, se busca gravar el incremento patrimonial, no la fuente del incremento.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

Este sistema consiste en que la ley considera que los actos provenientes de actividades empresariales producen "mayor" incremento patrimonial que los ingresos provenientes de actividades civiles: es decir, que si obtenemos un peso de ingreso por concepto de un acto mercantil, pagaremos mayor cantidad de ISR que si lo obtenemos de una actividad civil.

Lo anterior se observa al otorgar un Régimen de Deducciones diferentes en ambos casos, o sea, por ingresos provenientes de actos mercantiles o civiles siendo que el Régimen Civil tiene un gravámen tributario menor que el Mercantil, ya que se le permite mayores deducciones.

Ejemplo: Si se realiza una venta de bienes inmuebles por una persona física, si los ingresos son catalogados de naturaleza mercantil, tendrán un sistema de deducciones totalmente diferente a si esa venta se cataloga como civil, ya que en este último, se le permitirá al causante el optar por tres sistemas diferentes de deducciones, uso de tabla de amortización y acumulación del ingreso en un 20% únicamente.

d) INGRESOS EXENTOS (NO ACUMULABLES)

El implementador de un sistema del ISR global se enfrentará a dos importantes decisiones frente al concepto **Ingreso Gravable = Incremento Patrimonial del individuo**, estos consisten en:

- 1) Se aceptará la exención de ciertos tipos de ingresos.
- 2) Si se acepta la exención de ingresos, ¿se deberá "acumular" esta al ingreso total del contribuyente, aunque la porción exenta no se grave?

Al exentar ciertos ingresos el legislador pretende incentivar el sector económico sobre el cual recaerá el beneficio fiscal, así tendremos que el exentar los ingresos que obtenga el trabajador por concepto de previsión social se buscará el aliviar la carga fiscal a este grupo económico, o si se exentan los ingresos provenientes por la enajenación de acciones por estar en el Mercado Bursátil se buscará motivar la inversión en capital sobre este sector de partes sociales. Como resulta obvio la exención de ingresos provoca un desajuste directo en la finalidad primordial del ISR que sería la "Redistribución de la Riqueza", ya que afecta en forma directa el que una persona que recibe un ingreso exento se enriquezca más que el ingreso que perciba una persona que no se tipifique como exenta.

EJEMPLO:

El contribuyente "A" recibe un ingreso anual neto equivalente a \$ 4,000,000.00 por concepto de Derecho de Autor.

El contribuyente "B" recibe un ingreso neto equivalente a \$ 4,000,000.00 por concepto de Honorarios Profesionales.

ISR del Contribuyente A = 0

ISR del Contribuyente B = 2,200,000.00

Resulta que el contribuyente "A" al final de su ejercicio fiscal será \$ 2,200,000 más rico que el contribuyente "B" debido a la exención impositiva.

Ahora bien, si el legislador considera que por el momento socio-económico y político el país requiere de la reglamentación de ingresos exentos deberá tomar otra decisión, que consiste en:

¿Una vez exentos ciertos ingresos, se deberán acumular a la Base Gravable del Contribuyente para así incrementar su arancel impositivo aunque el ingreso exento no se grave?

El cuestionamiento anterior tiene relación directa con el concepto de tasa progresiva de la LISR, ya que esta tasa se irá incrementando según sea mayor el ingreso gravable del contribuyente.¹⁶

CASO A: Ingresos Exentos No acumulables

\$ 4,000,000.00	ISR a pagar = 0
\$ 401,600.00	ISR a pagar = \$ 86,157.00

CASO B: Ingresos Exentos Acumulables

\$ 4,000,000.00	ISR a pagar = 0
\$ 401,600.00	ISR a pagar = \$ 220,880.00

DIFERENCIA DE ISR A PAGAR: \$ 134,723.00

La diferencia expuesta consiste en que en el Caso "A" el contribuyente se tasará directamente en la tarifa del artículo 141 de la ley lo que representa un porcentaje del 21.45, únicamente acumulará los ingresos por honorarios profesionales.

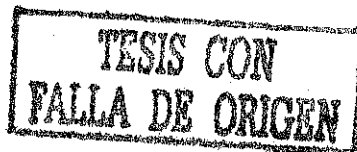
En el caso "B" el contribuyente tasará en la tarifa del artículo 141 con base impositiva sobre \$ 4,401,600.00 ya que acumulará los ingresos exentos con los gravables, tasando por lo tanto los gravables con una tarifa del 55%.

En nuestra legislación se optó por el sistema de que ingresos exentos son equivalentes a INGRESOS QUE NO SE ACUMULAN al ingreso global gravable, observándose esto en el artículo 141 de la LISR que nos dice: "Las personas Físicas calcularán su impuesto anual sumando, después de efectuar sus deducciones autorizadas por el Título, todos sus ingresos, salvo aquellos por lo que no se este obligado al pago del impuesto y por los que ya se pagó el impuesto definitivo....."

e] NO ACUMULACION DE INGRESOS.

Algunos teóricos expresan que es conveniente el estructurar una LISR con ciertos ingresos que si bien no deben ser considerados como exentos deberán

16) Recordemos el concepto de justicia fiscal frente a la equidad vertical, se interrumpe al no acumular los ingresos exentos con otros ingresos para efectos del arancel correspondiente, siendo obvio que la equidad horizontal se quebranta en el momento de implementar la exención de un ingreso.



tener incentivos de desgravación para motivar se invierta en las áreas promovidas. La ley mexicana adopta este criterio básicamente en tres de los capítulos del Título IV, que son¹⁷:

- 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 IX —De los Ingresos por Obtención de Premios.

En estos tratamientos se utiliza el sistema de gravar al ingreso global del contribuyente.

Lo anterior, al igual que en el caso de las exenciones, motiva al contribuyente en dos sentidos.

- La posibilidad de pagar una tasa impositiva fija [no progresiva]
- La no acumulación de otros ingresos del contribuyente.

El manejo de esta No Acumulación de Ingresos viene a irrumpir en la implementación de un sistema global, debido a que además de provocar la creación de una base gravable total menor, se tendrá que analizar la creación de una tarifa independiente y no acumulativa. yendo esto, como ya hemos indicado en repetidas ocasiones en contra de la debida "redistribución de la Riqueza que tan afanosamente buscaría un teórico de la ley del ISR global.

Con fundamento en lo dicho se puede afirmar que además de que nuestra ley es Semicedular, se tiene una serie subjetiva de tarifas y períodos de pago, ya que contaríamos con tarifas anuales, tarifas por ingreso bruto, tarifas progresivas, fijas, etc...

f) TASAS FIJAS DEL IMPUESTO

Existen en nuestra ley la diferenciación en el cobro del impuesto entre tres tipos de Ingresos:

- Los ingresos exentos, los cuales tendrían una aplicación fiscal equivalente a 0.
- Los ingresos que serán tasados en base a una tarifa progresiva.
- Los ingresos que serán tasados en función a una tarifa fija.

Esta creación de diversas formas de estructuración tarifaria trae consigo un sistema cedular [o en su caso semicedular], ya que infringe el principio de Unidad que tendría una ley global, el que consiste en:

"Todos los ingresos que incrementen al patrimonio de un individuo deberán ser acumulables y gravados en base a una sola tarifa".

17) Es importante el recordar que en el capítulo de ingresos se permite la Transparencia Fiscal (a opción del contribuyente) por lo que deberá acumular a los ingresos del ejercicio calendario los provenientes de dividendos por los que haya optado ejercer la Transparencia fiscal

Al contemplar la idea de diversas tarifas estamos aceptando el marco estructural del sistema Cedral, ya que según los tipos de fuente de donde provenga el ingreso será gravado por la ley impositiva.¹⁸

g] REGIMENES ESPECIALES DE TRIBUTACION

Por Regímenes Especiales de Tributación en nuestro país entendemos "Aquellos Contribuyentes que Tasaarán un Impuesto suplente al tipificado por la LISR, y que al adoptar éste se verán exceptuados del pago del ISR.

El aceptar dentro de un Marco Impositivo general de un país la estructuración de Regímenes Especiales de Tributación representa el acabar con un sistema impositivo equitativo, ya que automáticamente se verá privilegiada alguna actividad económica.

Naturalmente que estamos conscientes de la necesidad expresada por nuestros legisladores de la creación de Regímenes especiales, necesidad que se podría sintetizar en "Estámos estimulando un sector económico de nuestro país, el cual no se vería siquiera dentro del panorama de inversión si no se le desgrava en manera especial".²⁰

Lo anterior se tendrá que analizar frente a la creación de un régimen fiscal nacional justo, para valorar si vale la pena el sacrificarlo por la estructuración de regímenes especiales.

La Política Fiscal Mexicana se proyecta hacia un futuro de difícil solución en lo que se refiere a la eliminación de los Regímenes Fiscales Especiales, esto debido a que la demanda de capital es tan importante en nuestro país, obligando al Estado a ceder en su política fiscal en el renglón de Redistribución de la Riqueza y tendiendo a utilizar esta política hacia la motivación de atracción de inversiones, inversiones que procuran áreas de empleo y estabilidad económica a largo plazo.

En México curiosamente se han distinguido los Regímenes Especiales de Tributación como causales de los siguientes aspectos:

- 1] Motivación de la inversión
- 2] El área económica a tributar es de difícil cuantificación para las reglas de la LISR.
- 3] Se pretende mantener precios fijos sobre las áreas a tributar, subsidiando a estas actividades vía menor pago de ISR; identificando éstas con los servicios públicos prestados por los particulares.²¹

18) Se produce el mismo efecto de rompimiento de la justicia fiscal frente a los ingresos por los cuales se debe acumular y pagar una tarifa progresiva.

20) Se recomienda leer la exposición de motivos para las reformas a la ley de 1981, en las cuales se exponen los razonamientos de la creación de regímenes especiales de tributación.

21) Se habla de Precios Oficiales.



De las deformaciones que tiene nuestro vigente sistema fiscal quizás el aceptar a los RET sea la más grave y la más difícil de eliminar, ya que estos regímenes se dan sobre las áreas económicas más importantes para el país, provocando su eliminación una parálisis económica de reflejo inmediato.

Además de analizar el efecto de la Redistribución de la Riqueza frente a los beneficios económicos para el país que traería consigo un RET, debemos cuantificar los efectos en el funcionamiento de estos:

- a) El rompimiento en la cadena federal tributaria.
- b) El impuesto que debe pagar el accionista de una sociedad que tenga Régimen Especial.

En el inciso 'a' nos referimos al impacto que tiene el crear a un causante privilegiado dentro de la esfera de un universo fiscal, es decir, frente a el ISR y los demás impuestos federales, ya que al no obligar al pago del ISR en igual forma que los demás contribuyentes, el beneficiado con un RET puede iniciar una serie de defraudaciones fiscales, ya por el bajo impuesto sobre el que tributa, ya por las menores obligaciones fiscales a que está expuesto, viendo reflejado este síntoma en los últimos años sobre regímenes como son el de las ganaderas, constructoras, ejidatarios, etc..., los cuales venden facturas "Hechizas" para que contribuyentes sujetos a la LISR tengan mayores deducciones.

Con lo que respecta al inciso 'b' podemos afirmar que en la LISR existe una laguna de fondo relativa a cómo van a tributar los accionistas que reciban ingresos provenientes de Sociedades sujetas a Regímenes Especiales; siendo que el régimen es sobre la actividad de la Sociedad y no sobre los dividendos que ésta genere.

h) ESTIMULOS FISCALES.

Los estímulos fiscales como su nombre lo indica,²² son aquellos que tienen como finalidad el motivar la inversión en ciertas áreas de la economía que el Ejecutivo considera primordiales para el país.

A diferencia de los RET, los contribuyentes acreedores a estímulos fiscales están sujetos al régimen de la LISR, pero el ISR que les corresponda pagar se verá disminuido por el estímulo fiscal correspondiente.

Los estímulos fiscales afectan al sistema global de Renta en igual forma que los RET, o sea, afectan el concepto de Redistribución de la Riqueza.

22) En el periodo del Presidente: Luis Echeverría se empezó a utilizar como política federal impositiva la integración de estímulos fiscales en la actualidad el contribuyente se ve ante un sistema confuso de estímulos emitidos por la Federación ya que estos se implementan via decretos o convenios, teniendo el contribuyente que estar actualizado para poder aprovechar los estímulos fiscales a que tenga derecho.

I] DIFERENCIACION DE SUJETOS EN BASE A RESIDENCIA.

El ISR al pretender gravar el Incremento Patrimonial del contribuyente se enfrenta a un problema de peculiar solución, de ¿Cómo va a gravar a los extranjeros que perciben ingresos en nuestro país?

Este supuesto tiene tres aspectos de difícil solución:

- Administración del Impuesto.
- Doble imposición.
- Justicia Fiscal.

*Administración del Impuesto*²³

Al extranjero que percibe ingresos en el país (o de fuente ubicada en el país) no se le puede dar una estructura jurídica del ISR en igualdad a la nacional, ya que el control del pago del impuesto y que los ingresos que percibiese el extranjero es muy difícil si no imposible el que lo ejerza la Autoridad Hacendaria, siendo que no tendría competencia jurídica para el ejercicio de sus facultades de control y coerción jurídica para exigir el cumplimiento de la obligación fiscal, nos enfascaríamos en un problema de conflicto de leyes, del ámbito jurídico en tiempo y espacio de la ley nacional frente al país de origen del extranjero.

Al extranjero se le pretenderá cobrar en forma que él no tuviese que hacer un pago anual autodeterminable, sino que el nacional que le pague será el responsable de retener el impuesto, o sea le obligará a realizar un pago definitivo por cada actividad que realice, etc...

Doble imposición

El ISR tiene como objetivo principal el cobro del impuesto sobre el ingreso total que obtenga el sujeto, independientemente del país que dio origen al ingreso.

Este planteamiento no se puede aplicar a los extranjeros, siendo que también en su país de origen se les pretenderá gravar con un ISR similar.

Es por esto que algunos países como México han optado por gravar los ingresos del extranjero que perciba únicamente de fuente nacional, no aplicando a los residentes en el extranjero el sistema de acumulación mundial de ingresos.

Justicia fiscal

Cualquier sistema impositivo que implemente el ISR tendrá como limitante a establecer una justicia fiscal nacional el concepto de extranjería, ya que por

23) Administración del Impuesto - Se habla de que el regimen impositivo a los extranjeros debe ser diferente al de los nacionales debido —entre otros importantes factores— a que no se pueden aplicar las mismas medidas de control y cohesión impositivas por el hecho de tener su residencia en un ambito espacial diferente al mexicano

los factores analizados, así como por muchos más (competencia internacional, paraísos fiscales, etc...) no podrá dar el mismo tratamiento a los nacionales que a los extranjeros, en cualquier sistema de ISR se observará esta alteración, favoreciendo a un sector, ya a los nacionales o bien a los extranjeros.

En México, el legislador optó por dar un tratamiento preferencial²⁴ en el pago de los impuestos a los extranjeros, irrumpiendo esto con el supuesto sistema global mexicano y con la justicia fiscal, yéndose nuestra ley a la adopción de una segmentación no solo en función al extranjero, sino en relación a la "residencia en el extranjero gravará como nacional.

j) DIVISION DEL INGRESO

Uno de los conceptos más controvertidos en los diversos sistemas de ISR en el mundo es el de Patrimonio Familiar frente a Patrimonio Individual.

¿Qué es lo que deberá entender una LISR por Incremento Patrimonial, el ingreso que percibe el individuo o el que percibe la familia del mismo?

Algunas legislaciones optan por el gravámen sobre el Patrimonio Familiar, opción que podrá ayudar o perjudicar al contribuyente ya que si éste tiene una familia sobre la cual pueda distribuir la carga tributaria podrá pagar menos impuesto porque la acumulación de éste en forma segmentada tendrá un menor impacto sobre la tarifa progresiva de Renta; también lo puede perjudicar en aquellos casos en que los miembros de la familia obtengan ingresos similares o mayores a los del contribuyente, en este caso, en lugar de disminuir su carga impositiva la incrementará.

El optar por el régimen de Patrimonio Familiar es criticado por aquellos que piensan que los solteros o personas que no tengan familia pagarán un mayor impuesto que los que distribuyan el impuesto en su familia, esta crítica se ve contrapuesta por aquellos que aceptan que si bien el soltero pagará mas impuesto, éste ve incrementado su patrimonio en cada ejercicio fiscal en mayor proporción que el casado, ya que el primero no tendrá los mismos gastos que el sustentador de una familia.

El aceptar un régimen Patrimonial igual al ingreso total familiar se diferencia del Patrimonio Individual en que en el primero se tasaré el ingreso sumando todos los ingresos de los integrantes de la familia, en el segundo se gravará en forma individual cada ingreso.

Ejemplo: La Familia Pérez está integrada por los esposos y cinco hijos (son menores de edad); el Sr. Pérez obtiene ingresos anuales por un total de \$ 800,000.00, la Sra. obtiene ingresos por \$ 200,000.00 y los hijos no obtienen ingreso alguno, ¿Cuál será su base gravable?

24) Se habla de que es preferencial debido a las alternativas que tiene el residente en el extranjero para gravar en el ISR mexicano, además de que tiene la opción de gravar como nacional (si establece una persona moral residente en el país), tendrá diversas ventajas fiscales sobre la base gravable determinada para el pago de su impuesto, bases como las de inmuebles, arrendamiento, etc. Ver capítulo VII de esta obra.



En el sistema de Patrimonio Familiar se cobrará un ISR en una Base Global Gravable de la Familia Pérez de \$ 1'000,000.00 afectando la progresividad de la tarifa la cantidad de individuos que integren la familia (7).

Es un sistema de Patrimonio Individual se gravará a la familia Pérez por sus integrantes en forma independiente, teniendo Base Gravable cada integrante que perciba el ingreso:

Sr. Pérez	Base Gravable	\$ 800,000.00
Sra. Pérez	Base Gravable	\$ 200,000.00

En la legislación vigente, los capítulos I y II del Título IV de la ley prohíben la segmentación de ingreso a otro patrimonio que no sea el que lo percibe, en los capítulos III al X²⁵ si se permite la segmentación en varios patrimonios sobre un solo ingreso.

La legislación mexicana opta por un sistema mixto, para ciertos tipos de ingresos se puede usar Patrimonio Individual y para ciertos ingresos al Patrimonio Familiar.

2) IMPUESTO DIRECTO O INDIRECTO

El estudio y análisis del concepto de impuestos directos o indirectos tradicionalmente ha sido realizado por la Economía.²⁶

El fundamento sobre el cual gira el concepto de la clasificación de impuestos en directos o indirectos es la incidencia²⁷ del impuesto, a la Economía le interesará estudiar sobre quién recae el impuesto, a quién va a disminuir en su poder económico o en su caso, en que grado se va a afectar la distribución de la riqueza.

Ahora bien, creo interesante el investigar si para efectos del Derecho tiene importancia el concepto de impuestos directos e indirectos, y si para los juristas éste tendrá un significado diferente.

25) Se dice en la LISR que los ingresos por salarios y por honorarios son de quien presta el servicio o trabajo dependiente.

Groves en su libro de Finanzas Públicas nos dice: "Un grave problema para todo impuesto progresivo es la tentación de dividir la base. Una manera fácil de lograrlo consiste, a veces, en atribuir a la esposa o a otros miembros de la familia parte de los ingresos que corresponden a uno..." pág. 295-296.

26) La Economía se ha encargado del estudio de los impuestos directos e indirectos a través de una de sus ramas que es la Hacienda Pública.

27) Existen diversos conceptos y terminos de impuestos directos, entre otros tenemos: "Considero que el impuesto directo es aquel que no es repercutible, y el indirecto aquel que lo es." Margain Manatou Introducción al Derecho Tributario Mexicano Pág 89

"Los impuestos directos se suelen definir como los impuestos que recaen directamente sobre el contribuyente" Samuelson Pag. 184



Concepto Económico

Desde el análisis económico surgen tres teorías fundamentales para la clasificación y definición de si un impuesto es directo o indirecto, las que son:

- 1] Traslación ²⁸ del impuesto
- 2] Momento económico
- 3] Deducciones en el impuesto.

En la primera teoría se nos dice que los impuestos directos²⁹ serán aquellos que pague el sujeto que percibe el ingreso o que tiene la posesión o disfrute de la riqueza, en tanto los indirectos son aquellos sobre los cuales el que percibe el ingreso puede efectuar la traslación del impuesto hacia el sujeto consumidor o usuario al bien.

En esta clasificación impositiva, se hace una generalización de los impuestos directos o indirectos simplemente en la disponibilidad o facultad de la traslación, el ISR, predial, etc..., serán impuestos directos, en tanto que el IVA, adquisición de bienes inmuebles, Traslación de Dominio (en el D.F.) serán impuestos indirectos, ya porque jurídicamente se traslade el impuesto o porque el sujeto de plano es el consumidor

La segunda teoría³⁰ nos dice que si bien el interés en el estudio económico de la clasificación de los impuestos directos o indirectos se basa en saber quién paga realmente el impuesto, esta incidencia será determinada por el momento económico sobre el cual se está aplicando el impuesto, siendo secundario si jurídicamente se permite la traslación del impuesto o no.

En esta teoría se nos habla de que no podemos generalizar en la clasificación propuesta, sino que cada impuesto deberá ser analizado según la actividad o ingreso sobre el que se cubre en función al momento económico en que se desarrolle; todo impuesto en principio podrá ser directo o indirecto, siempre y cuando el mismo pueda ser trasladado o no.

28) Traslación lo entendemos como el costo impositivo que puede ser repercutido sobre el sujeto que adquiere un bien o servicio. En ocasiones se confunde con impuestos de carácter regresivo.

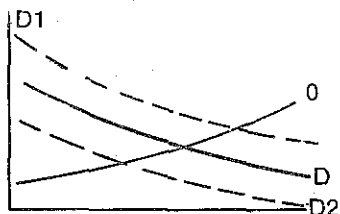
29) Esta teoría es considerada como la clásica dentro de los aspectos económicos. La corriente moderna respaldada por tratadistas como Einaudi, Sommers, Gianini, etc... considera "que es inexacto que en la actualidad haya impuestos que no sean repercutibles, pues todos los gravámenes pueden ser repercutibles por el contribuyente: que lo correcto es considerar como impuestos directos aquellos que gravan los rendimientos y como indirectos los que gravan los consumos" Margain Manatou. Pág. 90.

30) Entendemos por incidencia del impuesto: "Los economistas tienen pues, que estudiar sobre quien repercute finalmente el impuesto, es decir, como se reparte en último término la carga del impuesto, qué efectos produce sobre los precios de los bienes de consumo, sobre los precios de los factores, sobre la distribución de los recursos, sobre el esfuerzo personal y sobre la composición de la producción y el consumo. El problema de la incidencia de los impuestos no tiene nada de sencillo y su resolución exige el uso de las técnicas avanzadas de la economía" Samuelson Pág. 195.



Con lo anterior diremos que el ISR podrá ser un impuesto directo o indirecto ya que si la Economía de un país propicia la traslación de impuesto, el sujeto que percibe el ingreso lo trasladará.

En efecto, en nuestro país existen diversas áreas económicas tan necesarias que el ISR es trasladado al consumidor, si bien no en forma expresa, si en el precio del producto.



El impuesto será directo o indirecto en función a la curva de oferta y demanda del bien o servicio que se trate, si la oferta es excesiva, el oferente observará mayor parte del impuesto, si la demanda es excesiva dicho impuesto será pagado por el demandante.

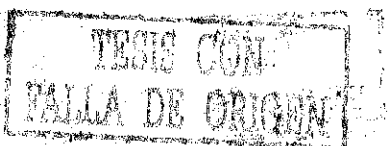
En el caso D^1 , el oferente podrá incluir en el precio del producto el Impuesto Sobre la Renta que le corresponda, en el caso D^2 , el oferente deberá observar el ISR correspondiente y quizás los posibles impuestos al consumo para así poder salir de la mercancía.

En el mercado mexicano esta teoría se aplica casi a la perfección, ya que observamos que en las áreas en donde se requiere en exceso de alguna actividad económica y no existe suficiente capacidad para cubrirla el consumidor absorberá el ISR del vendedor; en ocasiones llega a ser tan apremiante y necesario el bien a la actividad, que el estado absorbe el impuesto que pagaría el supuesto productor o el consumidor, absorción que hará vía subsidios o exención de impuestos.

A manera de ejemplo podemos enumerar el ISR que se paga por servicios personales subordinados, el cual podrá o no ser trasladado según sea el trabajo desempeñado. Si se habla de un trabajador de tipo medio, o sea de una secretaria o algún auxiliar de contador, el salario que le pague será integrado al trabajador debiendo pagar éste el ISR, es un impuesto directo, pero si hablamos de un alto ejecutivo, el cual es de un rango salarial muy alto en función de su necesidad y escasez, la empresa que lo contrate absorberá el ISR que le correspondería; en el primer caso el trabajador dirá: quiero ganar \$ 12,000.00, y posteriormente verá decrementado este ingreso por el ISR que le retiene el patrón, en el segundo caso el ejecutivo dirá, yo quiero ganar \$ 100,000.00 netos, libres de ISR, a lo que la empresa tendrá que pagarle \$ 140,000.00 o \$ 150,000.00 para que el señor obtenga los \$ 100,000.00 libres de ISR, esto sucede única y exclusivamente debido a la ley de oferta y demanda.

En la tercera teoría el estudioso se inclina a la clasificación de impuestos directos o indirectos en función a si se admiten deducciones o no para el pago del impuesto, se fundamenta en relación a la complejidad de los impuestos, si gravan sobre un bruto del valor del bien o actividad o si se habla de deducciones y se paga sobre un neto.

En esta teoría no importa la incidencia del impuesto, sino la estructura del impuesto en relación a la administración del mismo.



Es de vital importancia entender la relación económica del concepto de impuestos directos e indirectos frente a los efectos jurídicos que éste tendrá. La relación radica en el artículo 31 fracc. IV de la Constitución en la que nos dice "que es obligación de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos de la Federación, como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.", relacionando el concepto de directo o indirecto frente al de equidad y proporcionalidad. Para el Derecho no podrá ser relevante si un impuesto incide sobre el consumidor o el vendedor, si se puede trasladar o no, sino que le interesará determinar sobre quién "incide" jurídicamente, es decir, quién será el sujeto jurídico del impuesto, y no el económico.

Será para el legislador importante el conocer los efectos económicos sobre de quién recaerá el impuesto, pero para el jurista será importante el determinar la relación de equidad y proporcionalidad frente al sujeto jurídico, y no frente al pagador real.

Con lo anterior queremos explicar que el abogado al estudiar si un impuesto es equitativo y proporcional analizará al sujeto que podrá tener el interés jurídico del impuesto, y no al sujeto económico sobre quien incide el pago. Esto se explica claramente con la Ley del IVA, en la cual se nos habla del sujeto de impuesto y de que éste lo puede trasladar.

Desde el punto de vista económico el sujeto será el vendedor, es sobre el que recae la obligación tributaria y sería el único que podría alegar una desproporción e inequidad del impuesto, y no el consumidor, sobre el cual recae "económicamente" el impuesto.

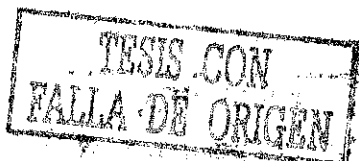
Para efectos jurídicos no existirá tal diferenciación de impuestos directos o indirectos, sino que la relación en lugar de ser sobre la incidencia de la traslación versará sobre el sujeto obligado a la Ley Impositiva.

En el ejemplo expuesto del IVA, la única forma en que el sujeto económico consumidor podría verse afectado en su interés jurídico, sería el que se tuviese dos sujetos: el consumidor como obligado primario y el vendedor como retenedor.

Para el Derecho será interesante el analizar si un impuesto es directo o no, siempre y cuando el sujeto jurídico se tipifique en la traslación para así analizarla frente a la equidad y proporcionalidad.

En nuestro país el concepto jurídico de impuestos directos e indirectos se ha estudiado en base al concepto económico, situación que creo errónea ya que

31) Para el jurista será siempre importante el aspecto del interés jurídico del sujeto, al legislador le interesará saber sobre quién incide el impuesto y al contribuyente interesará saber si es equitativo y proporcional conforme a lo establecido en el artículo 31 fracción IV de la Constitución, pudiendo ser la clasificación de impuestos directos e indirectos útil para aclarar situaciones sobre la proporcionalidad y la equidad.



para efectos del Derecho se debe analizar, como ya indiqué en base al sujeto jurídico.

Siguiendo el criterio anterior, para el Derecho la incidencia de "sobre quien recae el impuesto" es importante siempre y cuando se analice la relación de sujeto jurídico frente a la proporcionalidad y equidad del impuesto, ya que no podríamos hablar de que un impuesto que económicamente es indirecto y que jurídicamente el pagador es sujeto directo se podría analizar como anticonstitucional por parte del consumidor.

La Ley del ISR Mexicana para efectos jurídicos será un impuesto directo en función a que el sujeto jurídico es el que percibe el ingreso, el que obtiene el incremento patrimonial.

3] Determinable y Autodeterminable.

Al estudiar un sistema tributario nacional se deben analizar diversos factores de los impuestos, entre otros:

- Estructura tributaria nacional.
- Política de Ingresos.
- Política de Egresos.
- Administración Tributaria.³²
- Etc.

En México el concepto de administración tributaria desgraciadamente ha sido olvidado, es hasta el periodo del ex-presidente Lic. Luis Echeverría que se inicia a tomar conciencia de la importancia de la administración aplicada a los tributos.

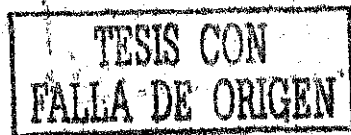
El estudioso de esta técnica deberá considerar lo importante que resulta el que el contribuyente asimile, capte el impuesto a que está obligado a pagar, que analice las consecuencias tanto del cumplimiento del pago como las de la evasión del impuesto.

Observamos que en muchas ocasiones se tienen impuestos importantes que la gente evade por desconocimiento, por fastidio o por simple descuido de las autoridades administrativas.

32) La administración tributaria tiene relación directa con los principios de Adam Smith establecidos sobre las características del impuesto, la relación existe en la determinación de que el cobro de los impuestos debe ser razonablemente bajo frente al impuesto recaudado.

Se ponen en juego las teorías de la administración privada frente a la pública, siendo que lo que debe buscar el fisco es la maximización de la eficiencia en el cobro de los impuestos, el como vender la idea al contribuyente de que el impuesto se debe pagar, que es malo el evadirlo, etc...

La técnica de la administración tributaria en nuestro país ha sido olvidada, no existen tratados sobre esta materia, siendo que es tan importante como el establecimiento del impuesto mismo.



Como ya se dijo en capítulos anteriores,³³ el sistema tributario de una nación será el reflejo inmediato de su evolución económico-social, el implementador de un impuesto deberá conscientizar en la gama infinita de factores que influyen en el pago de los impuestos, deberá asimilar la posición de "ser contribuyente" para así analizar los problemas que éste tiene para el pago del impuesto.

Existen dos técnicas en la estructura de un impuesto que van a afectar radicalmente el pago y administración del mismo, el legislador las deberá utilizar según sea el tipo de gravamen a implementar, y son:

- a) Impuesto Autodeterminable.
- b) Impuesto Determinable.

a) Impuesto Autodeterminable.

Este método de administración impositiva consiste en permitir (u obligar) al contribuyente a que determine su Base Gravable y por lo tanto el impuesto que le corresponde pagar.

Mediante esta técnica, el contribuyente tendrá la libertad de elaborar su propia declaración impositiva, determinando las deducciones que le corresponden, la tarifa sobre la cual deberá pagar, su acreditamiento, etc..

El contribuyente será el interpretador de la ley para efectos del pago del impuesto.

b) Impuesto Determinable.

Por impuesto determinable entendemos aquel gravamen que la autoridad será la encargada de indicar al contribuyente cuanto debe de pagar de impuesto. La autoridad asignará el impuesto a pagar en base a la ley, pero sin la participación declarativa del contribuyente.

33) El legislador deberá conscientizar en la realidad sociológica del contribuyente, su situación económica, cultural, etc... al respecto nos dice Fernando Sainz de Bujanda: "...El análisis teórico del comportamiento del contribuyente puede hacerse desde variadísimos puntos de vista. No deja de ser significativo que algún estudio reciente se refiera, en su propio título, al "mosaico de ciencia de la conducta humana". De lo que se trata es, ni más ni menos, que de ofrecer una explicación, lógicamente coherente, de la actuación humana, de sus causas y de sus efectos, y, paralelamente, de las modalidades con que se exteriorizan las decisiones íntimas de los sujetos. Para que el análisis sea científicamente correcto se considera, por lo general, una sola motivación y se dan por inexistentes las restantes, ofreciéndose, de ese modo, diversos planteamientos, que arrancan de cada una de esas singulares motivaciones y con los que se aspira a elaborar cuerpos autónomos de doctrina, que si bien no dan razón del fenómeno real de la conducta en su integridad, aspiran al menos, a explicarlo como si estuviera animado por impulsos de un solo tipo. Con este artificio se alejan del razonamiento cualesquiera elementos que, por ser ajenos al tipo de planteamiento adoptado, pudieran perturbarlo...." La Educación Tributaria. Revista Del Tribunal Fiscal. Tercer Numero Extraordinario. Memorias de las Conferencias Sustentadas con Motivo del XXX Aniversario de la Promulgación de la Ley De Justicia Fiscal. México.

Como nos podemos percatar, en la primera técnica se convierte al contribuyente en agente activo del tributo, se le asignan responsabilidades en la realización impositiva, deberá actualizar su base gravable según la ley que se trate, el contribuyente es el obligado a realizar bajo estricto derecho su declaración impositiva, en caso de no hacerlo se hará acreedor a las sanciones que establezca la legislación; en la segunda técnica el contribuyente se convierte en un agente pasivo del tributo, su única obligación será el pagar el impuesto que le corresponda enterar según lo establecido por la administración tributaria pública.

Dentro de las principales ventajas de un sistema autodeterminable se tendrán.³⁴

- Disminución de costo para la recolección del impuesto.
- Mayor conciencia del contribuyente sobre el impuesto a pagar.
- Actualización periódica en la valuación por parte del contribuyente de los impuestos a pagar.
- Asignación de medios de control tributario vía asignación de auditorías.
- Disminución de la corrupción.
- Disminución del poder asignado a las autoridades administrativas e incremento en las facultades de las autoridades fiscalizadoras.

Por consiguiente, las principales Desventajas de una técnica autodeterminable serán:

- Elusión fiscal debido a declaraciones presentadas fuera de lo estipulado en la ley.
- Fraudes porque el contribuyente tiene la facilidad de autodeterminarse el impuesto a pagar.
- La no presentación de declaraciones por ignorancia jurídica.
- etc.

El sistema determinable tratará de evitar estos abusos de los impuestos autodeterminables, en esta técnica no se le otorga al contribuyente la facultad —para otros obligación— de autodeterminar cuanto le correspondería pagar de impuesto, el estado lo determina por el contribuyente.

Las principales Desventajas de este sistema serán:

- Alto costo en la implementación del equipo administrativo que se requiere para asignar el impuesto correspondiente a cada contribuyente.
- Provoca la corrupción ya que se deja en la misma autoridad la facultad de fijar el impuesto y cobrarlo.
- Altos costos para lograr actualizar los impuestos asignados a cada contribuyente.

Existe una técnica que se ha dado por llamarla "Pagadora", que es aquella en la cual se obliga al pagador del ingreso a determinar el impuesto que le corresponde pagar al contribuyente y enterarlo a cuenta de él.

Es importante el diferenciar esta técnica de la llamada "retención" del impuesto; en la pagadora el sujeto será el recipiente del ingreso, pero el pagador le

asignará el impuesto que le corresponda pagar en forma definitiva, en el caso de la retención, ésta puede ser en forma definitiva o no, únicamente se obligará al pagador del ingreso a retener una cantidad de impuesto y enterarla a nombre del contribuyente.

Lo importante es que estemos conscientes que lo que se persigue con la aplicación de la administración tributaria es el buscar la maximización en la eficiencia del cobro de los impuestos, para algunos tipos de gravámenes se hablará de que lo más conveniente es un sistema determinable (generalmente se dice de los impuestos prediales), para otros un sistema autodeterminable (se dice de los impuestos sobre la renta) y para otros de los sistemas de la pagadora (generalmente se aplican a impuestos sobre el consumo).

El legislador deberá analizar los factores existentes en el país para implementar la técnica recaudatoria que considere más conveniente, tendrá que analizar si se tiene cultura, ética impositiva, estudiará la imagen que tenga el contribuyente sobre los impuestos, sus actitudes frente a la defraudación, aspectos religiosos, psicológicos, etc..

En un país como México, el impacto de un sistema autodeterminable es totalmente diferente al implantado en base determinable; el mexicano no tiene conciencia del pago del impuesto, no identifica el pagarlo o no con la moral social, es, en general, un pueblo que carece de una estructura educacional sólida y que por lo tanto le será difícil comprender los impuestos.

Es por estos y muchos otros factores que el legislador deberá estudiar cuidadosamente que sistema aplicar, el dejar un sistema autodeterminable abierto, para una sociedad como la mexicana representará un medio de gran defraudación fiscal, por el contrario, un sistema impositivo en base a un impuesto determinable sería catastrófico debido a la gran población económica del país, se tendrían costos de cobro impositivos muy altos, se tendría corrupción en las autoridades que fijarían el impuesto, etc..

—La Ley Del ISR en México.

Nuestra legislación vigente contempla una ley con sistema mezclado, es decir, se tiene en la ley los tres métodos expuestos, el autodeterminable, el determinable y el pagador.

Esto lo vemos en la forma en que el ISR se paga, a manera de ejemplo tendremos:

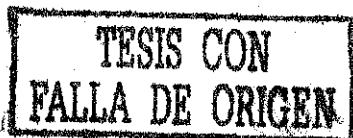
Autodeterminable: Declaración anual de: —Sociedades Mercantiles
—Personas Físicas.

Determinable: Estimativa de Ingresos Art.- 62

Pagador: Ingresos por Intereses.

Ingresos por salarios (menor de \$300,000)

Residentes en el Extranjero.



*"plus ibi boni menores valent, quam alibi
bonae leges"*

Tácito sobre los hábitos de vida tan austeros de los bárbaros.

CAPITULO IV

- 1) Obligación Fiscal
- 2) Acto Civil y Acto Mercantil
- 3) Estricto VS. General

ANEXO I: Utilidades a los trabajadores

1] OBLIGACION FISCAL¹

La obligación fiscal que emana de nuestro sistema tributario, la debemos entender como un conjunto de disposiciones legales a las que está obligado un sujeto.

La obligación-fiscal la identificamos tanto con el pago del impuesto como con todas aquellas disposiciones que van paralelamente a ser objeto de su cumplimiento, no sólo el cumplimiento del impuesto es una obligación fiscal, sino también todos aquellos requisitos y disposiciones a cumplir que van con el pago del impuesto.

OBLIGACION FISCAL	}	<ul style="list-style-type: none">—Pago del impuesto [Hecho Imponible]—Obligaciones contables—Comprobación del pago—Pagos provisionales—Emisión de facturas—etc...
-------------------	---	---

Algunos autores nos hablan de que la obligación fiscal se divide en primaria² y secundaria, primaria será el Hecho Imponible, secundaria serán todas aquellas disposiciones paralelas al pago del impuesto, como Registros Contables, Declaraciones, etc...

En lo personal difiero un tanto de dicha clasificación, ya que llamar obligación primaria al pago del impuesto nos está contemplando el que el impuesto es lo principal, el objeto mismo de la ley; siendo que en ciertas leyes tributarias el:

1) "La obligación Tributaria es el vínculo jurídico en virtud el cual un sujeto (deudor), debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley." Foruege. págs. 352.

"En la obligación tributaria se encuentran fundamentalmente dos elementos característicos: El sujeto (sujeto activo o acreedor y sujeto pasivo o deudor) y el objeto...., Foruege. pág. 361.

"La obligación tributaria es el vínculo jurídico en virtud del cual el estado denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie" Margain Manatou. pág. 253.

2) "Para Rubino se entiende por presupuesto de hecho el conjunto de elementos necesarios para la producción de un efecto o de un núcleo de efectos, y en materia tributaria Hensei ha escrito que el conjunto de presupuestos abstractos contenidos en las normas de derecho tributario material de cuya concreta existencia (realización del presupuesto de hecho) derivan determinadas consecuencias jurídicas. El presupuesto de hecho del impuesto es, por decirlo así, la imagen abstracta del concreto estado de cosas. Sólo la realización de los hechos o acontecimientos concretos de la vida jurídica o económica que puedan subsumirse bajo las normas que determinan los presupuestos crea relaciones obligatorias de naturaleza impositiva y sólo entonces surge la pretensión por parte del Estado.

Como lo veremos más adelante —afirma De la Garza— existen diversas categorías de relaciones tributarias. Empero, una de ellas, la que tiene por contenido la prestación tributaria, recibe el nombre de principal o sustantiva. Al presupuesto de hecho configurado en las normas tributarias en forma abstracta e hipotética se le ha denominado Hecho Imponible De La Garza. pág. 405.

- 1] Sujeto de la obligación fiscal no está obligado al pago del impuesto.
- 2] La obligación fiscal no se extingue con el simple pago.

En la primera afirmación hablamos de la legislación tributaria que obliga al cumplimiento de disposiciones fiscales sin que el sujeto esté contemplado como causante obligado al pago del impuesto [sujeto exento], aún más, en nuestra ley de Renta se habla de "No contribuyentes" [personas morales con fines no lucrativos], que deberán cumplir con obligaciones fiscales.

Estos sujetos no "objeto" del pago del impuesto han venido a ser obligados fiscales por meras razones de administración fiscal³, de control tributario, produciéndose técnicas de cobro como:

- 1] Sujetos retenedores⁴
- 2] Sujetos con responsabilidad objetiva
- 3] Sujetos en transparencia fiscal
- 4] Otros.

Lo que la Ley con estas obligaciones trata de crear es el que se cumpla con la cadena fiscal, el evitar evasión fiscal por estar exento frente a otros contribuyentes u otros impuestos.

Al hablar de que la obligación fiscal no se extingue con el simple pago lo entendemos de la lectura del CFF en coordinación con la LISR, el RLISR y el Derecho Común.

El CFF nos enumera una serie de modalidades por medio de las cuales se extingue la obligación fiscal, las que son:

- 1] Pago⁵
- 2] Compensación
- 3] Condonación
- 4] Prescripción
- 5] Caducidad
- 6] Sentencia de Nulidad
- 7] Cumplimiento del artículo 84-A

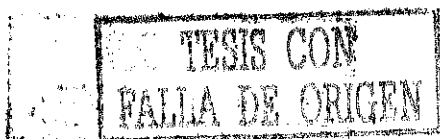
3) Son métodos que utiliza el administrador fiscal para controlar en mayor forma el pago del impuesto, así como para abaratar la recolección impositiva por medio de imponer la obligación a otros sujetos de retener o enterar el impuesto que corresponde a terceros.

4) El C.F.F. nos dice que sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al fisco Federal. Art. 13.

"Son responsables solidariamente:

- I. Quiénes en los términos de las leyes estén obligados al pago de la misma prestación fiscal.
- II. Quiénes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria;
- III. Los copropietarios, los coposedores o los participantes en derechos mancomunados, respecto de los créditos fiscales derivados del bien o derecho en común y hasta el monto del valor de éste. Por el excedente de los créditos fiscales cada uno quedará obligado en la proporción que le corresponda en el bien o derecho mancomunado.
- IV. Las personas a quienes se imponga la obligación de retener o recaudar créditos fiscales a cargo de terceros." art. 14 CFF.

5) Se equipara el concepto de pago con el de extinción de la obligación fiscal.



Estas formas de extinción deben ir aunadas a los requisitos generales de las obligaciones fiscales los cuales se ven resumidos en el art. 84-A, obligaciones contables, de registro, de declaración etc...

Para efectos de la LISR nosotros podemos tener pagado el impuesto, y no extinguir la obligación fiscal si:

- 1] No podemos comprobar el pago
- 2] No podemos comprobar las deducciones
- 3] No están registradas las operaciones en la Contabilidad conforme al Derecho
- 4] No se tienen las Declaraciones comprobatorias
- 5] etc...

Un contribuyente debe estudiar las obligaciones a que está sujeto para efectos de la LISR en su conjunto, no puede pagar el impuesto aislado de las obligaciones generales ya que este pago no será suficiente para extinguir la obligación del contribuyente frente a las Autoridades Hacendarias.

—Obligación Fiscal de los Contribuyentes de la LISR

La Ley establece en conjunto con otras Disposiciones Fiscales una serie de obligaciones del contribuyente paralelas a el pago del ISR.

Las obligaciones a que están sujetas las personas físicas son complejas y dependen de diversos supuestos:

- A] Que el contribuyente sea residente en el extranjero⁶
- B] Que el contribuyente sea residente en el país

Ambos tipos de sujetos estarán obligados a las disposiciones generales que al efecto marca el Código Fiscal de la Federación y que son las enumeradas por los artículos 84-A, 93, 95, 96, etc...

Aunadas a estas obligaciones el contribuyente se ve obligado a cumplir con diversas disposiciones emanadas de la LISR y del RLISR, dependiendo el número y grado de responsabilidad del tipo de causante ya enunciado.

A] *Contribuyente residente en el extranjero*

El contribuyente residente en el extranjero estará obligado a:

- Pago del impuesto [en forma directa o vía que le retenga el impuesto el nacional pagador]
- Si tiene Representante en el país deberá cumplir los requisitos siguientes [art. 150, 151 y 157]:

I. Que sea residente en el país y conserve en el mismo, a disposición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, durante cinco años contados a partir de la fecha en que realice el pago del impuesto por cuenta del contribuyente la documentación comprobatoria relacionada con dicho pago.

6) La obligación fiscal que se establece a los extranjeros en la LISR es mucho menor, en términos cualitativos y cuantitativo a que a los sujetos residentes en el país.



II. Que garantice el interés fiscal en los términos que al efecto señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante disposiciones de carácter general.

El representante a que se refiere este artículo dará aviso de su designación a las autoridades fiscales junto con la primera declaración de su representado.

B) Si el contribuyente es residente en el país.

Las personas físicas residentes en el país tendrán mayor o menor número de obligaciones fiscales dependiendo de la actividad que origine el ingreso; así vemos que algunas actividades se ven severamente legisladas por una mayor estructura de obligaciones fiscales paralelas al pago del ISR que otras.

Analizando el tipo de obligaciones a que está sujeto el contribuyente podemos dividir dos grandes grupos por actividades, para después formar diversos subgrupos en base a la diferenciación de obligaciones a cumplir.

La primera segmentación por actividades⁷ será en base a:

1) Acto Civil

2) Acto Mercantil

Si el acto es civil, por regla general se verá menos obligado a cumplir disposiciones fiscales referentes a Contabilidad y Registros, viceversa, si es actividad mercantil estará sujeto a un Régimen obligacionario mayor. [Ver esquema 1].

Todas las personas físicas residentes en el país están sujetas a la obligación general [independiente de la actividad que desarrollen] que a continuación se enumera:

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

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

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

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

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

7) Lo identificamos con el concepto de Cédulas que se venía utilizando hasta 1965. identificación en cuanto a obligaciones y deducciones, ya que las bases gravables resultantes del ejercicio de ambas actividades deberá acumularse en la declaración anual

ESQUEMA I

I. Las comerciales que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y no están comprendidas en las fracciones siguientes:

II. Las industriales entendidas como la extracción conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.

III. Las agrícolas que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos incluyendo los forestales, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

IV. Las ganaderas que son las consistentes en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

V. Las de pesca que son las de captura y extracción de toda clase de especies marinas y de agua dulce y la primera enajenación de esos productos que no hayan sido objeto de transformación industrial.

Actos Empresariales
[Mercantiles]

—De los ingresos por salario y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.

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

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

Actos Civiles

—De los ingresos por enajenación de bienes.

—De los ingresos por adquisición de bienes.

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

—De los ingresos por intereses.

—De los ingresos por obtención de premios.

—De los demás ingresos que obtengan las personas físicas.

OBLIGACIONES FISCALES⁸
EN FUNCIÓN A LA
ACTIVIDAD

Cuando el contribuyente no presente declaración anual⁹ estando obligado a ello se aplicará este precepto como si la hubiera presentado sin ingresos.

Esta obligación que tiene el contribuyente de demostrar sus gastos e inversiones en la actualidad ha sido menospreciado por el contribuyente general, alegando que:

8) Las actividades civiles se reglamentan en los capítulos I, II, III, IV, V, VII, VIII y IX del Título IV de la LISR; las actividades empresariales se legislan en el capítulo VI del mismo Título IV.

9) Recuérdese la formalidad de la firma en los documentos presentados para efectos legales.

- 1) Es imposible el que Hacienda compruebe dichos gastos, ya que el contribuyente no está obligado a inventarios [salvo en el caso de las empresas]
- 2) Que existen varios tipos de inversión a los cuales el contribuyente permanece "anónimo" o al portador.
- 3) Que pueden poner ingresos en prestanombres.
- 4) Que no se llevan las cuentas bancarias en forma congruente para que Hacienda no pudiese entender el ingreso omitido.
- 5) Que se dan formas sencillas para justificar los ingresos, formas como: Recibí los ingresos de una herencia, me los regaló mi padre, etc...
- 6) Otros razonamientos.

Lo anterior refleja la idea que tiene el contribuyente de:¹⁰

- a) Autoridad Fiscal
- b) Impuestos.

En lo referente a la Autoridad Fiscal¹¹ el mexicano ha perdido el miedo a la Autoridad, en la práctica vemos miles de razonamientos por los cuales el contribuyente justifica la evasión fiscal, entre otros:

- Se arregla con una dádiva
- ¿Quién va a cerrar las puertas de la prisión para los evasores fiscales, si todos evaden?
- ¿Dime, cuántos contribuyentes están en la cárcel por evasión fiscal?
- Con qué autoridad moral nos van a cobrar impuestos si las autoridades se los roban.
- etc...

Al hablar de impuestos nos referimos al bajo conocimiento que tiene la masa de contribuyentes del esquema impositivo nacional, poca gente lo conoce, en ocasiones observamos que los profesionistas de las áreas afines al conocimiento tributario carecen de conocimientos generales del mismo.

Lo anterior aunado de plano a la mala fé de algunos contribuyentes provoca una evasión fiscal en el pago del ISR, evasión que puede ser tipificada como delito y por lo tanto tener las consecuencias de pena corporal.

Es por esto que el contribuyente de NINGUNA manera debe menospreciar la obligación que comentamos ya que la SHCP quizás de hecho no pueda comprobar en su totalidad los ingresos que fueron omitidos en la declaración.

10) Los mecanismos de defensa que utiliza el defraudador (o en su caso el no pagador de impuestos) tiene una infinidad de imaginación, recomendándose la lectura del libro de Armando Giorgetti. La evasión Tributaria. 1961 Buenos Aires.

11) La autoridad fiscal en muchas ocasiones en nuestro país es confundida con el político, siendo que no existe relación entre uno y otro concepto, la autoridad fiscal es parte de la administración pública, no del sector político que instituye al ejecutivo o legislativo, en nuestro país prevalece la idea desgraciadamente— de que los políticos son los que cobran los impuestos.

pero podrá probar una conducta que se tipifique como delito y por lo tanto tener consecuencias fatales para el contribuyente.

Nuestro sistema fiscal ha avanzado día a día¹², es más complejo y justo debiéndose evitar los pensamientos tan simplistas de evasión contemplados, ya no podemos pensar en los llamados "pronósticos fiscales", la autoridad tiene una facultad coactiva poco utilizada hasta la fecha, pero que tiende a su mayor uso, que es la pena carcelaria.

Si bien la fracción IV del artículo 75 nos dice que: "Las discrepancias que resulten de la aplicación de este precepto, no serán consideradas como constitutivas del delito de defraudación fiscal".

Debemos contemplar que la diferencia en los ingresos no será objeto de defraudación pero si las medidas tendientes a lograr la disminución del pago del impuesto.

A] Actividades Empresariales

Los contribuyentes sujetos a este régimen de la LISR tendrán que cumplir con el mayor número de obligaciones que establece el título IV para las personas físicas.

La aseveración anterior se fundamenta en que las personas físicas que realicen actos empresariales tendrán que cumplir con todas las obligaciones de las sociedades mercantiles más algunas disposiciones de las personas físicas.

Las obligaciones de los contribuyentes del capítulo VI del Título IV de la Ley se dividen en dos tipos de sujetos:

- a) Contribuyentes
- b) Contribuyentes menores¹³

a) Contribuyentes

Los contribuyentes (mayores) están sujetos a las obligaciones de:

- 1) Pago del Impuesto [Acumulación del ingreso neto con lo estipulado en el art. 141 de la Ley]
- 2) Pagos provisionales

12) Algunos tratadistas, en términos de broma nos dicen que el mexicano juega a los Pronósticos fiscales debido a que si no paga impuestos, y no los localiza la autoridad fiscal, ya obtuvieron el premio que sería el no pago del impuesto, si la autoridad los localiza, el costo serán los recargos y sanciones.

En alguna ocasión un Argentino me comentó que en su país el evadir impuestos es un deporte, a lo que le contesté que —desgraciadamente— el evadir impuestos en nuestro país es un Honor.

13) Recuérdese que al hablar de obligaciones fiscales de la contabilidad se deben incluir las obligaciones del C.C.o y de la LGSM.



3) Llevar registros contables consistentes en:

—Según Código Fiscal¹⁴

- 1) Obligaciones del causante de llevar libros contables.- art. 95
- 2) Infracciones Contables.- art. 37, 38, 42, 83, 87
- 3) Delitos Fiscales.- art. 43, 43 Bis, 44, 44-A, 45, 65, 66, 71, 72, 73, 75, 76, 78, 79, 83, 88
- 4) Auditoría Contable.- art. 85
- 5) Caducidad.- art. 88, 168
- 6) Prescripción.- art. 32, 33, 43 Bis, 168

—Según Código de Comercio

El Código de Comercio instituye como obligación de los comerciantes el llevar un registro contable de todas sus actividades, así nos dice en su artículo 16: "Todos los comerciantes, por el hecho de serlo, están obligados":

I. A la publicación, por medio de la prensa, de la calidad mercantil con sus circunstancias esenciales, y, en su oportunidad, de las modificaciones que se adopten;

II. A la inscripción en el registro público de comercio, de los documentos cuyo tenor y autenticidad deben hacerse notorios;

III. A mantener un sistema contable conforme al artículo 33;

IV. A la conservación de la correspondencia que tenga relación con el giro del comerciante.

Por lo tanto, en base al artículo 16, fracción III, observamos que todos los comerciantes están obligados a llevar registros contables.

Se obliga a los comerciantes (art. 33) a llevar un "Sistema de Contabilidad Adeucado", dándole libertad de selección siempre y cuando cumpla con los siguientes requisitos:

a) Permitirá identificar las operaciones individuales y sus características, así como conectar dichas operaciones individuales con los documentos comprobatorios originales de las mismas;

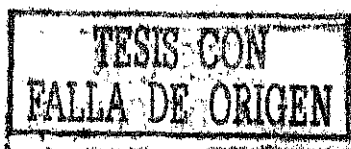
b) Permitirá seguir la huella desde las operaciones individuales a las acumulaciones que den como resultado las cifras finales de las cuentas y viceversa;

c) Permitirá preparación de los estados que se incluyan en la información financiera del negocio;

d) Permitirá conectar y seguir la huella entre las cifras de dichos estados, las acumulaciones de las cuentas y las operaciones individuales;

e) Incluirá los sistemas de control y verificación internos necesarios para impedir la omisión del registro de operaciones, para asegurar la corrección del registro contable y para asegurar la corrección de las cifras resultantes.

14) El Código Fiscal establece obligaciones de carácter general que el contribuyente de Renta debe respetar, como son: Tiempo de realizar los registros contables (60 días), tiempo de guardar documentación etc...



Como el lector podrá observar, en la legislación vigente del C. Co. no se obliga al comerciante a seguir el ciclo contable clásico de Libro Diario, Mayor y Balance, ya que el comerciante puede optar por el sistema contable que crea conveniente, siempre y cuando cumpla los requisitos mencionados.

Curiosamente el legislador contempla dos libros contables como obligatorios, olvidando la flexibilidad de sistemas contables, libros que son: Mayor y Actas¹⁴.

En el libro mayor se nos obliga a "Anotar", como mínimo y por lo menos una vez al mes, los nombres o designaciones de las cuentas de la contabilidad, su saldo al final del período del registro inmediato anterior, el total del movimiento de cargo o crédito a cada cuenta en el período de su saldo final. Podrán llevarse mayores particulares por oficinas, segmentos de actividad o cualquier otra clasificación, pero en todos los casos deberá existir un mayor general en que se concentren todas las actividades.

En los artículos 42, 43 y 44 del C. Co se nos habla de:

—Prohibición de pesquisa de oficio por tribunal ni autoridad alguna para inquirir si los comerciantes llevan o no el sistema de contabilidad a que se refiere el Código.

—Privacidad del Contenido de los Libros.

—Obligación de presentar los libros siempre y cuando la persona a quien pertenezca tenga interés o responsabilidad en el asunto en que proceda la exhibición, siendo la presentación en el lugar en que habitualmente se guarden los libros o registros.

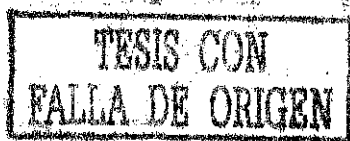
La legislación mercantil nos obliga a guardar los libros, registros y documentos del negocio por un mínimo de diez años, yendo esto en contradicción de lo establecido por CFF de que debemos guardar dichos registros por el término de cinco años.

Al respecto cabe hacer la aclaración de que en realidad el CFF puede ser más exigente en cuanto a la obligación temporal de mantener los registros contables ya que si bien son 5 años como obligación de mantener los libros y registros contables, éstos inician su obligación a partir del día siguiente en que el registro termina su relación fiscal.

Ejemplo: Un bien sujeto a depreciación deberá iniciar la vigencia de 5 años¹⁵ de conservación de su registro a partir del día siguiente en que termina su depreciación fiscal.

El C. Co únicamente nos impone una sanción directa en relación al mal manejo del sistema contable, ésta sanción consiste en multa de no menos 25,000.00 pesos, que no excederá del cinco por ciento de su capital, pudiendo

15) Normalmente se piensa que la documentación contable y fiscal se debe guardar durante cinco años, pero se debe conscientizar que la prescripción y la caducidad son términos diferentes, la prescripción - A PARTIR DE LA FECHA EN QUE EL CREDITO O EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA PUDIERON SER LEGALMENTE EXIGIDOS inicia a correr, sujeta a interrupción en cambio la caducidad inicia l Del día siguiente a aquél en que se hubiera



las autoridades correspondientes ordenar su traducción al castellano por cuenta del comerciante, la sanción se impone en los casos en que el comerciante infrinja la disposición de que los libros contables deberán ser llevados en castellano. Indirectamente tendremos diversas sanciones por no llevar registros contables acordes a la legislación, sanciones como presunción de fraude, aspectos de prueba en el proceso mercantil, etc...¹⁶

El Código de Comercio señala la función probatoria de la contabilidad siendo esta utilizada en dos formas: 1] Comunicación y 2] Exhibición.

La comunicación consiste en la entrega o reconocimiento general de los libros, cartas, cuentas y documentos de los comerciantes en los casos de sucesión universal, liquidación de la compañía, dirección o gestión comercial por cuenta de otro o de quiebra.

Por exhibición sólo podrá decretarse a instancia de parte cuando la persona a quien pertenecía tenga interés o responsabilidad con el asunto de que proceda la exhibición.

4] Llevar los libros¹⁷ de contabilidad y registros que señale esta Ley y su Reglamento. Cuando se realicen operaciones en moneda extranjera, deberán registrarse al tipo de cambio oficial vigente en la fecha que se concierten.

Los contribuyentes residentes en el país que tengan establecimientos en el extranjero, para los efectos del cumplimiento de las obligaciones a que se refiere esta fracción y la III y VI de este artículo, respecto de dichos establecimientos, podrán hacerlo de acuerdo con lo previsto en el artículo 59 de esta la LISR.

presentado los avisos, manifestaciones o declaraciones, inclusive las complementarias, o en su defecto a partir del día siguiente a aquél en que hubiese vencido el plazo establecido por las disposiciones fiscales para presentar dichos avisos, manifestaciones o declaraciones.:

II. Del día siguiente en que se produjo el hecho generador del crédito fiscal, si no existiera obligación de presentar declaraciones manifestaciones o avisos, y

III. Del día siguiente al que se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales, pero si la infracción fuere de carácter continuo el término correrá a partir del día siguiente al en que hubiere cesado.

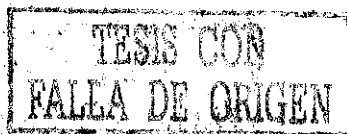
Las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para investigar hechos constitutivos de delito en materia fiscal, no se extinguirán conforme a este artículo.

Ejercidas las facultades y notificada en tiempo la resolución, si ésta quedare sin efectos como consecuencia de un medio de defensa legal, el término de extinción de la resolución que ponga fin a la controversia.

Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se resumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho.

16) Como el lector puede observar, las sanciones impuestas por el C.Co son relativamente simples, salvo: Presunción de Fraude y la Prueba como elemento importante en la contabilidad sobre materia litigiosa.

17) Se refiere en principio a: Diario, Mayor e inventarios y Balances, aunque éstos conceptos se reformaron por aquellos registros que permitan presentar la información financiera de la empresa, etc... ver reformas al C.Co. y LGSM en 1981.



5] Expedir documentación que acredite los ingresos por actividades empresariales, la cual deberá reunir los requisitos que señale el Reglamento de esta Ley.

6] Valuar sus inventarios por cualquiera de los siguientes métodos:

- a] Costos identificados
- b] Costos promedios
- c] Primeras entradas primeras salidas
- d] Últimas entradas primeras salidas
- e] Detallistas

Una vez que el contribuyente adopte uno de estos métodos, sólo podrá variarlo en los términos del artículo 60 de la LISR.

7] Llevar los procedimientos de control de inventarios que determine el Reglamento de la LISR.

8] Conservar los libros, registros y demás documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las obligaciones fiscales, de conformidad con lo previsto por el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación.

9] Formular un estado de posición financiera y levantar inventario de existencia al 31 de diciembre de cada año, de acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas.

Cuando el contribuyente deje de realizar actividades empresariales, deberá formular un estado de posición financiera a la fecha en que ocurra esta circunstancia y garantizar el interés fiscal a la fecha en que deba presentar el aviso del registro federal de contribuyentes.

10] Presentar junto con la declaración anual un ejemplar de la declaración¹⁸ del ejercicio del impuesto al valor agregado.

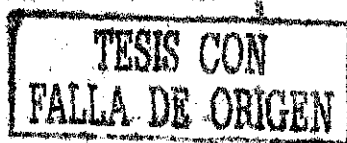
11] Registrarse en el Registro Federal de Contribuyentes.

b) *Contribuyentes menores*¹⁸

Se entiende por contribuyente menor a aquéllos que en el año de calendario anterior obtengan ingresos de los señalados en este Capítulo, que no excedan de \$ 1,500,000.00. No podrán considerarse contribuyentes menores quienes en el año de calendario anterior obtuvieron más del 25% de los ingresos a que se refiere este Capítulo por concepto de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación, distribución, u otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles.

Únicamente podrán ser consideradas contribuyentes menores por el año en que inicien la realización de actividades empresariales, las personas que en

18) Se recomienda estudiar el capítulo VI de ésta obra, (inciso 1) sobre los actos empresariales y en especial el estudio hecho sobre lo inequitativo que resultan los contribuyentes menores en la LISR frente a otros contribuyentes y lo necesario de su régimen para el funcionamiento de la administración fiscal.



dicho año obtengan ingresos de los señalados en el capítulo VI que no excedan de \$ 1,500.000.00, o bien, que cuando realicen operaciones por un período menor de 12 meses, si dividido el monto de sus ingresos entre el número de días que comprenda el período y multiplicado por 365, el resultado fuere inferior a la cantidad citada.

Los contribuyentes menores tendrán diversas obligaciones fiscales dependiendo de:

- Si tienen cuota fija¹⁹
- Si tienen régimen general

-Cuota Fija

Por cuota fija entendemos el convenio que hace la Autoridad Estatal que administra el ISR de los contribuyentes menores con el contribuyente a efectos de establecer un ingreso promedio anual que se le asigna al contribuyente en forma presuncional, a lo que el contribuyente deberá pagar el ISR correspondiente, a cambio de esta cuota de ingresos el contribuyente no estará obligado a:

- Presentar declaraciones
- Llevar registros contables
- Podrá variar sus ingresos al año en un 20% en mayor o menor cantidad de la cuota asignada, pagando el mismo impuesto.

La cuota fija ha sido criticada por las Autoridades Federales, alegando que el contribuyente no estará exento de llevar registros contables por medio de un convenio que celebra con una Autoridad Local, que la obligación es de carácter de una Ley Federal y que por lo tanto las Autoridades Locales no están facultadas a eximir al contribuyente ya que no está en su esfera de facultades. Al respecto el TFF ha definido la naturaleza de los convenios de cuota fija, diciendo:²⁰

CONVENIOS A CUOTAS FIJAS CELEBRADOS CON PARTICULARES.
No es posible fincar diferencias, cuando se tienen celebrados y se cumplen en sus términos. Los particulares que celebran con el Fisco convenios a cuota fija para cubrir gravámenes, aunque se denominen "resoluciones a cuota fija", se liberan del pago de los mismos, cumpliendo con las obligaciones descritas en ellos siendo improcedente fincar diferencias por los períodos que abarcan dichos convenios, pues ello implicaría revocar una resolución favorable a un particular sin haberse promovido su nulidad ante el Tribunal Fiscal.

¹⁹ Cuota fija significa el celebrar un convenio con la autoridad fiscal (en este caso con la autoridad estatal) para efectos del pago del impuesto sobre la renta de los contribuyentes menores, convenio que consiste en que el contribuyente menor no lleve registros contables a cambio de pagar una cuota estimada de impuesto sobre ingresos presuntivamente obtenidos por el contribuyente en un ejercicio fiscal, ingresos que pueden variar en un 20% más o menos de la cuota establecida.

²⁰ Consideramos que en realidad los estados han cometido abusos y arbitrariedades en cuanto al manejo de la administración del ISR de los contribuyentes menores, proponemos éste sea administrado por la Federación.

Revisión.- RESOLUCION DEL 24 DE ABRIL DE 1973. JUICIO 22/73/5672/71.
R.T.F. Segundo Trimestre de 1973.- pág. 57.

CONVENIOS A CUOTA FIJA, QUEDAN SIN EFECTO CUANDO LOS INGRESOS SON SUPERIORES EN UN 20% AL ESTIMADO.- En los términos del artículo 36 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los convenios denominados a cuota fija no constituyen una resolución favorable al particular, dado que los mismos están sujetos a la condicionalidad de no obtener ingresos brutos superiores a un 20% de aquél que sirvió de base para determinar el monto de la cuota fija.

Revisión 424/77. Juicio 9532/76. Resolución de fecha de 20 de septiembre de 1978.

R.T.F. Agosto 1978 - Julio 1979.- pág. 415

CONVENIOS A CUOTA FIJA. QUEDAN SIN EFECTO CUANDO LOS INGRESOS SON SUPERIORES EN UN 20% AL ESTIMADO.- Los llamados convenios a cuota fija no constituyen finiquito ni comprometen las facultades de revisión y control que tienen las autoridades fiscales para modificar las bases de las liquidaciones e impuestos establecidos a cargo de los contribuyentes, mientras no caduquen las facultades del Fisco. El artículo 83 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles establece la condición de las estimaciones mientras los ingresos brutos percibido en un ejercicio no exceden del 20% al estimado.

Revisión 320/78/5193/77. Resolución de fecha de 23 de marzo de 1979.
R.T.F. Agosto de 1979.- pág. 207.

-Régimen General

Los contribuyentes menores que no tengan cuota fija tendrán que:

- I. Estar inscritos en el registro federal de contribuyentes.
- II. Llevar los registros simplificados de sus operaciones que determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público
- III. Expedir la documentación que determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando así los soliciten las personas que les efectúen pagos por actividades empresariales.
- IV. Efectuar pagos bimestrales del impuesto, mismos que tendrán el carácter de definitivos, los cuales deberán hacerse dentro del bimestre al cual correspondan, ante las oficinas autorizadas, conforme la cuota que determinen las autoridades fiscales.
- V. Conservar los registros y documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las obligaciones fiscales, conforme a lo previsto por el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación.

Los copropietarios que realicen actividades empresariales y las personas que participen de la utilidad de una asociación en participación, podrán considerarse contribuyentes menores, siempre que no realicen otras actividades empresa-

riales y el total de ingresos obtenidos en la negociación durante el año de calendario no exceda de \$ 1,500,000.00.

Las sucesiones no se considerarán contribuyentes menores, salvo que se trate de sucesiones de éstos y siempre que se cumpla con lo dispuesto en la LISR.

B] Obligación de las Personas Físicas que celebran actos civiles.²¹

En las actividades civiles que realiza el contribuyente la ley es más flexible en cuanto a las obligaciones fiscales, pudiendo distinguir entre aquellas actividades en las que no se tiene obligación fiscal alguna (como el caso de los intereses), aquellos en los que únicamente se les exige las obligaciones generales de la ley y el CFF, ya que el pagador del ingreso debe enterar el pago del impuesto del contribuyente (como en la prestación de un servicio personal subordinado) y aquellos en los que se tiene que llevar registros contables (como los profesionistas independientes).

Las actividades que tienen relativamente pocas obligaciones fiscales —aparte de las ya enumeradas de carácter general del CFF— se encuentran reglamentadas en los capítulos V y X del Título IV:

1] Adquisición de Bienes (Capítulo V.)

- Pago del impuesto provisional.
- Pago del impuesto anual.
- Demostrar y conservar las deducciones del artículo 108
- Practicar avalúo por persona autorizada de la SHCP.

2] Dividendos (Capítulo VII.)

Generalmente el obligado a retener en la Sociedad Mercantil que paga el dividendo salvo el caso de transparencia fiscal en el que se obliga en los términos del artículo 124. (Ver págs. 186 y 191).

3] Intereses (Capítulo VIII.)

Por regla general no tiene más que la obligación del pago del ISR vía retención, salvo el caso de la opción de la tarifa del pago provisional del 15% en la que se obliga al contribuyente en los términos del art. 128. (Ver págs. 192 a 194.)

4] Premios Rifas (Capítulo IX.)

Únicamente tiene la obligación de pagar vía que le retenga el impuesto el pagador del premio. (Ver págs. 195 a 196.)

5] Otros Ingresos (Capítulo X.)

Los contribuyentes que obtengan periódicamente ingresos de los señalados en este Capítulo, cubrirán como pago provisional a cuenta del impuesto anual, el 20% del ingreso percibido, sin deducción alguna. El pago provisional se hará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas dentro de los 15 días siguientes a la obtención del ingreso.

Los contribuyentes que obtengan periódicamente ingresos de los señalados en este Capítulo, efectuarán pagos provisionales a cuenta del impuesto anual, a más tardar el día 15 o al siguiente día hábil de los meses de mayo, septiembre, y enero del siguiente año, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas.

El pago provisional se calculará aplicando el 20% a los ingresos del cuatrimestre anterior, sin deducción alguna.

Tratándose de los ingresos a que se refiere la fracción X del artículo 133 se estará a lo previsto en el Título III de la Ley, para efectos de los pagos provisionales.

c) Obligaciones Fiscales de los que paguen el Ingreso al Contribuyente.²²

La LISR obliga en diversos capítulos a personas físicas o morales —ya sean contribuyentes del ISR o no— a retener el impuesto que corresponde al contribuyente que los enajenó o prestó en servicio.

Esta retención se obliga en los capítulos.²³

CAPITULO I:

Art. 83: Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo, tendrán las siguientes obligaciones.

- I. Efectuar las retenciones señaladas en el artículo 80.
- II. Calcular el impuesto anual de las personas que les hubieren prestado servicios subordinados, en los términos del artículo 81.
- III. Proporcionar a las personas que les hubieran prestado servicios personales subordinados, constancias de remuneraciones cubiertas y de retenciones efectuadas en el año de calendario de que se trate.

21) Como lo podrá observar el lector más adelante, las obligaciones fiscales de las actividades civiles son mucho más sencillas que las de las actividades mercantiles.

22) Debemos recordar el artículo 14 del CFF que nos habla de los sujetos que son "RESPONSABLES SOLIDARIAMENTE".

23) Únicamente se estudian a los retenedores sobre sujetos residentes en el país. Debemos recordar que para los sujetos residentes en el extranjero también se establecen reglas de retención, las cuales se estudian en el capítulo VII de esta obra.



OBLIGACION FISCAL POR INGRESOS PROVENIENTES DE:

ENAJENACION DE BIENES

Los contribuyentes que obtengan ingresos por enajenación de inmuebles, efectuarán pago provisional por cada operación, aplicando la tarifa del artículo 141 de esta ley al 20% de la ganancia y el resultado lo multiplicarán por 5, determinado así el monto de dicho pago provisional.

En las operaciones consignadas en escrituras públicas, el pago provisional se hará mediante declaración, a más tardar dentro del mes siguiente a la fecha en que se firme la escritura o minuta. Los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y lo entenderán en las oficinas autorizadas.

Tratándose de la enajenación de otros bienes, el pago provisional será igual al 20% del monto total de la operación, que será retenido por el adquirente. El adquirente podrá efectuar una retención menor, cuando cumpla con los requisitos que señala el Reglamento de esta Ley.

El retenedor dará al enajenante constancia de la retención y éste acompañará una copia de la misma al presentar su declaración anual. No se efectuará la retención cuando se trate de bienes muebles diversos de títulos valor o de partes sociales, cuando el monto de la operación sea menor a diez veces el salario mínimo general, elevado al año, de la zona económica a que corresponda el Distrito Federal.

Las personas morales a que se refiere el Título III de esta Ley, que enajenen bienes, efectuarán pagos provisionales por cuenta de sus integrantes en los términos de este artículo.

USO O GOCE DE BIENES INMUEBLES

Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Capítulo, además de efectuar los pagos de impuesto, tendrán las siguientes obligaciones:

I. Solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes.

II. Llevar los libros y registros conforme a lo que señale el Reglamento de esta Ley cuando obtengan ingresos superiores a trecientos mil pesos, por los conceptos a que se refiere este Capítulo, en el año de calendario anterior. Salvo que opten por la deducción de 50% a que se refiere el artículo 90 de esta Ley.

III. Expedir recibos por las contraprestaciones recibidas, que deberán reunir los requisitos que fije el Reglamento de esta Ley.

IV. Presentar declaraciones provisionales y anual en los términos de esta Ley.

Cuando los ingresos a que se refiere este Capítulo, sean percibidos a través de operaciones de fideicomiso, será la institución fiduciaria quien lleve los libros, expida los recibos y efectúe los pagos provisionales.

Las personas a las que correspondan los rendimientos deberán solicitar a la institución fiduciaria la constancia a que se refiere el último párrafo del artículo anterior, la que deberán acompañar a su declaración anual.

DE LOS INGRESOS POR SALARIOS Y EN GENERAL POR LA PRESTACION DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO.

- I. Solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes y proporcionar su clave de registro al empleador.
 - II. Solicitar las constancias a que se refiere la fracción III del artículo 83 y proporcionárselas al empleador dentro del mes siguiente a aquél en que se inicie la prestación del servicio, o en su caso, al empleador que vaya a efectuar el cálculo del impuesto definitivo o acompañárselas a su declaración anual. No se solicitará la constancia al empleador que haga la liquidación del año.
 - III. Presentar declaración anual en los siguientes casos:
 - a) Cuando obtengan ingresos distintos de los señalados en este Capítulo, salvo lo dispuesto en el artículo 128 de esta Ley.
 - b) Cuando obtengan ingresos anuales superiores a trescientos mil pesos por los conceptos a que se refiere este Capítulo.
 - c) Cuando dejen de prestar servicios a más tardar el 31 de diciembre del año de que se trate o cuando a dicha fecha se presten servicios a dos o más empleadores.
 - d) Cuando obtengan ingresos, por los conceptos a que se refiere este Capítulo, de fuente de riqueza ubicada en el extranjero o provenientes de personas no obligadas a efectuar las retenciones del artículo 80 de esta Ley.
- Los subordinados a personas no obligadas a efectuar la retención de conformidad con el párrafo final del artículo 83 y los que obtengan ingresos provenientes del extranjero, calcularán su pago provisional en los términos del artículo 80, enterándolo bimestralmente.

DE LOS INGRESOS POR HONORARIOS Y EN GENERAL POR LA PRESTACION DE UN SERVICIO PERSONAL INDEPENDIENTE.

- Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Capítulo, además de efectuar los pagos de este impuesto, tendrán las siguientes obligaciones:
- I. Solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes.
 - II. Llevar los libros y registros conforme a lo que señale el Reglamento de esta Ley.
 - III. Expedir recibos por los honorarios obtenidos, que deberán reunir los requisitos que fije el Reglamento de esta Ley.
 - IV. Presentar declaraciones provisionales y anual, en los términos de esta Ley.
- Quienes obtengan en forma esporádica ingresos de los señalados en este Capítulo, deducirán en su declaración anual únicamente los gastos directamente relacionados a cuenta del impuesto anual, el 20% de los honorarios percibidos sin deducción alguna. El pago provisional se hará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas dentro de los 15 días siguientes a la obtención del ingreso. Estos contribuyentes quedan relevados de la obligación de llevar libros y registros así como de presentar declaraciones provisionales.

Las constancias deberán proporcionarse a más tardar en el mes de marzo de cada año. En los casos de retiro del trabajador se proporcionarán dentro del mes siguiente a aquél en que ocurra la separación.

IV. Solicitar, en su caso, las constancias a que se refiere la fracción anterior, a las personas que contraten para prestar servicios subordinados, a más tardar dentro del mes siguiente a aquél en que se inicie la prestación de un servicio y cerciorarse que estén inscritos en el registros federal de contribuyentes.

V. Presentar ante las oficinas autorizadas en el mes de marzo de cada año declaración, proporcionando información sobre el nombre, clave de registro federal de contribuyentes, remuneración cubiertas, retenciones efectuadas y en su caso, el monto del impuesto anual, correspondiente a cada una de las personas que les hubieran prestado servicios en el año de calendario anterior. La información contenida en las constancias que reciban de conformidad con la fracción IV de este artículo, se incorporará en la misma declaración.

En los casos en que una sociedad sea fusionada o entre en liquidación la declaración que debe presentarse conforme a lo previsto en la fracción V de este artículo, se efectuará dentro del mes siguiente a aquél en que se termine anticipadamente el ejercicio.

Quedan exceptuados de las obligaciones señaladas en este artículo los organismos internacionales cuando así lo establezcan los tratados o convenios respectivos, así como los estados extranjeros.

CAPITULO III:

Art.- 93: En las operaciones de fideicomiso por las que se otorgue el uso o goce temporal de inmuebles, se considera que los rendimientos son ingresos del fideicomitente aun cuando el fideicomisario sea una persona distinta, a excepción de los fideicomisos irrevocables en los cuales el fideicomitente no tenga derecho a readquirir el fiduciario el inmueble, en cuyo caso se considera que los rendimientos son ingresos del fideicomisario desde el momento en que el fideicomitente pierda el derecho a readquirir el inmueble.

La institución fiduciaria efectuará pagos provisionales por cuenta de aquél a quien corresponda el rendimiento en los términos del párrafo anterior, durante los meses de mayo, septiembre y enero del siguiente año, mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas.

El pago provisional será el 10% de los ingresos del cuatrimestre anterior, sin deducción alguna.

La institución fiduciaria proporcionará en el mes de marzo de cada año a quienes correspondan los rendimientos, constancia de los rendimientos disponibles, de los pagos provisionales efectuados y de las deducciones correspondientes al año de calendario anterior; asimismo presentará ante las oficinas autorizadas en el mes de marzo de cada año, manifestación proporcionando información sobre el nombre, clave de registro federal de

contribuyentes, rendimientos disponibles, pagos provisionales efectuados y deducciones, relacionados con cada una de las personas a las que correspondan los rendimientos, durante el mismo período.

CAPITULO IV:

Art.- 103: En las operaciones consignadas en escrituras públicas, el pago provisional se hará mediante declaración, a más tardar dentro del mes siguiente a la fecha en que se firme la escritura o minuta. Los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y lo entenderán en las oficinas autorizadas.

Tratándose de la enajenación de otros bienes, el pago provisional será igual al 20% del monto total de la operación, que será retenido por el adquirente. El adquirente podrá efectuar una retención menor, cuando cumpla con los requisitos que señale el Reglamento de esta Ley.

El retenedor dará al enajenante constancia de la retención y éste acompañará una copia de la misma al presentar su declaración anual. No se efectuará la retención cuando se trate de bienes muebles diversos de títulos valor o de partes sociales, cuando el monto de la operación sea menor de diez veces el salario mínimo general, elevado al año, de la zona económica a que corresponda al Distrito Federal.

Las personas morales a que se refiere el Título III de esta Ley, que enajenen bienes, efectuarán pagos provisionales por cuenta de sus integrantes en los términos de este artículo.

CAPITULO VII:

Art. 123.- Quienes hagan pagos por concepto a que se refiere en este Capítulo tendrán las siguientes obligaciones:

I. Proporcionar a solicitud del contribuyente, constancia del impuesto acreditable en los términos del artículo 121 de esta Ley, a más tardar en el mes de marzo del año posterior a aquél en que se decretaron las utilidades.

II. Retener en el momento de hacer los pagos, el 21% de la ganancia percibida, excepto tratándose de los contribuyentes señalados en el Título II de esta Ley y de los casos en que se ejercite la opción a que se refiere el citado artículo 121. El impuesto retenido en los términos de esta fracción se enterará dentro del mes siguiente ante las oficinas autorizadas.

III. Presentar ante las oficinas autorizadas, en el mes de marzo de cada año, declaración proporcionando los datos de identificación que correspondan a los contribuyentes que en el año de calendario anterior ejercieron la opción a que se refiere el mencionado artículo 121, así como el monto de la ganancia percibida y el impuesto acreditable correspondiente.

CAPITULO VIII:

Art. Quienes hagan pago de los intereses a que se refiere este Capítulo, tendrán las siguientes obligaciones:

I. Efectuar las retenciones a que se refiere el artículo anterior, a excepción

de los casos en que los pagos se efectúen a los contribuyentes señalados en el Título II de esta Ley

II. Proporcionar a las personas que opten por el régimen de títulos nominativos, constancia del impuesto retenido durante el año de calendario.

III. Presentar en el mes de enero de cada año declaración en la que proporcionarán información sobre el monto de los intereses pagados en el año de calendario anterior y los datos de identidad de quienes opten por el régimen de títulos nominativos.

CAPITULO IX:

Art. 131.- Quienes entreguen los premios a que se refiere este Capítulo, además de efectuar las retenciones de este impuesto, tendrán las siguientes obligaciones:

I. Proporcionar, cuando así lo solicite el interesado, constancia de retención de impuesto a la persona que obtenga el premio.

II. Proporcionar, cuando así lo solicite el interesado, constancia de ingreso por los premios por los que no se está obligado al pago del impuesto en los términos de ésta Ley.

III. Conservar en los términos del artículo 95 del Código Fiscal de la Federación, la documentación relacionada con las constancias y las retenciones de este impuesto.

CAPITULO X:

En forma directa el capítulo X no obliga al pagador del ingreso a diversas obligaciones fiscales; en el inciso X del art. 133 se habla de los ingresos que obtengan las personas físicas de entidades no lucrativas; obligando a éstas en el título III de la Ley a cumplir con diversas disposiciones fiscales. (Ver apéndice I)

¿Cómo controla el legislador el que el pagador del ingreso retenga el impuesto correspondiente al que lo recibe?

La ley, así como el Código Fiscal tienen diversas formas para coaccionar al pagador del ingreso para hacer la retención, entre otras tenemos:

- Ser sujeto solidario del pago al pagador del ingreso.
- Ser sujeto con responsabilidad objetiva al pagador del ingreso.
- No permitir que el pagador del ingreso deduzca como gasto la erogación si no retuvo el impuesto.
- Responsabilidad penal.²⁴

24) "Así como en todo acto o hecho humano siempre hay un objeto con el cual inevitablemente aquél se vincula, también en la acción ilícita prevista por la disposición fiscal, además de un sujeto activo que la realiza o, de todos modos, de la cual lo responsabiliza la ley, existe un objeto jurídico de la evasión. Y desde el momento que el bien más evidente e inmediato que soporta el daño económico de la trasgresión es el patrimonio común de la colectividad, administrado por el ente público —que el precepto fiscal, juntamente con las otras leyes del estado, tutela y protege— de ello se deduce que el objeto jurídico o lo que también suele denominarse bien jurídico, perjudicado por la acción ilícita del agente, será el patrimonio mismo de la colectividad, cuya gestión tiene a su cargo el ente que aplica el impuesto, de donde resulta que en el mismo radica el interés en

2) ACTO CIVIL O ACTO MERCANTIL

En principio todas las actividades tipificadas en la LISR dentro del título IV, de las Personas Físicas, pueden ser de naturaleza civil²⁵ o bien mercantil; todos los capítulos relativos a los ingresos podrán ser enmarcados dentro de la actividad empresarial, es decir que los arrendamientos de inmuebles, los préstamos, adquisiciones, etc... pueden ser catalogados como actos mercantiles.

El poder identificar si un acto es mercantil o civil lo estudia la doctrina del Derecho Común, aceptando esta clasificación la LISR en su artículo 5, que nos dice:

Para los efectos de esta Ley, se entenderá por actividades empresariales las siguientes:

I. Las comerciales que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y no están comprendidas en las fracciones siguientes.

II. Las industriales entendidas como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.

III. Las agrícolas que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, incluyendo los forestales, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

IV. Las ganaderas que son las consistentes en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

V. Las de pesca que son las de captura y extracción de toda clase de especies marinas y de agua dulce y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

Para diferenciar si un acto es civil o mercantil nuestra doctrina²⁶ ha optado por tomar una posición ecléctica frente a otros sistemas legislativos, en México se analiza la mercantilidad del acto según:

- Emane de un sujeto mercantil
- El acto en su objeto sea mercantil

determinar y en exigir el tributo para los fines de utilidad común; interés que ha sido lesionado por el comportamiento antijurídico del agente. De esto se desprende entonces, que el objeto substancial específico de la evasión tributaria es, desde un punto de vista patrimonial, el monto del tributo no pagado al fisco, al cual en diversas formas se le sustrae una fuente de ingresos..." Armando Giorgetti. Depalma. Buenos Aires 1967. págs. 109 y 110.

25) Todas las actividades tipificadas en los capítulos de actos no empresariales podrán ser mercantiles —dependiendo de la especulación comercial— salvo la Prestación de servicios profesionales subordinados en la cual siempre será considerada la relación de trabajo.

26) Al respecto Joaquín Rodríguez nos dice (pág. 26): "II" Sistema del Código de Comercio Mexicano

A) Sistemas de la definición y de la enumeración. Con independencia del carácter predominante objetivo o subjetivo del sistema jurídico que se considere, la determinación del acto de comercio puede hacerse o por la vía de la definición o de la enumeración; es decir, formulando un concepto general que trate de determinar las características substanciales de los diferentes actos que puedan considerarse como mercantiles, o bien, por el establecimiento de una lista de casos que se encuentren en dicha situación.

Al mencionar si el acto es civil o mercantil en base al sujeto la doctrina nos dice que los actos son mercantiles si:

- a) Los realiza una Sociedad Mercantil
- b) Cuando, aunque los actos sean realizados por una persona física o una unidad económica sin personalidad jurídica, ésta esté considerada como empresa, y el bien objeto de la transacción pertenezca a los activos de la misma.

En otros casos esta diferenciación es muy compleja, teniendo que recurrir al auxilio de nuestra legislación de Derecho Común y a la doctrina.

a) Sujeto Mercantil.²⁷

Todos los actos que realice un sujeto de naturaleza mercantil serán mercantiles.

Lo anterior nos simplifica grandemente el género de la Sociedades Mercantiles las cuales por el hecho de ser entes de naturaleza mercantil ejecutarán actos mercantiles

Vale la pena el recordar que todo acto que es fundamento de un contrato tendrá dos sujetos, los cuales ambos pueden ser Mercantiles o bien uno civil y otro mercantil, por lo que se podrá producir el llamado acto mixto.

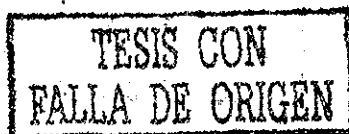
En el acto mixto se presupone que una de las dos partes es civil por lo que una Sociedad Mercantil no podrá celebrar actos civiles, a lo más sería actos mixtos siempre y cuando una sociedad mercantil celebre un acto de naturaleza civil con una persona civil

Ejemplo: Una Sociedad Mercantil Inmobiliaria celebra un contrato de arrendamiento de casa habitación con una persona física, el acto será de naturaleza mixta, para la Sociedad será mercantil y para la persona civil

El Código de comercio español utiliza —según la doctrina más corriente— el sistema de la definición (definición que no define nada): al decir el artículo 2º del código de comercio que son actos de comercio los comprendidos en él: los códigos italianos francés alemán y mexicano siguen el sistema de la enumeración.

27) No discrepan en este punto los mejores mercantilistas. Es imposible sumir en un concepto único, escribe Vivante, "los actos tan incoherentes a que el legislador ha impreso el carácter comercial y la doctrina, que quiere inspirarse en el derecho positivo, debe francamente renunciar a una definición que por necesidad lógica resultaría inconciliable con el derecho vigente". "No hay que buscar una fórmula", dicen a su vez los señores Lyon Caen y Renault, "que abracen todos casos previstos por la ley. Los actos de comercio no encuentran su definición en elementos absolutos de derecho y de justicia; son actos sustraídos al derecho común por razones de utilidad práctica de tal suerte, que hay hechos, poco diferentes desde el punto de vista racional, que a menudo se consideran de modo diferente por la ley porque desde el punto de vista práctico no hay el mismo motivo para colocar a todos dentro de la clasificación de los actos de comercio. Así, en concepto de los redactores del código, el pagare presta menos servicios que la letra de cambio; no es pues necesariamente un acto de comercio mientras que lo contrario acontece respecto de la última."

"Dos sistemas son lógicas posibles —añotar a su vez Arcangeli— para establecer cuáles son los actos de comercio: la definición o la enumeración." Tena Felipe (pág. 51)



Lo expuesto ha sido muy discutido en nuestros tribunales alegando en ocasiones que las Sociedades Mercantiles también pueden celebrar actos civiles siempre y cuando estos no sean de especulación comercial

Esto lo vemos en la tesis jurisprudencial, en la sentencia dictada por la Suprema Corte de Justicia (Cia Carbonífera de Sabinas S.A y coagraviados, pags 287 tomo CXXIV) se nos da la siguiente resolución "La expresión especulación mercantil que emplea la fracción I del artículo 75 del C Co debe interpretarse en razón a las actividades ordinarias que ejerza quien celebra esa clase de operaciones, de donde resulta que si la negociación no ejerce ordinariamente el comercio de adquisiciones enajenaciones y alquileres, cuando realice estos actos deben tener forzosamente el carácter de civiles"

Opino que esta tesis está mal estructurada, que nuestra H. Suprema Corte confunde el concepto de acto civil con el de acto mixto y que por lo tanto no importa si existe o no especulación comercial ya que con el simple hecho de que el acto o actividad emane de una Sociedad Mercantil será para ella de naturaleza mercantil

Si tomásemos como apropiada la definición dada por la Suprema Corte de actos realizados con especulación comercial nos enfrentaríamos, entre otros, a los siguientes problemas

a) Al considerar como carácter comercial a aquellas actividades que se lleven en forma ordinaria, estaríamos clasificando infinidad de actividades civiles que por llevarse en forma ordinaria se convertirían en mercantiles, actividades como el arrendamiento de inmuebles (clasificado principalmente en la LISR si es realizado por personas físicas dentro del Régimen de Personas Físicas; siendo producto este Régimen del gravamiento de actividades civiles, actividades como el préstamo con intereses, etc)

b) Le permitiría a las sociedades mercantiles y a los comerciantes el realizar actividades esporádicas que tuviesen naturaleza civil siendo que en forma clasificatoria en función a la corriente del sujeto quien realiza la actividad, todos los actos realizados por estos deberían ser mercantiles (LISR art 6, C Co art 3 etc)

Al respecto es importante el transcribir el artículo 76 del Código de Comercio que nos dice

No son actos de comercio la compra de artículos o mercaderías que para su uso o consumo o los de su familia hagan los comerciantes ni las reventas hechas por obreros cuando ellas fueren consecuencia natural de la práctica de su oficio

b) Objeto Mercantil²⁸

28) El objeto del acto debe ser tomado en consideración porque según una regla tradicional los inmuebles no pueden ser objeto de comercio Pero esta consideración del objeto no contribuye mucho a la solución del problema pues si ello permite una exclusión cuya extensión por otra parte es dudosa (num 293), no permite la distinción entre los contratos que se refieren a bienes muebles Ripert (pág 209 y 210)

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

En donde nos surge un serio problema de distinción entre acto civil y mercantil es en aquellos casos que emanan de personas físicas o sociedades civiles siendo que en estos casos el acto se distinguirá por lo expuesto en el art 75 del Código de Comercio:

La ley reputa actos de comercio:

- I. Todas las adquisiciones, enajenaciones y alquileres verificados con propósito de especulación comercial, de mantenimientos, artículos, muebles o mercaderías, sea en estado natural, sea después de trabajados o labrados;
- II. Las compras y ventas de bienes inmuebles, cuando se hagan con dicho propósito de especulación comercial;
- III. Las compras y ventas de porciones, acciones y obligaciones de las sociedades mercantiles;
- IV. Los contratos relativos a obligaciones del Estado u otros títulos de crédito corrientes en el comercio;
- V. Las empresas de abastecimientos y suministros;
- VI. Las empresas de construcciones y trabajos públicos y privados.
- VII. Las empresas de fábricas y manufacturas,
- VIII. Las empresas de transportes de personas o cosas, por tierra o por agua, y las empresas de turismo;
- IX. Las librerías y las empresas editoriales y tipográficas,
- X. Las empresas de comisiones, de agencias, de oficinas de negocios comerciales y establecimientos de ventas en pública almoneda;
- XI. Las empresas de espectáculos públicos,
- XII. Las operaciones de comisión mercantil;
- XIII. Las operaciones de mediación en negocios mercantiles;
- XIV. Las operaciones de bancos;
- XV. Todos los contratos relativos al comercio marítimo y a la navegación interior y exterior;
- XVI. Los contratos de seguros de toda especie, siempre que sean hechos por empresas
- XVII. Los depósitos por causa de comercio.
- XVIII. Los depósitos en los almacenes generales y todas las operaciones hechas sobre los certificados de depósito y bono de prenda librados por los mismos;
- XIX. Los cheques, letras de cambio o remesas de dinero de una plaza o otra, entre toda clase de personas.
- XX. Los valores u otros títulos a la orden o al portador y las obligaciones de los comerciantes, a no ser que se pruebe que se derivan de una causa extraña al comercio;
- XXI. Las obligaciones entre comerciantes y banqueros, si no son de naturaleza esencialmente civil;
- XXII. Los contratos y obligaciones de los empleados de los comerciantes en lo que concierne al comercio del negociante que los tiene a su servicio
- XXIII. La enajenación que el propietario o el cultivador hagan de los productos de su finca o de su cultivo.



XXIV. Cualesquiera otros actos de naturaleza análoga a los expresados en este código.

En caso de duda, la naturaleza comercial del acto será fijada por arbitrio judicial.

Como podemos observar, este artículo es meramente enunciativo y no limitativo, nos indica aquellos actos de naturaleza mercantil, pero nos deja una gran laguna en su último párrafo al indicarnos:

En caso de duda, la naturaleza del acto será fijada por arbitrio judicial²⁹. El contribuyente deberá estar consciente de esta grave interrogante legal, ya que podrá estar realizando actos de naturaleza mercantil que sean civiles o viceversa.

La SHCP ha optado por declarar cuando algunos actos son civiles o mercantiles siendo que esto rebasa sus facultades. Al igual que si lo hiciese el Tribunal Fiscal, ya que el único facultado para determinar en casos de duda si el acto es civil o mercantil es un Juez competente (Ordinario o de Distrito) mediante Arbitrio Judicial.

La Autoridad Fiscal ha ejercitado la mencionada opción en infinidad de casos y consultas, simplemente observemos cuando un contribuyente quiere obtener el Régimen de causante menor, la Autoridad, en forma ajurídica clasifica si el acto que realiza es o no de naturaleza mercantil, dejando al causante en una incertidumbre fiscal, si el acto es civil y la autoridad lo aceptó como mercantil el contribuyente creerá que todos los actos emanados de su ejercicio como causante menor serán mercantiles, y viceversa, si el acto es mercantil y la autoridad lo enmarcó en el ámbito civil estarán dañando al causante quizás con un pago mayor del impuesto.

Esta clasificación no tiene validez jurídica alguna, la Autoridad, en caso de realizar una revisión o auditoría podrá decir que la actividad desarrollada no es civil o mercantil, ya que la inscripción en el Registro de contribuyentes es meramente informativo y para efectos de control, no es clasificatoria ni convalida lo que el causante manifieste.

En lo que respecta al Tribunal Fiscal de la Federación observamos que ha dictado una serie de sentencias en las cuales clasifica al acto de civil o mercantil asignándole el Régimen Fiscal que le corresponde, esto repetimos, está fuera de las facultades del Tribunal, debiendo acatar éste lo dispuesto por el Derecho Común, es decir, deberá en caso de duda solicitar un arbitrio judicial de Juez competente en la materia, ya sea Juez Ordinario Civil o bien ante un Juzgado de Distrito.

Importante.- Algunos estudiosos como Fernández y Cuevas³⁰ no dicen que se

29) "... sino que se ha limitado a forjar una enumeración de ellas, que, aunque bastante larga, tenía que resultar incompleta; a declarar igualmente mercantiles los actos de naturaleza semejante a los catalogados, y a autorizar a los jueces para que decidan discrecionalmente sobre el carácter dudoso de tal o cual acto no comprendido en la enumeración legal. Artículo 75". Tena Felipe (pág. 50)

30) "Cabe sólo agregar que el ordenamiento civil aplicable, lo es el Código Civil para el Distrito Federal. (Véase el Art. 1º del Código Civil mencionado.) Si los ingresos (impuestos, derechos, etc... etc...), que regula el defecto de la ley fiscal específica el Código Fiscal, son de carácter

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

deberá acudir ante Juez de Distrito ya que se trata de una controversia que va a afectar la aplicación de una Ley Federal que en este caso sería la LISR.

A continuación transcribo un par de sentencias dictadas por el TFF, una en la que observamos que no hay duda sobre la mercantilidad del acto, ya que de por sí es un acto de naturaleza mercantil, y la otra en la que existiendo duda el tribunal decide sobre la mercantilidad.³¹

CONTRATO ENTRE COMERCIANTES DONDE SE CONCEDE EL USO Y GOCE DE BIENES. No causan el impuesto del timbre.

No es correcto sostener que la única forma en que se puede permitir el uso o goce de bienes, sea por medio de contratos de arrendamiento, ya que es factible que una empresa con el carácter de usufructuario y Petróleos Mexicanos como propietario de una planta de almacenamiento de productos que elabora, acuerdan el uso y explotación de dichas instalaciones, con el evidente objeto de cumplir las finalidades para las que fueron constituidas; de donde, dicho contemple una excepción a los contratos celebrados entre comerciantes, ya que como se expresó con anterioridad, en el caso específico se trata de un contrato con evidente objeto de lucro.

Juicio 6806/77. Resolución de la Sexta Sala del Tribunal Fiscal de la Federación, de 7 de septiembre de 1977.

ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES, NO CAUSA EL IMPUESTO CUANDO TENGA CARACTER CIVIL EL CONTRATO DE.- Cuando una persona moral, comerciante, tiene como objeto social la compraventa de bienes muebles y accesoriamente celebra contratos de arrendamiento, éstos tiene naturaleza civil, toda vez que para tener el carácter de mercantiles requieren las características de especulación mercantil y en esta hipótesis la persona no está especulando con arrendamiento de locales o de inmuebles, ni tampoco puede considerarse que los arrendamientos que celebró sean su ocupación ordinaria. Lo anterior se desprende de la interpretación del artículo 75 fracción XXIV del Código de Comercio y, por lo mismo, es admisible que las operaciones que realicen los comerciantes no sólo sean de naturaleza mercantil, sino también civil, como en la hipótesis examinada y por lo tanto no causan el impuesto sobre ingresos mercantiles por los ingresos provenientes de este tipo de arrendamiento.

Revisión 1317/78. Juicio 5696/76.

Resolución de la H. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, de fecha 7 de mayo de 1979, por unanimidad de 8 votos.

federal, es incuestionable que el derecho civil supletorio lo es el Código Civil para el Distrito Federal. Es decir, si la materia que norma el Código Fiscal que se comenta es de carácter federal, es precisamente la calidad de esta materia la que está determinando cuál es el derecho civil regulador supletoriamente en último término de dicha materia, y en el caso, es concluyente que se trata del Código Civil para el Distrito Federal, ordenamiento este último que es aplicable en toda la República "en asunto del orden federal". Los impuestos, derechos, etc... a que se refiere el Código Fiscal, son asuntos del orden federal. Y Cuevas José Mauricio. (pag. 5)

31) En estas sentencias observamos que el TFF hace caso omiso de las disposiciones del C.Co. en las cuales se dice que en caso de duda se debe recurrir a arbitrio judicial.

Ponente: Mag. Lic. Alfonso Cortina Gutiérrez.

A continuación transcribo una sentencia dictada por el H. Juez Décimo Nove- no de lo civil relativa a un arbitrio judicial en relación a la mercantilidad de un contrato.³²

México, Distrito Federal, a treinta de agosto de mil novecientos setenta y nueve.

VISTOS para resolver por arbitrio judicial la presente Jurisdicción Voluntaria promovida por BASURTO DE REYES MARIA ANTONIETA; y,

CONSIDERANDO:

En escrito presentado el veintinueve de junio del presente año, MARIA ANTONIETA BASURTO DE REYES, ante este Juzgado y en Jurisdicción Voluntaria, solicitó que se "determine la naturaleza, ya civil o bien mercantil de la enajenación de un inmueble de mi propiedad ubicado en la calle de Presidente Mazaryk No. 360. en esta ciudad de México" Relató lo siguiente: "1) Soy propietaria del inmueble ubicado en la calle de Presidente Masaryk No. 360 en esta Ciudad de México Distrito Federal 2) Dicho inmueble lo adquiri con fecha 3 de diciembre de 1953 el inmueble ha permanecido sin inversiones mayores desde que yo lo adquiri; desde la fecha de adquisición hasta el año de 1978 que yo he venido rentando el inmueble. 3) El día 15 de septiembre de 1977 se me concedió la licencia de condominio para la venta del inmueble. 4) El día 2 de mayo de 1978 inicié la venta del condominio, condominio que consiste en un total de 102 unidades departamentales. 5) En lo personal he venido manejando la enajenación como si fuera un acto de naturaleza civil, en la actualidad tengo la duda si esta enajenación es de carácter civil o mercantil. 6) He venido manejando la enajenación como si fuera de carácter civil basado en la siguiente fundamentación jurídica: Si analizamos tanto el Código Civil como el Código de Comercio, podemos observar que la enajenación de bienes inmuebles se encuentra regulada en ambos campos, o sea civil y mercantil. La diferenciación de la naturaleza de la enajenación de inmuebles está dada en función al ánimo con que se realizó la enajenación, siendo que si ésta fué hecha con ánimo de Especulación Comercial, será mercantil, y a contrario sensu, si no existe la especulación comercial, será civil". Acompañó a la demanda las documentales que obran en autos. Por acuerdo de nueve de julio del año en curso se dio entrada a la demanda y se citó para resolución; y,

Atento a la exposición de la promoventa y también de que la situación planteada no se ajusta de los supuestos descritos en las fracciones del artículo 75 fracción XXIV del Código de Comercio y dado el supuesto declarado por promoventa de que no existe ánimo de lucro aún cuando obtenga beneficios, el suscrito Juez considera que tanto para la promoventa MARIA ANTONIETA BASURTO DE REYES como para los terceros que contrataron con ella la compra-venta de inmuebles en condominio, la vía y el procedimiento a seguir debe ser la CIVIL por las siguientes razones: Primera.- No existiendo ánimo de lucro en la vendedora aún cuando obtenga utilidades económicas en operaciones de compra-venta que realice o haya

32) En esta sentencia se observa la forma en que se resolvió en base al arbitrio judicial si el acto es mercantil o civil



realizado respecto a ventas del inmueble o inmuebles en condominio, no se dan los supuestos del artículo 75 del Código de Comercio. Segunda.- En caso de litigio judicial, resulta incuestionable que tanto para la promoventa como para los terceros adquirentes, la vía civil y el procedimiento respectivo les ofrece mayores plazos procesales que se traduce obviamente en mayores elementos de defensa legal. Tercero.- Que las reglas generales del Código Civil del Código de Procedimientos Civiles serán las aplicables en caso concreto si se realizan los supuestos de la compraventa.

Por lo expuesto se resuelve:

UNICO.- En concepto del Juzgador, la Vía y el Procedimiento los supuestos presentados por MARIA ANTONIETA BASURTO DE REYES deberán resolverse por el Código Civil y el Código de Procedimientos Civiles.

ASI lo resolvió y firma el C. Juez Décimo Noveno de lo Civil su Secretario con quien actúa y da fe. Doy fe.

-Efectos Fiscales³³

La diferenciación entre acto civil y mercantil nos produce un efecto importante en el ISR, ya que dependerá de esta clasificación el Régimen impositivo del contribuyente persona física. entre otros problemas fiscales que nos crea el uso de esta clasificación tenemos:

- A) Cuando se celebra una actividad dentro del ámbito civil y a través del tiempo se convierte en actividad mercantil.
- B) Patrimonio Universal.
- C) Actos accidentales de comercio.
- D) Herencias y legados.
- E) Cuando la persona física empresaria finiquita su actividad.

A) Cuando se celebra una actividad dentro del ámbito civil y a través del tiempo se convierte en actividad mercantil.

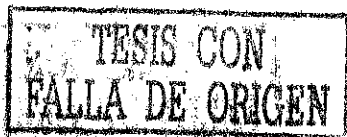
La problemática fiscal que se suscita en el planteamiento expuesto consiste en que el Régimen Impositivo referente a las obligaciones de los contribuyentes en la comprobación de costo es muy diferente para los actos civiles que para los actos mercantiles.

Ejemplo: Los señores López adquieren un edificio en el año de 1970 para efectos de otorgar el uso y goce del mismo consistente en los apartamentos para casa habitación.

En 1981 los señores López consideran que es mejor inversión el hecho de convertir el edificio de su propiedad a régimen de condominio, para poder vender posteriormente apartamento por apartamento, venta que realizan en el mismo año.

Para efectos de la SHCP, los señores López tendrían hasta 1980 régimen de naturaleza civil tasado en el capítulo referente al otorgamiento del uso y goce

33) Se producen efectos del impuesto cedular, esto para lo relativo a justicia fiscal y obligaciones tributarias, los dos regimenes se gravan en forma diferente en función a una base gravable y obligaciones contables diferentes, debiendo acumular para propósito del artículo 141 la base gravable que se haya obtenido de ambas actividades



de bienes en 1981 año en que venden el inmueble segmentado en régimen de condominio, la SHCP considera que ya están celebrando un acto mercantil y por lo tanto deberán de gravar en el capítulo de empresas.

HASTA 1980³⁴

EN 1981

Régimen Civil con obligaciones
del capítulo III del título IV

Régimen Mercantil con obligaciones
del capítulo VI del Título IV

La enajenación del inmueble se verá gravada dramáticamente diferente si es considerada como acto civil o mercantil

En el primer caso, el contribuyente podrá optar para efectos de su costo por:

- a) Avalúo referido a 1973 (art. 101 LISR)
- b) Avalúo actual entre tabla de amortización (art. 101 LISR)
- c) Costo original por tabla de amortización (art. 96 LISR)
- d) Demostración del costo en base al art. 131 del RLISR (sin comprobantes).

Todas estas opciones más los gastos generales enumerados en los artículos 97 y 101 LISR³⁵

En el segundo caso el causante deberá pagar ISR basado en (costo comprobable menos depreciación más gastos de operación) menos precio de venta, con uso de tabla de ajuste.

Además, y lo más grave del problema es que en el supuesto del acto civil el contribuyente no está obligado a llevar contabilidad ni registro de sus gastos, en el segundo si, entonces, si pasamos de un régimen civil (sin obligación de comprobar costo) a un régimen mercantil (con obligación de demostrar costo) ¿cuál será el costo fiscal?

Existen diversas opiniones de estudiosos de la Ley de Renta que nos sugieren soluciones para que la ley las adopte, una especie de concesión por parte de Hacienda o el causante, entre las opiniones más valederas tenemos las expresadas por los señores Calvo Nicolau y Domínguez Mota, que nos dicen:

... De esta manera el costo de la operación total por concepto de impuesto sobre la renta ascendería a \$ 153,078. que compara con \$ 289,450 de impuesto al ingreso global de las empresas que se causa si no se actualiza oportunamente el costo del terreno. Este efecto podría ser significativamente superior, si la persona física propietaria del terreno lo hubiere adquirido por herencia, legado o donación, ya que el terreno no tendría costo de adquisición para efectos del impuesto al ingreso global de las empresas. Inspirado en un principio de justicia y equidad y a efecto de evitar que se

34) En los actos civiles, por regla general no se obliga a llevar registros contables, por lo que al ser gravado por actividad mercantil ad-posteriorum a una actividad civil produce un caos en los costos que tendría que demostrar el contribuyente

35) Se recomienda ver capítulo V de esta obra, en la cual se observa los beneficios fiscales que se otorgan a la enajenación de bienes inmuebles, siempre y cuando sean civiles

presente una situación como la anteriormente planteada, consideramos que sería recomendable que se modificase la ley, para establecer que cuando un causante hubiere adquirido un terreno sin ánimo de especulación comercial y posteriormente construya en él un condominio o lo fraccione y urbanice, cause el impuesto al ingreso de las personas físicas por el incremento de valor que hubiere tenido el terreno, desde la fecha de adquisición, hasta la fecha en que cambió su situación jurídica. De esta manera cuando el causante enajene el inmueble, determinará el impuesto a su cargo conforme al procedimiento antes planteado; es decir, determinará una base gravable para la venta del terreno y otra por la venta de la construcción y del terreno..."

En la actualidad la ley nos crea una laguna³⁶ al respecto, opinando en lo personal que el costo que tendría la enajenación de un bien inmueble que se encontraba gravado en el Régimen civil y que pasa al gravamen del régimen empresarial deberá ser el mencionado en los artículos 61 a 66 de la ley (estimativa del ingreso), ya que el causante no estaba obligado a demostrar el costo.

En algunas consultas hechas a las autoridades fiscales referentes al problema en cuestión se nos dice que no es posible aplicar la estimativa por parte del causante, ya que es facultad de la SHCP la aplicación de dicha estimativa y no una opción del causante.

Estamos de acuerdo en lo mencionado por la SHCP, pero entonces, ¿cómo pagaría el contribuyente su impuesto? ¿qué pasará si el contribuyente toma por sí el apearse a la opción y no deja esta facultad a la SHCP?

La primera pregunta es de difícil solución para la autoridad fiscal, ya que en principio nos dice que "tenemos que demostrar el costo", pero el contribuyente no está obligado a lo imposible por lo que únicamente le queda apearse al Régimen de Estimativa.

En el segundo cuestionamiento existe el peligro de que la autoridad impusiese una multa al contribuyente por utilizar el Régimen de Estimativa, posibilidad que veo muy remota ya que el causante no infringió ninguna de las disposiciones expuestas en el artículo 61 que nos dice:

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes a que se refiere este Título, en los siguientes casos:

I. Cuando omitan presentar la declaración del ejercicio hasta el momento³⁷ de iniciación de una visita domiciliaria o de la recepción de la solicitud de

36) La ley dá por un hecho que el contribuyente debe tener costo si se trata de actividades mercantiles, en cambio si se habla de civiles (caso de inmuebles dá reglas para suplir el costo original, reglas establecidas en el artículo 131 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta).

37) Es incomprensible el índice tan bajo que manifiesta tener el artículo 62 de la ley para efectos de "estimar la utilidad", cualquier empresa estaría encantada si se le proporcionasen los índices de utilidad enumerados en el artículo 62

Resulta incomprensible debido a que éste artículo pretende castigar al contribuyente que no cumplió con la obligación fiscal, siendo que en realidad se le premiaría con la aplicación de índices tan bajos de utilidad, de hecho se le está equiparando a un contribuyente menor



documentos, datos o informes relacionados con su revisión por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de tales actividades, o se nieguen a recibir la orden o petición respectiva, según sea el caso.

II. Cuando no presenten los libros de contabilidad, documentación comprobatoria de los renglones de las declaraciones, o no proporcionen los informes que se les soliciten.

III. Cuando la contabilidad del negocio del contribuyente adolezca de alguno de los siguientes vicios:

a) Que omita ingresos que excedan del 3% de los declarados en el ejercicio;
b) Que omita o altere el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo, siempre que en ambos casos, el importe exceda del 3% de los ingresos declarados en el ejercicio;

c) Que aparezcan con alteraciones;

d) Que haga constar asientos, cuentas, cantidades o cualquier otro dato falso o inexacto; o

e) Que omita el registro de facturas de compras, cuyo monto exceda del 3% del importe total de las declaradas en el ejercicio.

IV. Por otras irregularidades en la contabilidad que imposibiliten el conocimiento de las operaciones del contribuyente.

La determinación presuntiva de la utilidad fiscal, procederá independientemente de las sanciones a que haya lugar.

El contribuyente no infringió ninguna disposición ya que no estaba obligado (como régimen civil) a cumplir con ellas.

B) Patrimonio Universal³⁸

Para efectos de la LISR por patrimonio entendemos el conjunto de bienes y derechos que dan origen al ingreso que es el objeto del impuesto

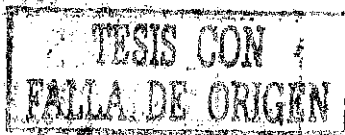
Al segmentar la ley por actos civiles y mercantiles estamos dividiendo en igual forma al concepto de patrimonio, es decir el causante tendrá dos patrimonios generales que serán:

- 1) bienes y derechos provenientes de actos mercantiles
- 2) bienes y derechos provenientes de actos civiles

38) La distinción que hace de patrimonio mercantil y civil es demasiado técnica para que el contribuyente en general pueda cumplir con el requisito de llevar registros exclusivamente para ciertas áreas, ésto provoca defraudación o en su caso incumplimiento de la obligación tributaria por ignorancia.

39) **IMPORTANTE.**- El registrar un activo o pasivo en la contabilidad de las actividades mercantiles convierte a las mismas en una actividad mercantil, perdiendo por lo tanto las ventajas de ser gravadas como actividades civiles.

Ejemplo: Si se obtiene un premio por haber invertido en la lotería nacional de \$ 40,000,000.00, si es gravado como civil pagará el 15% del ingreso bruto obtenido, en cambio, si es catalogado en la contabilidad de la empresa gravará en base a Ingreso-costo de la inversión, pudiendo gravar hasta con un 55% sobre la utilidad.



Todo lo que emane del patrimonio de la actividad empresarial será³⁹ para efectos de Renta un acto empresarial no importando la naturaleza del objeto del acto

El legislador utiliza el concepto de patrimonio individual un tanto como la idea de Sociedad Unipersonal, los actos empresariales tendrán un propio balance independiente de los demás actos que desarrolle el individuo.

Para efectos contables se puede afirmar que el contribuyente tendrá un Balance por las actividades empresariales que desarrolle y diversos sistemas contables y balances para las actividades civiles.

En nuestra legislación impositiva, como ya se estudió, las obligaciones contables son muy raquíticas para las actividades civiles, no teniendo que llevar un registro de todas ellas siendo que en algunas no se exige registro contable o bien únicamente se debe demostrar el costo de los bienes para cuando se quiera vender, en los actos mercantiles, una vez que iniciamos la actividad debemos llevar los registros contables similares a los exigidos a las sociedades mercantiles, formando así un patrimonio aislado del proveniente de actos civiles.

Patrimonio de la Persona Física para efectos de ISR es igual a⁴⁰

**BALANCE DE ACTIVIDAD
EMPRESARIAL**

**ACTIVOS Y DERECHOS
DERIVADOS DE ACTIVIDADES
CIVILES**

Esta diferenciación de la obligación contable y patrimonial en función a la mercantilidad del acto es impráctica y provoca que el contribuyente tenga facilidad para defraudar el pago del ISR, ya que si se le obliga solamente a tener un balance (o información financiera) sobre su patrimonio empresarial tendrá oportunidad de ocultar otros bienes de su patrimonio de carácter civil⁴¹

Lo anterior ocurre con frecuencia en aquellos casos en los que es de difícil control fiscal la localización del ingreso, casos como compraventa de centenarios, obras de arte, joyas, etc. ya que el contribuyente al no verse obligado a inventariar los objetos se podrá deshacer de ellos fácilmente, creando con esto una defraudación fiscal

40) La contabilidad del contribuyente en los actos empresariales deberá ser reglamentada además de la legislación fiscal por el Código de Comercio en tanto la legislación del Código Civil será la encargada de reglamentar la supletoriedad de la legislación fiscal en cuanto a registros contables

41) Lógico al no requerir de inventariar los bienes podrá venderlos sin tener grandes problemas para efectuar la defraudación fiscal

Esto lo vemos comúnmente en operaciones cotidianas en las cuales el contribuyente (generalmente) considera que no está gravado el ingreso en operaciones monetarias tipo compra-venta de oro, diamantes, etc. Es claro que la legislación no los grava sea en actos empresariales o en otros ingresos, pero los grava



C) Acto Accidental De Comercio⁴²

Renta tradicionalmente ha conceptualizado el acto accidental de comercio como gravado en forma especial. Por acto accidental de comercio el capítulo de Empresas nos dice:

"Quienes obtengan ingresos en forma esporádica de los señalados en este capítulo"

Acto accidental de comercio será aquel que realice una persona no comerciante y que el acto sea de naturaleza mercantil.

Son actos mercantiles por recaer sobre cosas mercantiles los enumerados en las fracciones III, IV, XVIII segunda parte, XIX primera parte del art. 75 los C Co, es decir, operaciones sobre participaciones sociales, acciones y obligaciones, títulos públicos y demás títulos valores, certificados de depósito y bonos de prenda, cheques y letras de cambio, valores y títulos a la orden o al portador. Fuera de esta clasificación sólo quedan las compras y ventas de muebles e inmuebles hechas con especulación comercial y los alquileres de muebles con el mismo propósito.

Todos los contribuyentes personas físicas están expuestas a realizar actos accidentales de comercio, esto en relación a que realicen un acto de naturaleza meramente mercantil siendo personas que ejercitan actividades civiles.

Considero que la LISR comete un error al incluir los actos accidentales de comercio en el capítulo de empresas, ya que la debería incluir en el capítulo X de la Ley es decir "Otros Ingresos".

D) Herencias y Legados⁴³

Al clasificar la LISR los actos en civiles y mercantiles para objeto de su gravamen nos crea una difícil situación jurídica en la definición del patrimonio que reciben los herederos en función a una herencia.

El planteamiento que surge de esta situación consiste en:

¿Los bienes que recibe el heredero de un patrimonio mercantil objeto de una herencia serán catalogados como civil o como mercantil?

Existen dos posibilidades de solución:

- 1) Que los bienes se integren al patrimonio del heredero como patrimonio Mercantil.

42) "Los actos mercantiles no pueden ser sino actos jurídicos y en tal sentido no son más que actos humanos a los cuales el derecho otorga significación específica. Las normas jurídicas expresan la significación de ciertos hechos y éstos a su vez por otras normas jurídicas. (Kelsen)" Citado en la importante obra del lic. José Mauricio Fernández y Cuevas. Impuesto Sobre la Renta al Ingreso Global de las Empresas Editorial Jus. 1977 México

43) Se debe recordar que las herencias y legados recibidos por las personas físicas estarán exentas del ISR. más no así lo que produzcan las herencias y legados.

2) Que los bienes se integren al patrimonio del heredero como patrimonio Civil.

Es de trascendental⁴⁴ importancia el que el heredero pueda determinar la mercantilidad (o en su caso la no mercantilidad) del patrimonio, ya que de ella se va a derivar todo el Régimen Fiscal del patrimonio recibido y lo más importante, dependiendo del acto tendrá o no costo **para efectos fiscales** en la adquisición de la herencia.

Si el patrimonio es considerado como civil, para efectos del ISR tendrá el costo de adquisición del de cujus, si el patrimonio es considerado como mercantil no tendrá costo alguno de adquisición.

Si el heredero desea que el patrimonio de la herencia lo reciba como mercantil no tendrá mayor problema en su clasificación, ya que en el momento en que la reciba entrará a gravar en el capítulo VI de la Ley.

El problema nace cuando el contribuyente desea que su patrimonio sea conceptuado como civil, esto con la finalidad de tener un costo para la herencia recibida, en este caso tendrá dos alternativas:⁴⁵

- 1) Convertir el patrimonio objeto de la herencia en civil con fundamento en el artículo 112 último párrafo de la LISR y después repartirlo a herederos.
- 2) Convertir el patrimonio objeto de la herencia en civil después de que fué repartido a cada uno de los herederos.

Para entender los efectos fiscales que tendría lo expuesto se propone el siguiente ejemplo:

El Sr. Eduardo Chávez tenía una empresa (como persona física) de venta de automóviles, en la cual invirtió \$ 10'000,000.00, esta empresa es objeto de la herencia que el Sr. Chávez heredó en partes iguales a sus cinco hijos.

En la actualidad la negociación mercantil está valuada en \$ 40'000,000.00

¿Cómo se clasificará el patrimonio recibido por los hijos?

Lo primero que debemos aclarar es que no se debe confundir la mercantilidad del patrimonio con el acto de aceptación y adjudicación de la herencia, en el primero puede ser civil o mercantil, el segundo es un acto de naturaleza civil (salvo que lo reciba una sociedad mercantil).⁴⁶

a) El heredero recibe la herencia como patrimonio mercantil y lo explota como tal. El heredero no tendrá costo alguno para efectos de la venta de la negociación, ya que la recibió vía herencia y por lo tanto no erogó gasto alguno para recibirla.

44) Para analizar cuál será el costo en los bienes muebles e inmuebles se recuerda las reglas del capítulo IV del Título IV de la LISR. Para analizar el costo de muebles e inmuebles en actos empresariales se recuerda que en caso de herencia y legados será CERO.

45) La decisión se deberá determinar antes de percibir la herencia, se deberá desintegrar la actividad mercantil del De Cujus, y en su caso, si se quiere seguir con la actividad empresarial, iniciar con capital —el cual será el heredado— una nueva empresa

46) Siguiendo la teoría del sujeto mercantil, al ser sociedad mercantil, los actos serán mercantiles

En el supuesto que el heredero quisiese vender la negociación no tendría costo y por lo tanto tasaría sobre el 100% del ingreso objeto de la venta (podría incluir costo de adquisición de la herencia), o en su caso sobre la estimativa, b) El heredero recibe la herencia después de que el patrimonio fué clasificado como civil.

Esta posibilidad la podemos estudiar con fundamento en el artículo 112 último párrafo que nos dice:

“Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este capítulo, además de efectuar los pagos de este impuesto, tendrán las siguientes obligaciones...

Quando el contribuyente deje de realizar actividades empresariales, deberá formular estado de posición financiera a la fecha en que ocurra esta circunstancia y garantizar el interés fiscal a la fecha en que deba presentar el aviso del registro federal de contribuyentes.”

La idea principal del contribuyente al proceder de la forma expuesta es el que su costo en base a las disposiciones civiles de la herencia recibida, sea el costo de adquisición del heredero.

El contribuyente bajo este supuesto no tendrá que pagar ISR sobre la diferencia entre el costo de adquisición del de cujus y el costo de avalúo de la herencia ya que la herencia no está contemplada en el gravamen del ISR, tendrá que pagar ISR sobre la diferencia descrita, siempre y cuando desee vender.

E] Cuando la Persona Física Empresaria finiquita su Actividad Mercantil.⁴⁷

Como vimos en el inciso A de este tema, en el momento en que una persona que realizaba actos civiles que cambiasen a ser catalogados como mercantiles nos encontrábamos con un serio problema de definición del costo de adquisición; pues bien, cuando una persona realiza actividades empresariales y desea dar por terminada su actividad, convirtiendo sus activos en activos civiles, el problema es similar, pero la LISR nos da una solución más injusta. Para el caso de que un Empresario persona física quiera dejar de fungir como tal para efectos impositivos, Renta le exige formular un estado de su posición financiera a la fecha de cierre de actividad y deberá garantizar el interés fiscal a la fecha en que debe presentar el aviso de baja.

Lo expuesto considero que es injusto debido a que el legislador ha confundido el concepto de Patrimonio Mercantil del individuo integrado en su todo patrimonial frente al de Patrimonio Mercantil como una isla patrimonial, como si se tratase de una sociedad unipersonal.

La confusión de la Ley produce serios efectos impositivos en el contribuyente, ya que por el hecho de finiquitar su actividad empresarial se verá obligado a

47) Se equipara a una sociedad unipersonal, se recomienda estudiar el capítulo VI de esta obra en la sección 1 de ingresos empresariales en la que se analiza los efectos de la utilización de tal concepto.

pagar un ISR sobre la diferencia en la utilidad que obtuvo en su capital y activos, siendo que no ha realizado (o vendido) los activos y por lo tanto no ha tenido o percibido "ingresos" para efectos de la LISR.

Comentarios sobre la diferenciación de Acto Civil y Mercantil

Las situaciones planteadas nos crean problemas en la práctica para el pago del impuesto los cuales repercuten en:

- Injusticia fiscal.
- Confusión de la ley.
- Posibilidad de evasión fiscal.
- Posibilidad de mayor planeación fiscal.

Como el lector puede comprobar, la diferenciación entre acto civil y mercantil para efectos de la LISR es inoperante y urge se reforme el criterio que prevalece en la actualidad, la LISR no debe contemplar si el acto es civil o mercantil, sino el que el ingreso incremente el patrimonio del contribuyente.

3] ESTRICTO FRENTE A GENERAL.

Existen dos corrientes legislativas para efectos de la creación de una LISR:

- a) El definir en forma concreta y objetiva los actos o actividades que grava la ley., [Corriente formal]
- b) El definir en general los ingresos que va a gravar la ley. [Corriente general]

a) Corriente formal⁴⁸

Esta corriente la vamos a identificar como la teoría tradicional de la LISR, se utiliza con mayor frecuencia en países con estructura jurídica de Derecho escrito y nace con la creación de la LISR cedular.

La teoría formalista consiste en gravar al contribuyente en función a los ingresos que obtiene relacionándolos con las actividades que los originan, el legislador definirá qué actividades serán objeto de la ley.

Algunos tratadistas han confundido el formalismo con lo que dispone el artículo 11 del CFF que nos dice:

"Las normas de derecho tributario que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, serán de aplicación estricta."

Estos tratadistas nos dicen que si la LISR no grava ex-profeso alguna actividad, ésta no será objeto del impuesto ya que estaría yendo en contra de la

48) "En relación a la norma supratranscrita —art. 11 CFF—, en primer término es necesario hacer resaltar que NO todas las normas de Derecho tributario son de aplicación ESTRICTA.

Sólo son de aplicación estricta las normas de derecho tributario que establecen cargas o excepciones....." Fernández y Cuevas. págs. 5 y 6.

"aplicación" estricta de la ley: identifican al Derecho Fiscal como similar al Derecho Penal, nos hablan de tipicidad del acto y no se contempla el impuesto frente al incremento patrimonial del individuo.

El TFF no ha dado una interpretación de lo que debemos entender por estricto, y nos dice:

LEYES EN MATERIA FISCAL. - Por su naturaleza deben aplicarse estrictamente, sin que sea conveniente ni legal dejar su interpretación al arbitrio de funcionarios o empleados y menos aún tratándose de imposición de sanciones, las que deben estar determinadas por disposiciones expresas [R.T.F., octubre de 1937. Resolución octubre 8 de 1937, exp. 1574/937, pág. 4496.]

IMPUESTOS. - En relación con los mismos, la interpretación de la ley debe ser estricta, y hay que aplicarla en sus términos, sin dar a éstos más alcance que el que naturalmente tienen, y para que el cobro del impuesto sea fundado se requiere que haya una ley que lo establezca y que la autoridad fiscal, al fijarlo, se ajuste a todos los preceptos de esa ley. [R.T.F., junio de 1938. Resolución de 22 de junio, exp. 1302/38, Segunda Sala, pág. 2422.]

Como se puede observar, el CFF al referirse a la aplicación estricta de la ley la relaciona con la prohibición que tiene la autoridad para interpretar en su arbitrio la ley, y no la confunde con la obligación de que la ley grave específicamente a cierta actividad.

Bajo el sistema formulista se provoca que el legislador tenga que cubrir todas las actividades posibles como actividad generadora de ingresos, el olvido de alguna actividad será objeto del no pago del ISR.

Lo anterior lo vemos en legislaciones pasadas de Renta, en las que la ley se convertía en una serie de definiciones de actividades, y el olvido de alguna de estas provocaba que no se pagase el impuesto; como ejemplo tendríamos el objeto mismo de la ley hasta 1974, que nos decía que se pagaba el impuesto sobre los ingresos producto del trabajo, del capital o de la combinación de ambos, si el contribuyente encontraba algún ingreso que no proviniese de estos conceptos [como jubilaciones o pensiones] no estaba obligado al pago del impuesto.

Bajo el sistema formalista el legislador estará continuamente reformando la ley para poder cubrir las actividades que están sin definición, será una especie de necesidad de alcanzar la imaginación de los planeadores fiscales, de conocer qué actividades generadoras de ingreso inventen para así gravarlas. Una LISR creada en base a un sistema formalista iniciará diciendo: **Son objeto del pago del impuesto los ingresos provenientes de las siguientes actividades...**

b) Sistema General⁴⁹

Una LISR creada bajo el sistema general si integrará una definición del gravamen impositivo en base al ingreso y no en relación a la actividad.

49) Al hablar de General no debemos confundirlo con los conceptos legales y Constitucionales de Generalidad, se está utilizando en el sentido abstracto de respeto a lo estricto en conjunto de la totalidad de posibilidades de gravamen.

Un sistema general iniciará diciendo **Son objeto del pago del impuesto todos los ingresos que obtenga el contribuyente sin importar la actividad de donde provengan.**

Lo anterior evitará el juego del contribuyente de buscar la no tipificación de la actividad en la LISR para así evitar el pago

El sistema general no va en contra del art. 11 del Código Fiscal, ya que estará gravando en forma estricta todos los ingresos y no las actividades.

La LISR vigente en nuestro país utiliza ambos sistemas, es decir, el sistema formalista y el general.

Para efectos de las Sociedades Mercantiles residentes en el país nos grava en relación al sistema general, grava todos los ingresos.

Para efectos de las Personas Físicas residentes en el país grava en forma compleja todos los ingresos, y decimos en forma compleja ya que este concepto se desprende de la lectura del art. 1o., 74 y 132 de la LISR, que nos dicen que las personas físicas gravan sobre todos sus ingresos, después nos define ciertas actividades que producen el ingreso y por último, en el artículo 132 nos habla de:

"Las personas físicas que obtengan ingresos distintos de los señalados en los capítulos anteriores, los considerarán percibidos en el monto, en que al momento de obtenerlos, incrementen su patrimonio"

En el caso de las personas residentes en el extranjero la ley utiliza definitivamente un sistema formalista, ya que grava los ingresos en base a actividades [art. 162] identifica el concepto de ingreso con el de actividad, si el extranjero descubre alguna actividad no contemplada en la ley, no estará obligado al pago.

La LISR mexicana tiende al sistema general, a gravar todos los ingresos sin importar si provienen de actos civiles o mercantiles si son lícitos o ilícitos arrendamientos o subarrendamientos, la ley los gravará si "incrementan el patrimonio del contribuyente", esta tendencia la observamos en el cambio del objeto que ha venido teniendo la LISR de 1965 a la fecha [ver esquema 1 pág. 60] así como la introducción en 1974 del capítulo de adquisiciones de bienes, y el de otros ingresos.

Ninguna LISR que se considere justa se puede dar el lujo de actuar bajo el sistema formal, el olvido de una simple actividad provoca el no pago del impuesto, lo que produce una clara injusticia fiscal, la imaginación y audacia de los planeadores fiscales [que actúan bajo la ley] provoca una distorsión en el pago del ISR.

ANEXO I

PARTICIPACIONES DE UTILIDADES A LOS TRABAJADORES

La participación de utilidades a los trabajadores es una obligación que tienen los patrones, tanto personas físicas como morales frente a sus subordinados.

La PTU se ve legislada por:

- Constitución
- Ley Federal del Trabajo y disposiciones reglamentarias
- Código Fiscal de la Federación
- Ley del Impuesto Sobre la Renta
- El Tribunal Fiscal de la Federación
- Suprema Corte.

La Constitución legisla la obligación que tiene el patrón para el PTU y el derecho que tienen sobre ésta los trabajadores en su artículo 123, inciso e) Fracción IX.

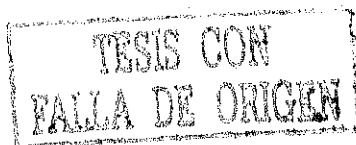
La Ley Federal del Trabajo en sus artículos 117 y 131 y el artículo legisla sobre la PTU.

De la lectura de estos artículos observamos que la PTU de los trabajadores serán repartidas conforme a lo dispuesto por la Comisión Nacional para la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, comisión que el 14 de octubre de 1974 resolvió la vigente forma en que se deben repartir las utilidades a los trabajadores, resolución que nos dice:

RESOLUCION DE LA COMISION NACIONAL PARA LA PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS.

CONSIDERANDO:

- 1o. Que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos consagra, en la fracción IX del Apartado A del artículo 123, el derecho de los trabajadores a participar en las utilidades de las empresas a las que prestan sus servicios;
- 2o. Que ese derecho, inspirado en los principios de justicia social plasmados en nuestra Ley Suprema, constituye un valioso instrumento para alcanzar el equilibrio entre los factores de la producción, y el reconocimiento a la contribución de la fuerza de trabajo en los rendimientos que obtienen las empresas;
- 3o. Que la participación en las utilidades representa un aliciente para los trabajadores, pues contribuye a elevar su nivel de vida y le permite alcanzar una mejor distribución de la riqueza;
- 4o. Que esa participación debe contribuir también, a la buena marcha de las empresas, a estimular la productividad y acentuar el esfuerzo conjunto de los trabajadores y los empresarios por alcanzar una prosperidad común;
- 5o. Que de conformidad con la Constitución y la Ley Federal del Trabajo, la comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades es el órgano competente para fijar y revisar el porcentaje que deba repartirse;
- 6o. Que de conformidad con la Constitución y la Ley Federal del Trabajo, las atribuciones y deberes, de la Comisión Nacional son: practicar las



investigaciones y realizar los estudios necesarios y apropiados para conocer las condiciones generales de la economía nacional, y tomar, asimismo, en consideración la necesidad de fomentar el desarrollo industrial del país, el interés razonable que debe percibir el capital y la necesaria reinversión;

7o. Que en 1963 se integró, mediante Convocatoria de la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, la cual dictó su Resolución el 12 de diciembre del mismo año;

8o. Que esa resolución generalizó, por primera vez en México, un sistema para la participación de los trabajadores en las utilidades, que estuvo en vigor durante más de diez años, lo cual proporciona una experiencia que ha sido debidamente analizada y valorada;

9o. Que la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, con fundamento en la fracción I del artículo 587 de la Ley Federal del Trabajo, expidió el 13 de julio de 1973 una Convocatoria para revisar dicha resolución, en virtud de que tanto la Ley de Impuesto sobre la Renta como la Ley Federal del Trabajo, que constituyeron la base legal de la misma, fueron derogadas y substituidas por los ordenamientos jurídicos respectivos actualmente en vigor, por lo que la Resolución no se ajustaba ya a las disposiciones legales que nos rigen y en virtud de que los estudios, investigaciones y consultas realizados por la propia Secretaría demostraron la necesidad de proceder a su revisión;

10o. Que con base en esa Convocatoria, el 23 de noviembre de 1973 se instaló la actual Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, la cual observó rigurosamente, en su integración y en su funcionamiento, las normas contenidas en la Constitución y en la Ley Federal del Trabajo;

11o. Que en cumplimiento de lo dispuesto por el artículo 586 de la Ley Federal del Trabajo, el Presidente de la Comisión Nacional publicó un aviso en el Diario Oficial, concediendo a los trabajadores y a los patrones un término de tres meses para que presentaran sugerencias y estudios, acompañados de las pruebas y documentos correspondientes; el Consejo de Representantes aprobó el plan de trabajo de la Dirección Técnica, el cual fue desarrollado dentro del término de ocho meses que el citado precepto legal concede, y cumplió los deberes y las atribuciones señalados en el artículo 581 de la propia Ley Federal del Trabajo; se practicaron las investigaciones y se realizaron los estudios necesarios y apropiados para conocer las condiciones generales de la economía nacional; se tomó en consideración la necesidad de fomentar el desarrollo industrial del país, el interés razonable que debe percibir el capital y la necesaria reinversión de capitales así como el Informe de la Dirección Técnica y las sugerencias y estudios que fueron prestados;

12o. Que una vez allegados todos esos elementos, el Consejo de Representantes procedió a dictar, dentro del plazo que la Ley concede para ello, la presente Resolución, la cual fija el porcentaje que debe corresponder a los trabajadores en las utilidades de las empresas;

13o. Que de conformidad con las disposiciones legales que nos rigen, ese porcentaje se aplicará sobre la Renta Gravable, sin hacerle ninguna deducción ni establecer diferencias entre las empresas,

14o. Que para los efectos de esta Resolución, el concepto de Renta Gravable citado por la Constitución y por la Ley Federal del Trabajo, equivale y

corresponde a la expresión ingreso gravable que utiliza la Ley del Impuesto sobre la Renta y que por lo mismo el porcentaje que percibirán los trabajadores se aplicara sobre ese ingreso gravable sin deducir cantidad alguna por ningun concepto.

15o. Que el artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, establece que para determinar el ingreso gravable de las empresas, no serán deducibles los pagos por impuestos a cargo del propio causante o de terceros;

16o. Que la participación que obtienen los trabajadores en las utilidades de las empresas queda comprendida dentro del marco general de las remuneraciones al trabajo personal pero tiene un fundamento esencialmente distinto al de éste, ya que obedece a un mandato constitucional que tiene su origen en la contribución que los trabajadores realizan en una combinación de esfuerzos dentro de las empresas, para alcanzar una prosperidad común;

17o. Que en tal virtud, esta participación en las utilidades no incide en los gastos ni en los costos de las empresas, ni debe afectar los precios de los artículos elaborados o de los servicios prestados, ni motivar un alza de ellos, pues de lo contrario se desvirtuaría la institución misma y el principio de equidad y justicia social que le dio origen;

18o. Que en los estudios realizados por la Dirección Técnica en cumplimiento del artículo 118 de la Ley Federal del Trabajo, se tomó en consideración la necesaria reinversión de capitales, el interés razonable que debe percibir el capital, así como la necesidad de fomentar el desarrollo económico del país, como elementos de juicio previos a la determinación del porcentaje;

19o. Que todas aquellas empresas no exceptuadas de la obligación de repartir utilidades, deberán proceder al reparto aún cuando estén exentas total o parcialmente del pago del impuesto sobre la renta;

20o. Que únicamente quedarán exceptuadas de esta obligación las empresas a las que se refiere el artículo 126 de la Ley Federal del Trabajo, y aquellas que comprenda la Resolución que expida la Secretaría del Trabajo y Previsión Social con fundamento en la fracción VI del artículo antes mencionado;

**POR LAS CONSIDERACIONES ANTES EXPRESADAS Y CON
FUNDAMENTO EN LOS PRECEPTOS LEGALES INVOCADOS, ESTA
COMISION NACIONAL PARA LA PARTICIPACION DE LOS
TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS**

RESUELVE:

PORCENTAJE Y BASE DE PARTICIPACION.

Artículo 1o. Los trabajadores participarán en un 8 por ciento de las utilidades de las empresas a las que presten sus servicios.

De acuerdo con lo establecido en el párrafo segundo del Artículo 120 de la Ley Federal del Trabajo, se considera utilidad para los efectos de esta Resolución, la renta gravable del Impuesto sobre la Renta.

El porcentaje de participación se aplicará sobre la renta gravable determinada de conformidad con las normas de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El porcentaje de participación se aplicará sobre la renta gravable sin hacer



ninguna deducción ni establecer diferencias entre las empresas, como lo dispone la Fracción V del Artículo 586 de la propia Ley Federal del Trabajo.

SUJETOS OBLIGADOS A PARTICIPAR

Artículo 2o. Son sujetos obligados a participar utilidades, todas las unidades económicas de producción o distribución de bienes o servicios, de acuerdo con la Ley Federal del Trabajo y en general, todos los causantes, personas físicas o morales, que tengan trabajadores a sus servicio.

INGRESO GRAVABLE DE LOS SUJETOS

Artículo 3o. Tratándose de personas físicas o morales dedicadas a actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, la base de la participación de los trabajadores en las utilidades será el ingreso gravable de las empresas determinando de conformidad con la Ley del Impuesto, sobre la Renta.

Artículo 4o. Las asociaciones o sociedades que realicen actos accidentales de comercio, o que lleven a cabo habitualmente actividades mercantiles, determinarán respecto de estos ingresos la utilidad de la que participarán a sus trabajadores, en los mismos términos que lo hacen los causantes del impuesto al ingreso global de las empresas.

Artículo 5o. En el caso de las personas físicas, causantes mayores, que de conformidad con el Artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre la Renta puedan optar por un coeficiente para la determinación estimativa de su ingreso gravable, éste será la utilidad de la que participarán los trabajadores.

Artículo 6o. Las empresas obligadas a repartir utilidades entre sus trabajadores, sujetas a bases especiales de tributación, o que opten por ellas, procederán en la siguiente forma:

I. Si se determina un ingreso gravable para efectos fiscales, éste será la utilidad de la que participarán los trabajadores;

II. Cuando no se determine ingreso gravable porque los causantes estén sujetos a una cuota específica de impuesto, o cuando éste se determine conforme a las bases especiales de tributación, la utilidad para efectos del reparto será el ingreso gravable que corresponda a dicho impuesto, de acuerdo con la tarifa del artículo 34 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

De obtener otros ingresos no comprendidos en las bases especiales de tributación, el ingreso gravable será el que se determine para efectos fiscales.

Artículo 7o. Los causantes del impuesto al ingreso de las personas físicas a que se refiere el Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como las asociaciones y sociedades de carácter civil que perciban productos o rendimientos de capital de los comprendidos en el Capítulo II de dicho Título, determinarán su ingreso gravable de conformidad con lo establecido en el Título III de la misma Ley. Este ingreso gravable será la utilidad de la que participarán los trabajadores.

El monto de la participación de los trabajadores al servicio de personas cuyos ingresos deriven exclusivamente de su trabajo, y el de los que se dediquen al cuidado de bienes que produzcan rentas o al cobro de créditos y sus intereses, no podrá exceder de un mes de salario, de acuerdo con la fracción III del artículo 127 de la Ley Federal del Trabajo

Artículo 8o. Las agrupaciones profesionales, asociaciones o sociedades de carácter civil, a que se refiere el segundo párrafo de la fracción II del artículo 49 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán sumar el ingreso gravable de cada uno de los miembros, para determinar la utilidad de la que participarán sus trabajadores.

Es aplicable a las situaciones comprendidas en el párrafo anterior, lo establecido en la fracción III del artículo 127 de la Ley Federal del Trabajo.

INGRESO GRAVABLE ESTIMADO.

Artículo 9o. Cuando por cualquier causa la Secretaría de Hacienda y Crédito Público determine estimativamente el ingreso gravable de los sujetos obligados a participar utilidades, ese ingreso gravable será la utilidad sujeta a participación entre los trabajadores.

PERDIDAS NO COMPENSABLES.

Artículo 10o. Para determinar la utilidad de las empresas para efectos de participación, no se harán compensaciones de los años de pérdida con los de ganancia, de acuerdo con el artículo 128 de la Ley Federal del Trabajo, por lo que la amortización por pérdidas de ejercicios anteriores, no deberán afectar la cantidad que corresponda a los trabajadores.

SUJETOS EXENTOS DEL IMPUESTO

Artículo 11o. Para todos aquellos sujetos obligados al reparto que estén exentos del pago del impuesto sobre la renta, la utilidad de la que participarán a los trabajadores será el ingreso gravable o en su caso la diferencia entre los ingresos y los gastos que arroje la declaración que deben presentar de conformidad con lo dispuesto por el artículo 5o. de la Ley de la materia.

SUJETOS EXENTOS DE PARTICIPAR

Artículo 12. Sólo las empresas a las que se refiere el artículo 126 de la Ley Federal del Trabajo y aquellas que comprenda la resolución que expida la Secretaría del Trabajo y Previsión Social con fundamento en la fracción VI del artículo antes mencionado, quedarán exentas de participar utilidades a sus trabajadores. Cuando estos sujetos dejen de estar exentos de la obligación de participar utilidades entre sus trabajadores, deberán determinar su utilidad de conformidad con lo establecido en esta Resolución.

EJERCICIOS IRREGULARES

Artículo 13. Para efectos de participación de utilidades, en aquellos casos en que el ejercicio fiscal de los causantes comprenda un período menor de doce meses, se estará a lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

PARTICIPACION ADICIONAL DE UTILIDADES.

Artículo 14. Cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público dicte resolución o liquidación que aumente el ingreso gravable, una vez que quede firme, deberá comunicarse la participación adicional tanto al sujeto obligado a participar como al sindicato o representación de los trabajadores para los efectos a que se refiere el primer párrafo del artículo 122 de la



Ley Federal del Trabajo Se considera que la resolución o liquidación es firme, cuando no se hubiere promovido recurso o juicio en su contra o bien cuando estos se resuelvan en definitiva.

En los casos de inconformidad con la resolución o liquidación por cualquier medio de defensa que se hiciere valer, se suspenderá el pago del reparto adicional en tanto se dicte resolución definitiva, siempre que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público suspenda el cobro del crédito fiscal o éste se pague bajo protesta.

La LISR nos habla del pago de los PTU en los artículos:

A) Para las Sociedades Mercantiles en el artículo 10 que establece:

"Para los efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, se entenderá que la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es la utilidad fiscal señalada en este artículo.

Y utilidad fiscal es:

"La utilidad fiscal del ejercicio se determina disminuyendo de la totalidad de ingresos acumulables obtenidos en el mismo, las deducciones autorizadas por este Título, salvo la señalada en el artículo 51 de esta Ley. La pérdida fiscal será la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio o las deducciones autorizadas por esta Ley, cuando el monto de aquéllos sea inferior al de éstas."

B) Para las Personas Físicas Residentes en el País en el artículo 137 [que realicen actividades civiles]

Art. 137. "No serán deducibles.....X. Las cantidades que tengan el carácter de participación en la utilidad del contribuyente o estén condicionadas a la obtención de ésta....."

NOTA: Por Base Global Gravable se entiende:

"Ingresos después de deducciones, salvo aquellos a los que no esté obligado el pago del impuesto y por los que ya se pagó el pago definitivo" [art. 141].

B¹) Para las Personas Físicas Residentes en el País que celebren actividades empresariales:

Art. 108: ".....El resultado de disminuir de los ingresos por actividades empresariales, las deducciones a que se refiere este artículo, será la utilidad física.... Para los fines de la Participación de Utilidades de los Trabajadores en las utilidades de las empresas, se entenderá que la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es la utilidad fiscal señalada en este artículo. ."

El Tribunal Fiscal de la Federación establece al respecto de la naturaleza del PTU:

REPARTO ADICIONAL DE UTILIDADES PARA LA PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES SU DETERMINACION NO SIEMPRE TIENE CARACTER TRIBUTARIO.- Aún cuando la resolución que ordena un reparto adicional de utilidades a los trabajadores, es emitida por una autoridad fiscal y con fundamento en diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

también lo es que no tiene carácter tributario, porque no fija las bases para la liquidación de un crédito fiscal ni causa agravio fiscal para modificar la base del impuesto para efectos de su pago en términos de la Federación y en consecuencia debe sobreserse el juicio que lo impugne.

Revisión 1093/78/12315/77.

Resolución de la H. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, de 3 de abril de 1979, por 5 votos a favor, 2 con los resolutivos y 2 en contra.

Ponente: Mag. Lic. Alfonso Cortina Gutiérrez.

La Suprema Corte de la Nación establece en su Jurisprudencia:

Seminario Judicial de la Federación Sexta Epoca. Volumen CX. Quinta Parte. Agosto de 1966. Cuarta Sala. Pág. 61.

UTILIDADES PARTICIPACION DE LOS PROCEDIMIENTOS PARA DETERMINARLA.- Las Juntas no son competentes para resolver conflictos con respecto al reparto de utilidades, mientras no se cumpla con lo dispuesto por el artículo 100-0 de la Ley Federal del Trabajo, que señala el procedimiento que debe seguirse para determinar la participación de cada trabajador en las utilidades de la empresa dejando tal determinación a una Comisión integrada por igual número de representantes de los trabajadores y del patrón, la cual debe formular un proyecto determinando la participación de cada trabajador, en la inteligencia de que si los representantes de ambas partes no se ponen de acuerdo, tocará decidir al inspector de trabajo; en ese mismo precepto se señala que los trabajadores podrán hacer las observaciones que juzguen convenientes dentro de un término de quince días, las que serán resueltas dentro de un plazo igual al anterior por la propia Comisión.

Amparo directo 9814/65.- Ricardo Domínguez Ferrera y coags.- 19 de agosto de 1966.- 5 votos.- Ponente: Raúl Castellano.

De la Lectura de la Legislación y la jurisprudencia transcrita concluimos:

- 1) Que la PTU es materia del Derecho Federal del Trabajo y el Derecho Fiscal únicamente es un medio para determinarla, no puede ser considerada como obligación fiscal.
- 2) Las Sociedades mercantiles residentes en el país pagarán PTU en base a la Utilidad Fiscal, entendiéndose a ésta conforme a todos sus ingresos y en relación al artículo 10 de la LISR.
- 3) Los Regímenes Especiales de Tributación pagarán para la PTU sobre la Base Gravable estimada en el respectivo Régimen Especial de Tributación.
- 4) Las Personas Físicas residentes en el país están reglamentadas en forma confusa e injusta. Si nos apegamos a lo estricto de la resolución de la comisión aunado a que el trabajador es subordinado de una persona física en su integridad patrimonial y no en la actividad que desarrolle el patrón, observaremos que la persona física tendrá que pagar PTU a sus trabajadores sobre el total de su ingreso global gravable [art. 141] aunque el patrón solo contrate para actividades de contador de la empresa o de contador de otras actividades, el

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

pago del PTU es frente al ingreso global total que perciba el contribuyente y no por actividades segmentadas.

Lo anterior nos provoca serias consecuencias ya que la persona física que contrata a un trabajador que le controle alguna actividad [como empresarial, adquisición de bienes, etc...] tendrá que pagarle PTU sobre el total de su ingreso global gravable.

En la práctica el contribuyente ha optado por que las personas físicas, para efectos de PTU tendrán tantas bases como actividades realicen, contemplando el ingreso según la actividad, equiparando la responsabilidad del PTU frente al ingreso como una sociedad unipersonal, el trabajador de la persona física recibirá PTU en función al trabajo para el cual se le haya contratado y no en relación al total del ingreso que obtenga la persona física.

La propia Ley del ISR ha propiciado la confusión a que hacemos referencia, ya que distingue la PTU en el caso de Actividades Empresariales y las demás actividades siendo que en las primeras se define el concepto de utilidad fiscal, en las segundas se omite cualquier aclaración acerca de las PTU.

Lo anterior considero que está fuera de la Legislación y que el contribuyente persona física corre el riesgo de que un trabajador le exija una PTU sobre su ingreso global gravable y no sobre la utilidad fiscal de la empresa o de la enajenación de inmuebles que es la actividad sobre el cual desempeña su trabajo, considero que esto es lo dispuesto por la LFT y las disposiciones generales ya que no se acepta en México a la persona física como una sociedad unipersonal y por lo tanto se debe analizar como patrón en relación a su patrimonio total y no segmentado.

5] Los residentes en el extranjero no se contemplan en la LISR como afectos al pago del PTU.

6] Las Personas Morales con fines no lucrativos pagarán la PTU en base a lo dispuesto para las Personas Físicas.

"Cuanto antes nos persuadamos de que la justicia Tributaria no es materia de "alta" ciencia, sino de razonamientos modestos y previos en torno a los efectos concretos de los distintos tipos de impuestos posibles sobre la conducta humana, tanto mejor será."

L. EUNAUIDI. Mitos y Paradojas de la Justicia Tributaria.
1963. Barcelona.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

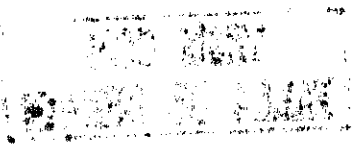
Handwritten text at the bottom of the page, possibly a signature or date, which is mostly illegible due to fading and bleed-through.

CAPITULO V

- 1] De la Declaración Anual
- 2] Ingresos Exentos
- 3] Ingresos No Acumulables

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

15p



CAPITULO V

1] De la Declaración Anual

Las personas físicas que obtengan ingresos en un año calendario a excepción de los exentos y de aquellos por los que se haya pagado el impuesto definitivo, están obligadas a pagar su impuesto anual, mediante declaración que presentarán en el mes de abril del año siguiente. (art. 139)

El contribuyente en su declaración anual del ISR deberá acumular los ingresos que percibió en el año calendario reglamentándolos por capítulos según las actividades que realizó, indicando la forma en que determinará su ingreso global gravable, el cual se conforma por todos los ingresos netos de cada una de las actividades realizadas y sujetas a acumulación.

Ingreso Global = Ingresos Brutos - Deducción de

De los ingresos por Salarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado.

De los Ingresos por Honorarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Independiente.

De los Ingresos por Arrendamiento y en General por otorgar el uso o goce temporal de Inmuebles.

De los Ingresos por enajenación de Bienes.

De los Ingresos por adquisición de Bienes.

De los Ingresos por Actividades Empresariales.

*De los Ingresos por Dividendos y en General por las Ganancias distribuidas por Sociedades Mercantiles.

*De los Ingresos por Intereses.

De los demás Ingresos que obtengan las Personas Físicas.

* Siempre que sean acumulables.

Una vez que el causante determina cual es su ingreso global deberá deducir las deducciones personales a que tiene derecho, para aplicar al resultado la tarifa del art. 141 (ver esquema 1)

- *Sujetos exentos de presentar Declaración Anual.*²

La ley exime de presentar declaración anual aquellos contribuyentes que perciban:

1) El Impuesto Sobre la Renta es anual; siendo que los pagos provisionales son meros adelantos de carácter financiero para efectos del pago del impuesto.

Tanto la prescripción como la caducidad tiene relación directa con la fecha de presentación de la declaración anual —inicio de vigencia— o bien, si no se presenta declaración anual iniciarán cuando el impuesto sea exigible.

2) Recuerdese que en los tres casos (salvo el de exentos), el pagador del ingreso y que es obligado a retenerle el impuesto, estará obligado a presentar en su declaración anual los datos del contribuyente y la cantidad de impuesto retenido y enterado.



- a) Únicamente ingresos por la prestación de servicios hasta por \$ 300,000.00 anuales
- b) Únicamente perciban ingresos exentos o por los cuales ya se pagó el impuesto definitivo.
- c) Los contribuyentes que en un año de calendario perciban los intereses a que se refiere el capítulo III sin que excedan de \$ 200,000.00 más un salario mínimo general de la zona económica del contribuyente elevado al año, o que obtengan ingresos hasta por el monto de la cantidad anterior, por concepto de estos intereses más las remuneraciones a que se refiere el Capítulo I del Título IV, no estarán obligados a presentar declaración anual por el hecho de percibir los ingresos a que se refiere el capítulo III aún hayan optado por el régimen de títulos nominativos.

- Formalidades de la Declaración³

La declaración del ISR debe presentarse por escrito, con formato aprobado por la SHCP y con los ejemplares que ella exige. El RLISR en su artículo 4 nos dice:

"Toda declaración, aviso, manifestación, promoción o solicitud que se presente ante las autoridades fiscales, deberán ser firmados por el causante o por su representante legal."

3) Francisco de la Garza, en su Libro sobre Derecho Financiero Mexicano, en sus páginas 570 a 571 nos dice con respecto a las formalidades de la declaración: (nótese que lo dicho es transcrito de un libro de 1975): "...B) A quien corresponde Presentarla:

La obligación de presentar la declaración incumbe normalmente al sujeto pasivo (como por ejemplo en el impuesto sobre la renta o en el impuesto sobre ingresos mercantiles); pero en los casos en que hay deudores por adeudo ajeno puede recaer también sobre el responsable (como es el caso de las instituciones fiduciarias, que de acuerdo con la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Art. 11, son solidariamente responsables con los causantes con quienes operen por la presentación de los avisos, declaraciones y manifestaciones del referido impuesto) o de los representantes en el país de contribuyentes extranjeros, según el Art. 6 de dicho Ordenamiento, o exclusivamente sobre el responsable (como es el caso de los notarios públicos, quienes deben presentar la "nota del timbre" relativa a las escrituras que protocolicen); en tanto que en los casos de sustitución corresponde solamente al sustituto y no al sujeto pasivo, debido a que el primero ocupa el puesto del segundo en toda la relación tributaria (como es el caso del patrón, quien es el sujeto pasivo sustituto en relación con el impuesto sobre los productos del trabajo, según el Art. 88 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta).

La obligación de presentar declaraciones, cuando se trate de causantes eventuales, debe hacerse cuando se ha producido el hecho generador y existe un crédito fiscal a pagar, cuando se trate de causantes habituales, generalmente las leyes imponen el deber de hacer la presentación aún cuando no haya prestación de pagar, y en algunos casos aún los causantes exentos deben presentar declaraciones, aunque no haya pago alguno que hacer. Cuando haya varios co-obligados, el cumplimiento de la presentación por uno de ellos libera a los demás (como es el caso de uno de los coherederos). Las declaraciones deben ser firmadas por el causante mismo o por su representante legal, cuando la ley exige la forma escrita. C) Formalidades: La declaración puede ser formal o no formal; según que la ley prescriba o no la forma en que debe hacerse, como ocurre cuando la autoridad administrativa prescribe determinados formularios. Puede ser verbal o escrita, predominando esta última forma. Debe contener todos los elementos necesarios para que

ESQUEMA 1

I. El Salario mínimo general de la zona económica del contribuyente elevado al año.

II. Los honorarios médicos y dentales así como los gastos hospitalarios, efectuados por el contribuyente para sí, para su cónyuge o para la persona con quien viva en concubinato y para sus ascendientes o descendientes en línea recta, siempre que dichas personas no perciban durante el año de calendario ingresos en cantidad igual o superior a la que resulte de calcular el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente elevado al año.

III. Los gastos de funerales en la parte en que no excedan del salario mínimo general de la zona económica del contribuyente elevado al año efectuados para las personas señaladas en la fracción que antecede

IV. Los donativos destinados a obras o servicios públicos, instituciones asistenciales o de beneficencias autorizadas conforme a las leyes de la materia e instituciones de investigación científica y tecnológica inscritas en el Registro Nacional de Instituciones Científicas y Tecnológicas y que satisfagan los requisitos de control fiscal que para el efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando el contribuyente los hubiere erogado en efectivo, en cheque girado contra su cuenta o en otros bienes que no sean títulos de crédito.

Para determinar la zona económica del contribuyente se atenderá al lugar donde se encuentre su casa habitación al 31 de diciembre del año de que se trate. Los funcionarios o empleados del Gobierno Federal que presten servicios fuera del territorio nacional, atenderán a la zona económica correspondiente al Distrito Federal.

BASE SOBRE LA CUAL
SE APLICA EL ART. 141

INGRESO — DEDUCCIONES
GLOBAL — PERSONALES

pueda realizarse la determinación o pueda verificarse si fue hecha en forma legal por el declarante. La incompletitud puede ocasionar que la situación administrativa exija la presentación de una nueva declaración, o que se suplan las omisiones, o puede equivaler a una falta de presentación de la declaración según lo prescriba la ley (CFF, art. 86). D) Plazo de Presentación: Por lo que se refiere a los plazos dentro de los cuales debe ser presentada la declaración, las disposiciones de las leyes tributarias son muy variadas. En tributos periódicos, generalmente son mensuales (como en el impuesto sobre ingresos mercantiles) o anuales (como en el impuesto sobre la renta.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Las empresas o personas físicas extranjeras no domiciliadas en el país, que no tengan representante en el territorio nacional, podrán designar representante sólo para los efectos a que se refiere el párrafo anterior.

Los documentos mencionados deberán presentarse en el número de ejemplares que prevenga la forma oficial o en su defecto por cuadruplicado ante la autoridad que corresponda, la que devolverá una copia al causante con el sello en que conste la fecha de presentación. Cuando se utilice el servicio postal, los documentos deberán presentarse por correo certificado, debiendo el causante conservar copia de los mismos y el acuse de recibo correspondiente."

Es importante el recordar que se exige en la presentación de la declaración la firma del contribuyente.

El que una declaración no tenga la firma del contribuyente (o bien su representante legal) podrá traer como consecuencia el que no se tenga por presentada, y por lo tanto el contribuyente no tendrá los beneficios del artículo 84-A. Con esto no estamos diciendo que se tenga por no presentado el pago, esto sería absurdo, el pago puede ser hecho y la declaración tenerse por no presentada, una no incluye a la otra, la declaración debe estar firmada por persona legalmente reconocida para que cumpla los requisitos legales de presentación.

—Momento en que se percibe el ingreso⁴

La ley nos habla en su art. 141 de que se deberán acumular los ingresos que sean acumulables conforme al título IV, pero, ¿Cuándo se consideran percibidos los ingresos?

En el título IV se dan diversas reglas dependiendo de la actividad por la cual provienen los ingresos del momento en que se deben considerar percibidos, siguiendo en forma genérica la regla de:

El CFF (Art. 96) establece en forma supletoria el de 15 días siguientes a la realización del hecho de que se trate. E) Lugar de Presentación: Las declaraciones deben de ser presentadas en la Oficina Federal de Hacienda que corresponda a la circunscripción del causante. A veces las leyes tributarias autorizan su presentación a instituciones bancarias. En los impuestos estatales se presentan en las oficinas principales de la Tesorería o en las recaudaciones locales de renta. Los impuestos municipales se declaran en las tesorerías municipales o en sus delegaciones (CFF, Art. 96) F) Secreto: Con carácter general dispone el CFF (Art. 90) que el personal oficial que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias está obligado a guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los causantes o por los terceros con ellos relacionados. Asimismo, el CFF y la LISR (Art. 15) establecen que dicha reserva no comprende los casos en que deben suministrarse datos a los funcionarios encargados de la administración y defensa de los intereses fiscales, a las autoridades judiciales en procesos de orden penal y a los tribunales competentes que conozcan de pensiones alimenticias.

4) Percepciones en especie. ¿Es preciso que lo que recibe sea dinero para que exista una renta neta? La respuesta, evidentemente, debe ser negativa. Lo que se recibe en forma de aprovechamiento de vivienda, servicios, productos o valores, representa renta neta tanto como el dinero. Lo que vale dinero equivalente al dinero en efectivo, para los fines de determinar la renta neta. Ingresos irregulares. ¿Han de ser regulares los ingresos para que constituyan renta, o incluye ésta

- Ingreso en efectivo o especie
- Ingresos en crédito o facturación⁵

Por ingresos en efectivo entendemos aquel ingreso que es enterado al contribuyente, ya sea en efectivo o en especie. se considera gravado hasta que realmente es percibido por el contribuyente

Por ingresos en crédito o facturación se entienden aquellos ingresos que aunque el contribuyente no los haya percibido físicamente serán considerados como ingresos acumulables en el momento en que se expide el recibo, facturado o se emite un título de crédito que ampare el adeudo.

Dependiendo de la actividad se tendrá por percibido el ingreso en diferente forma, para algunas actividades se considerará percibido en efectivo o especie, para otras en efectivo, especie o crédito. (esquema 2)

Pago del Impuesto⁶

El ISR que deberá pagar el contribuyente es el resultado de aplicar la tarifa del artículo 141 al resultado de la base gravable - Deducciones Personales.

adquisiciones esporádicas tales como los premios ganados, el beneficio obtenido por la venta de una inversión, y otras cosas análogas? En los Estados Unidos se ha sostenido siempre que lo irregular no constituye un "reguardo" que pueda determinar una renta. Lo que se recibe no representa menos un ingreso, aun cuando sea como una salpicadura repentina y no como el fluir de una corriente, y, como veremos, plantea diversos problemas especiales en la aplicación de una tarifa gradual. En la Gran Bretaña prevaleció durante muchos años la regla contraria; pero no subsiste ya en la actualidad.

Ingresos ilícitos. ¿Deben ser legítimos los ingresos para contribuir renta? De nuevo, la respuesta es que no. En una ocasión se planteó ante la Suprema Corte la cuestión de si un contrabandista debía declarar el ingreso que le producía su contrabando. Se alegaba en defensa del contribuyente que nadie está obligado, bajo nuestra ley, a acusarse a sí mismo. (Groves Trillas, pág. 233 y 234)

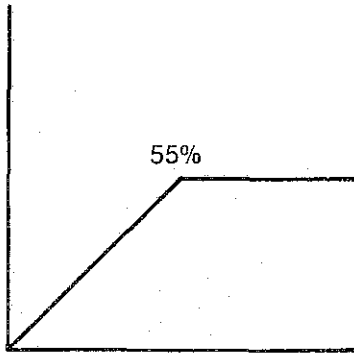
5) Lo antes expresado reviste particular importancia si se tiene presente que existen dos formas de ingreso que se encuentran en cualesquier tributo en materia de Impuesto sobre la Renta: ingresos en efectivo e ingresos en especie. Es decir, estos tipos de ingresos los encontramos tanto en empresas (artículo 16) y Trabajo (artículo 48), como en Capital (artículo 60).

No podemos decir lo mismo tratándose de ingresos "en crédito", ya que éstos son privativos del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas. Lo anterior es perfectamente comprensible toda vez que la exclusividad de este ingreso respecto de empresas no hace sino recoger una transacción que es muy común entre sujetos que se dedican al ejercicio de una o más de las actividades que menciona el artículo 16 de la Ley de la Materia.

En otro orden de ideas, debemos hacer hincapié en que cuando la Ley del Impuesto sobre la Renta alude a "ingresos en efectivo" e "ingresos en especie", el primero de ellos corresponde, de conformidad con el artículo 20, a percepciones que se obtengan en numerario, es decir en moneda de curso legal; en tanto que los "ingresos en especie" están representados por cualesquier bien distinto del efectivo o numerario. (Fernández y Cuevas Impuesto Sobre la Renta al Ingreso de las Empresas, pág. 64).

6) Artículos del CFF: El crédito fiscal es la obligación fiscal determinada en cantidad líquida y debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa, el pago deberá hacerse:





Se dice que la tarifa del ISR (art. 151) es progresiva, ésta si bien tiene la característica de progresiva observamos que está limitada por el tope máximo que es el 55%.

El ISR no se puede hablar de que 1+1 es 2, 1+1 puede ser 3 ó 0, dependiendo si el ingreso está afectado por la progresividad del impuesto o alguna exención.⁶

Al impuesto a que estará obligado a pagar el contribuyente en el mes de abril debemos acreditar (restar) el:⁷

- Importe de los pagos provisionales efectuados por el contribuyente
- Importe de los pagos hechos por las personas del título III a cargo del contribuyente
- El impuesto acreditable en los términos del art. 6 (pagado en el extranjero)
- El impuesto acreditable en el caso de transparencia fiscal.

I. Si es a las autoridades a las que corresponde formular la liquidación, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que haya surtido efectos la notificación de la misma.

II. Si es a los sujetos pasivos o responsables solidarios a quienes corresponde determinar en *cantidad líquida la presentación*, dentro de los veinte días siguientes al nacimiento de la obligación fiscal, pero tratándose de personas obligadas a efectuar retenciones, el pago se hará mediante declaración a más tardar el día quince, o al siguiente día hábil si aquél no lo fuere, del mes inmediato posterior al que se hubiere hecho la retención.

III. Si se trata de obligaciones derivadas de contratos o concesiones que no señalen la fecha de pago, éste deberá hacerse dentro de los quince días siguientes a la fecha de su celebración u otorgamiento.

La falta de pago de un crédito fiscal en la fecha o plazo establecidos en las disposiciones respectivas, determina que el crédito sea exigible.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá conceder prórroga para el pago de los créditos fiscales o para que los mismos sean cubiertos en parcialidades. La prórroga o el plazo dentro del cual deban pagarse las parcialidades, no excederá de un año, salvo que se trate de adeudos cuantiosos, correspondientes a ejercicios fiscales anteriores o de situaciones excepcionales, casos en los cuales el término podrá ser hasta de tres años.

7) " LISR 77 - Exenciones.

115-IV y 118 -- Impuesto definitivo de contribuyentes menores.

121 último párrafo - Impuesto definitivo cuando no se ejercite la opción de transparencia fiscal.

126 - Impuesto definitivo sobre intereses.

130 - Impuesto definitivo sobre premios.

RISR 9 - Prórroga para la presentación de declaraciones

162 - Declaración anual opcional

166 - Formalidades en caso de fallecimiento del causante

ESQUEMA II

INGRESOS PROVENIENTES DE:	MOMENTO EN QUE SE CONSIDERAN RECIBIDOS
De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.	En efectivo o especie.
De los ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente.	En efectivo o especie.
De los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles.	En efectivo o especie.
De los ingresos por enajenación de bienes.	Efectivo, especie y crédito. (Siempre que sea menor de 18 meses)
De los ingresos por adquisición de bienes.	En efectivo y especie.
De los ingresos por actividades empresariales.	Efectivo, especie y crédito. (Siempre que sea menor de 18 meses)
De los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por sociedades mercantiles.	En efectivo y especie.
De los ingresos por intereses.	En efectivo o especie.
De los ingresos por obtención de premios.	Renta en efectivo o especie.
De los demás ingresos que obtengan las personas físicas.	Que en el momento de obtenerlos incrementen su patrimonio.

REDUCCIONES DEL IMPUESTO EN ACTIVIDADES EMPRESARIALES

Los contribuyentes que obtengan ingresos por la realización de actividades empresariales, podrán efectuar las siguientes reducciones en el impuesto que les corresponda conforme al artículo 141

I. 40%, si los contribuyentes están dedicados exclusivamente a la agricultura, ganadería o pesca.

II. 25%, si los contribuyentes a que se refiere la fracción anterior, industrializan sus productos.

III. 25%, si los contribuyentes a que se refiere la fracción I de este artículo, realizan actividades comerciales o industriales, en las que obtengan como máximo el 50% de sus ingresos brutos.

IV. 50%, si los contribuyentes están dedicados exclusivamente a la edición de libros. Cuando no se dediquen exclusivamente a esta actividad, calcularán la reducción del 50% sobre el monto del impuesto que corresponda de los ingresos por la edición de libros, en los términos del Reglamento de esta Ley.

2| Ingresos Exentos

La LISR adopta el sistema de exención total para ciertos ingresos que obtengan las personas físicas, es decir, los exenta del pago y de la acumulación al ingreso global gravable.

El "no" pago del impuesto y la "no" acumulación al ingreso global gravable dependerá de la actividad de donde provenga el ingreso, pudiendo distinguir ésta en función a:

- I] Ingresos provenientes de Actos Civiles
- II] Ingresos provenientes de Actos Empresariales (Ver esquema 3)

Las exenciones en nuestro sistema provocan un efecto fiscal en ISR equivalente a cero, tanto para el pago del impuesto como para la acumulación con otros ingresos.

Las obligaciones fiscales que tienen los contribuyentes no se consideran exentas por ser sujetos exentos del pago del ISR, deberán de cumplir con las diversas obligaciones generales impuestas a los contribuyentes, principalmente estarán obligados a demostrar que su ingreso está tipificado como exento.

Es importante el analizar que a la persona física no se le exenta por las mismas actividades que se exentan a las personas morales no lucrativas, a estas se les exentan las actividades de:⁸

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

ESQUEMA III

A] Actos Civiles

- 1] Provenientes en forma directa o indirecta de la relación laboral

PRESTACIONES DISTINTAS DEL SALARIO MINIMO

I Las prestaciones distintas del salario que reciban los trabajadores de salario mínimo general para una o varias zonas económicas, calculadas sobre la base de dicho salario cuando no excedan de los mínimos señalados por la legislación laboral. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título

8) " En 1981 se exenta al sujeto en tanto realice las actividades descritas por la ley y en tanto sea Persona Moral con fines no lucrativos (incluyendo a las cooperativas) se mezcla el exentar por sujeto y objeto intrarrelacionados

INDEMNIZACIONES POR RIESGOS O ENFERMEDADES

II. Las indemnizaciones por riesgos o enfermedades, que se concedan de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo respectivos.

JUBILACIONES, PENSIONES Y HABERES DE RETIRO.

III. Las jubilaciones, pensiones y haberes de retiro, en los casos de invalidez, ceguera, vejez, retiro y muerte, cuyo monto diario no exceda de nueve veces el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

GASTOS MEDICOS Y DE FUNERAL.

IV. Los percibidos con motivo del reembolso de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral, que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo

PRESTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

V. Las prestaciones de seguridad social que otorguen las instituciones públicas.

PRESTACIONES DE PREVISION SOCIAL.

VI. Los percibidos con motivo de subsidio por incapacidad becas educacionales para los trabajadores o sus hijos, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas, y otras prestaciones de previsión social, de naturaleza análoga, que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o por contratos de trabajo.

DEPOSITOS EN EL INFONAVIT.

VII. La entrega de los depósitos constituidos en el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores o en los demás institutos de seguridad social, en términos de ley, así como las casas habitación proporcionadas a los trabajadores inclusive por las empresas cuando se reúnan los requisitos de deducibilidad del Título II en su caso de este Título.

CAJAS DE AHORRO

VII. Los provenientes de cajas de ahorro de trabajadores y de fondos de ahorro establecidos por las empresas cuando reúnan los requisitos de deducibilidad del Título II o, en su caso de este Título.

1) Provenientes en forma directa o indirecta de la relación laboral.
(continuación)

En estricto derecho, la LISR no exenta a ninguna Persona Moral, ya que éstas "no son Contribuyentes", para dar una exención se debe ser sujeto. Lo que está exentando (o dejando de gravar hasta que se reparta). " Ver apéndice 1.

CUOTAS AL IMSS

IX. La cuota de seguridad social de los trabajadores pagada por los patrones.

COMPENSACIONES POR SEPARACION

X. Los que obtengan las personas que han estado sujetas a una relación laboral, en el momento de su separación, por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnización u otros pagos, hasta por el equivalente de noventa veces el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente por cada año de servicio. Los años de servicio serán los que se hubieran considerado para el cálculo de los conceptos mencionados. Toda fracción de más de seis meses se considerará un año completo. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

GRATIFICACIONES ANUALES.

XI. Las gratificaciones que reciban los trabajadores de sus patrones, durante un año de calendario, hasta el equivalente del salario mínimo general de la zona económica del trabajador elevado a 30 días, cuando dichas gratificaciones se otorguen en forma general, pagando por el excedente el impuesto en los términos de este Título.

Tratándose de las gratificaciones de los trabajadores comprendidos en el Apartado B del Art. 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no se pagará el impuesto cuando se otorguen en forma general.

1] Provenientes en forma directa o indirecta de la relación laboral (continuación)

SUELDOS PERCIBIDOS POR EXTRANJEROS.

XII. Las remuneraciones por servicios personales subordinados que perciban los extranjeros en los siguientes casos:

- a] Los agentes diplomáticos
- b] Los agentes consulares en el ejercicio de sus funciones, en casos de reciprocidad.
- c] Los empleados de embajadas, legaciones y consulados extranjeros, que sean nacionales de los países representados siempre que existe reciprocidad.
- d] Los miembros de delegaciones oficiales, cuando representen países extranjeros.
- e] Los miembros de delegaciones científicas y humanitarias.
- f] Los representantes funcionarios y empleados de los organismos internacionales con sede u oficina en México, cuando así lo establezcan los tratados o convenios.
- g] Los técnicos extranjeros contratados por el Gobierno Federal cuando así se prevea en los acuerdos concertados entre México y el país de que dependan.

GASTOS DE REPRESENTACION Y VIATICOS

XIII. Los percibidos para gastos de representación y viáticos cuando sean efectivamente erogados en servicios del patrón y se compruebe esta circunstancia con documentación de terceros que reúna los requisitos exigidos por esta ley o su reglamento.

RENTAS CONGELADAS.

XIV. Los que provengan de contratos de arrendamiento prorrogados por disposición de la ley [rentas congeladas].

ENAJENACION DE LA CASA HABITACION.

XV. Los derivados de la enajenación de casa habitación siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

a) Que el contribuyente haya habitado el inmueble cuando menos los dos últimos años anteriores a la enajenación.

b) Que el importe de la enajenación se invierta en territorio nacional, dentro del año siguiente, en la adquisición o construcción de casas habitación de su propiedad, en la que establezca su domicilio o destine para arrendamiento, siempre que en este último caso se encuentren ubicadas dentro de las zonas de desarrollo que señale el Reglamento de esta ley. Si sólo se invierte parte del importe obtenido, por la parte proporcional no invertida se pagará el impuesto en los términos de este Título.

Para que no esté obligado a pagar el impuesto por los ingresos a que se refiere esta fracción o para que se amplíe el plazo de inversión a 2 años, se deberá cumplir con los requisitos que señale el reglamento de esta ley. Tampoco se estará obligado al pago del impuesto cuando el contribuyente invierta el importe de la enajenación para pagar deudas contraídas en la adquisición de casas habitación que reúnan los requisitos señalados en el párrafo anterior, siempre que la adquisición se hubiere efectuado dentro del año inmediato anterior a la fecha de la enajenación.

ENAJENACION DE TITULOS DE VALOR A TRAVES DE BOLSA DE VALORES.

XVI. Los obtenidos con motivo de la enajenación de títulos valor, cuando la operación se realice en el país a través de bolsa de valores autorizada y siempre que dichos valores sean de los que se coloquen entre el gran público inversionista conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

ENAJENACION DE BIENES MUEBLES

XVII. Los provenientes de la enajenación de bienes muebles, excluyendo las partes sociales, los títulos valor y las

2) Sobre bienes de capital.
(continuación)

inversiones del contribuyente, cuando en un año de calendario la diferencia entre el total de la enajenación y el costo comprobado de las adquisiciones, no exceda de tres veces el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente elevado al año. Por la utilidad que exceda se pagará el impuesto en los términos de este Título.

INTERESES PERCIBIDOS DE BANCOS.

XIX. Los intereses pagados por instituciones de crédito, cuando no excedan de 5% anual del monto del depósito del que deriven.

COBRO DE SUMAS ASEGURADAS.

XXII. Las cantidades que paguen las instituciones de seguros a los asegurados y beneficiarios con motivo de pólizas contratadas, siempre que no se trate de seguros relacionados con bienes de activo fijo.

HERENCIAS O LEGADOS.

XXIII. Los que se reciban por herencia o legado.

DONATIVOS RECIBIDOS

XXIV. Los que se reciban como donativos:

- a) Entre cónyuges o entre ascendientes y descendientes en línea recta, cualquiera que sea su monto.
- b) Los demás donativos, siempre que el valor total de los recibidos en un año de calendario no exceda de tres veces el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente elevado al año. Por el excedente se pagará impuesto en los términos de este Título.

ALIMENTOS

XXVII. Los percibidos en concepto de alimentos en los términos de ley.

4) Por responsabilidad civil

INDEMNIZACIONES POR DAÑOS.

XXVI. Las indemnizaciones por daños que no excedan el valor de mercado del bien de que se trate. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

5) Por privilegio de actividad.

REGALIAS POR DERECHOS DE AUTOR.

XXVIII. Los derivados de regalías que perciban los autores por permitir a terceros el uso o la explotación de los derechos de autor.

INGRESOS DE EJIDATARIOS, COMUNEROS Y OTROS.

XVIII. Los que obtengan los ejidatarios y comuneros por la producción agropecuaria o pesquera y los que perci-

5] Por privilegio de actividad (continuación)

ban los miembros de asociaciones, cooperativas, sociedades, uniones o mutualidades y otros organismos semejantes, en los términos de la Ley Federal de Reforma Agraria, de la Ley General de Crédito Rural y demás ordenamientos aplicables en materia de crédito rural y agrícola.

PREMIOS.

XXV. Los que se obtengan por premios a que se refiere el Capítulo IX cuando el valor de cada premio no exceda de \$ 500.00 así como por premios obtenidos con motivo de un concurso científico, artístico o literario, abierto al público en general o bien a determinado gremio o grupo de profesionales.

6] Por Sistema Fiscal.

IVA TRASLADADO.

XXIX. El impuesto al valor agregado trasladado por el contribuyente en términos de ley.

B] Actos Empresariales

Todas las exenciones expuestas para los actos civiles proceden para las actividades empresariales, salvo las fracciones XVI, XVII, XXII y XXVI.

VII. Sociedades cooperativas de consumo.

VIII. Organismos que conforme a la Ley agrupan a las sociedades cooperativas, ya sea de productores o de consumo.

IX. Sociedades mutualistas que no operen con terceros, siempre que no realicen gastos para la adquisición de negocios, tales como premios, comisiones y otros semejantes.

X. Sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley Federal de Educación.

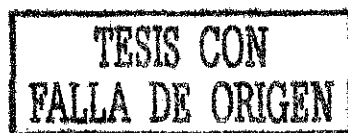
XI. Asociaciones o sociedades Civiles organizadas con fines científicos, políticos, religiosos, culturales o deportivos.

XII. Sociedades civiles constituídas únicamente con el objeto de administrar fondos o cajas de ahorro.

Por lo tanto, estará exenta la Sociedad Civil que se dedique a fines culturales, o el Sindicato de Trabajadores, etc... pero no las personas físicas que perciban ingresos de estas sociedades.

En el único caso que observamos la Legislación Mexicana exenta a la persona física por dedicarse a fines científicos o tecnológicos es en el Decreto de fecha 26 de Noviembre de 1980 de (CONACYT)⁹

9) No solamente se exenta a la persona física, sino que también se le autoriza para recibir donativos y que la persona que los done considere las cantidades asignadas como donativos.



3] Ingresos no acumulables¹⁰

La ley contempla tres tipos de ingresos que si bien pagan impuestos no deben de ser acumulados con otros ingresos del contribuyente.

El impuesto que pagan estos ingresos es definitivo, generalmente se le retiene al contribuyente la cantidad de impuestos a pagar por el sujeto que le entera el ingreso.

Estos tres tipos de ingresos son:

- Ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por las Sociedades Mercantiles.
- De los ingresos por intereses.
- De los ingresos por obtención de premios.

a) Ingresos por dividendos

Tradicionalmente el concepto de dividendo o utilidad pagada a los accionistas se identifica con "la ganancia decretada y pagada a los accionistas, socios o tenedores de las acciones".

Esta definición simplista trae consigo que los contribuyentes eludiesen el pago del impuesto sobre dividendos encontrando diversas formas legales que produjeron que recibiesen el dividendo de alguna manera diferente al de ganancia repartida y por lo tanto no se pagara el impuesto sobre la renta.

La Ley previendo las diversas formas que ha venido utilizando el contribuyente para la elusión del impuesto optó por definir el concepto de dividendo equiparándolo con ciertas formas y estructuras jurídicas que venían provocando el no pago del impuesto, éstos son:

Artículo 120:

I. La ganancia decretada por sociedades mercantiles residentes en México en favor de socios o accionistas. Cuando la ganancia decretada se distribuya mediante aumento de partes sociales o entrega de acciones, por concepto de capitalización de reservas o pago de utilidades, el ingreso se entenderá percibido en el año de calendario en que se decreta el reembolso por reducción de capital o por liquidación de la persona moral de que se trate.

En los casos en que la ganancia se reinvierta en la suscripción o pago de aumento de capital en la misma sociedad, dentro de los treinta días siguientes a su distribución, el ingreso se entenderá percibido en el año de calendario en que se decreta el reembolso por reducción de capital o por liquidación de la persona moral.

II. En caso de liquidación o reducción de capital de sociedades mercantiles residentes en México, el reembolso decretado en favor de cada socio o

Esto naturalmente siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos por la LISR y CONACYT. arts. 24 y 140 de la LISR.

10) Véase páginas 88 a 90 de este estudio.

accionista, menos el monto de la aportación, o en su caso, el costo comprobado de adquisición cuando se acredite que se efectuó la retención a que se refiere el artículo 103.

III. Los interesados a que se refiere el artículo 123 de la Ley General de Sociedades Mercantiles y la participación en las participaciones en la utilidad que se decreten a favor de obligacionistas u otros, por sociedades mercantiles residentes en México, excepto las que correspondan a los trabajadores en los términos de la legislación laboral.

IV. Los préstamos a los socios o accionistas, a excepción de aquellos que reúnan los siguientes requisitos:

- a) Que sean consecuencia normal de las operaciones de la sociedad.
- b) Que se pacte plazo menor de un año.
- c) Que el interés pactado sea igual o superior a la tasa que fije la Ley de Ingresos de la Federación para la prórroga de créditos fiscales.
- d) Que efectivamente se cumplan estas condiciones pactadas.

Si dentro del año siguiente al préstamo concedido se decretan ganancias en favor del socio o accionista de que se trate, se podrá compensar el impuesto que resulte a cargo con el que previamente se haya pagado por haber incurrido en los supuestos de esta fracción.

V. Las erogaciones que no sean deducibles conforme a esta Ley y beneficien a los socios o accionistas.

VI. Las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas.

VII. La utilidad fiscal determinada, inclusive presuntivamente, por las autoridades fiscales.

En los casos de las fracciones V, VI y VII de este artículo, se deducirá el impuesto a que se refiere el Título II de esta Ley, así como la participación a los trabajadores.

Se entiende que el ingreso lo percibe el propietario del título valor y en el caso de partes sociales la persona que aparezca como titular de las mismas.

Al analizar qué entendemos por pago de dividendos encontramos que se habla de los que perciba "el propietario del título valor y en el caso de partes sociales la persona que aparezca como titular de los mismos".

Esto nos dejó una laguna respecto a los contratos que se pueden celebrar con las acciones como usufructo, compra de bonos, asociación en participación, etc.

Los ingresos por dividendos tienen dos formas de gravar el ISR, a opción del contribuyente:¹¹

- Como pago definitivo
- Con transparencia fiscal

En el primer planteamiento el contribuyente en el momento de percibir el dividendo verá retenida una cantidad equivalente al 21% del total del dividen-

11) Ver artículos 120 a 124 de la LISR y 149 a 151 del RLISR.

do, cantidad que equivale al ISR definitivo que le retendrá la sociedad mercantil que pagó el dividendo, debiendo enterar el ISR en el mes siguiente al que se realizó el pago del dividendo.

Una vez que al contribuyente se le retuvo el 21% no deberá acumular los ingresos por este concepto con otros ingresos percibidos en el año.

La transparencia fiscal la entendemos como aquel sistema del pago del ISR en que se cataloga a las personas morales como antes del pago provisional del ISR, obligando a las personas físicas a realizar el pago definitivo.

Actualmente la ley contempla a la transparencia fiscal como régimen optativo para el contribuyente, debiéndose ejercitar la opción en forma individual para cada socio o accionista y deberá comprender todas las utilidades que le correspondan, decretadas durante un año calendario en una sociedad, sin que necesariamente se comprendan las utilidades en otra sociedad, la opción se ejercerá en el momento de recibir la ganancia, cuando las ganancias se decreten en el mismo año calendario en que se decretan, en el caso en que se distribuyan con posterioridad, la opción deberá manifestarse antes del 31 de diciembre del año en que se decreten, si no se ejercita la opción se estará a lo dispuesto de la tasa del 21%.

Se exceptúan de la opción de transparencia fiscal:

I. En el caso de ganancias generadas en ejercicios que terminaron antes del primero de enero de 1979.

II. En los supuestos a que se refieren las fracciones IV, V, VI y VII del artículo 120 de esta Ley.

III. Cuando la ganancia la perciban menores de edad, salvo que comprueben haber tenido los ingresos suficientes para efectuar la inversión de la que deriva la ganancia, sin considerar donativos.

IV. En el caso de ganancias provenientes de acciones al portador, salvo que se trate de valores que se coloquen entre el gran público inversionista conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

V. Tratándose de ganancias generadas en ejercicios en los que se pagó el impuesto sobre la renta a cargo de las sociedades mercantiles, conforme a bases especiales de tributación.

VI. Cuando el tenedor o el titular de la acción o de la parte social sea una persona moral de las que se refiere el Título III de esta Ley.

Obligaciones del contribuyente que opte por transparencia fiscal.

I. Solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes.

II. Comunicar por escrito que contenga su nombre, domicilio, nacionalidad y clave de registro federal de contribuyentes a la sociedad que distribuya las utilidades, antes de que se las entregue o a más tardar el 31 de diciembre del año de que se trate, que han ejercido dicha opción por los dividendos decretados en ese año de calendario.

III. Solicitar a más tardar en el mes de marzo del año posterior a aquél en que se decretaron las utilidades, la constancia del impuesto acreditable que señala la fracción I del artículo 123 de la Ley.

IV Acompañar a su declaración anual, la constancia a que se refiere la fracción anterior

—Mecánica de la Transparencia Fiscal¹²

El contribuyente que opte por la transparencia fiscal deberá acumular los ingresos procedentes de dividendos a otros ingresos acumulables, pudiendo acreditar el impuesto que pagó la sociedad en el ejercicio en que se generó la utilidad de la siguiente manera:

$$[(A - B) (C)] - \text{Impuesto Acreditable}$$

De donde:

A - Impuesto pagado en el ejercicio en que la ganancia se generó
Resultado Fiscal

B - Parte proporcional de la ganancia — Art. 10 Fracc. I, II, III

La parte proporcional de la Ganancia se obtiene:

a) Se sumarán los ingresos a que se refieren las fracciones I a III del artículo 10 de esta Ley.

b) Si el resultado de la suma anterior, es superior al total de las utilidades del ejercicio, incluyendo las que no se distribuyan, se pagará impuesto por el total de la ganancia, sin tener derecho a impuesto acreditable

c) Cuando el resultado de la suma mencionada en el inciso a) sea inferior, se dividirá dicho resultado entre el total de las utilidades del ejercicio susceptibles de reparto, antes de reservas, y el cociente se multiplicará por la ganancia decretada en favor del socio o accionista

IMPORTANTE: Por la parte de la ganancia que se separa se pagará impuesto, sin tener derecho a acreditamiento. Por la otra parte se pagará impuesto, con derecho a acreditamiento

C = Porcentaje que se aplica a la parte del Impuesto Acreditable.

Importante: No se considerarán dentro de los ingresos a que se refieren las fracciones I a III del artículo 10 de esta Ley los dividendos o utilidades obtenidos de otras sociedades, siempre que la sociedad emisora haya causado el impuesto sobre la renta correspondiente a las sociedades mercantiles a la tasa de 42% en el ejercicio en que se generó la ganancia

12) Por primera vez el legislador reconoce que el pago del impuesto sobre la renta que efectúan las sociedades en los términos del Título II, en la última instancia lo viene absorbiendo el patrimonio del accionista, pues independientemente que la sociedad tenga personalidad jurídica distinta a la de sus accionistas, el impuesto que paga la sociedad realmente lo está pagando el



Tasa del impuesto sobre la renta a cargo de las sociedades mercantiles determinada conforme a la fracción I: La que exceda				Por ciento para determinar el impuesto acreditable:
	%		%	%
Del	41.5	al	42.0	77
Del	40.5	al	41.5	74
Del	39.5	al	40.5	71
Del	38.5		39.5	68
Del	37.5		38.5	65
Del	36.5		37.5	62
Del	35.5		36.5	59
Del	34.5		35.5	57
Del	33.5		34.5	54
Del	32.5		33.5	51
Del	31.5		32.5	49
Del	30.5		31.5	47
Del	29.5		30.5	45
Del	28.5		29.5	42
Del	27.5		28.5	40
Del	26.5		27.5	38
Del	25.5		26.5	36
Del	24.5		25.5	34
Del	23.5		24.5	32
Del	21.5		23.5	30
Del	19.5		21.5	27
Del	17.5		19.5	24
Del	15.5	al	17.5	21
Del	13.5	al	15.5	17
Del	11.5	al	13.5	14
Del	8.5	al	11.5	11
Del	5.5	al	8.5	8
Del	3.5	al	5.5	5
Del	0.1	al	3.5	2

accionista, de tal forma que por cada peso que obtiene de utilidad de empresa: \$ 0.42 se pagan por impuesto sobre la renta, en los términos del Título II; \$ 0.08 destinados a los trabajadores por su participación en las utilidades y del saldo, el accionista paga el 21% del impuesto sobre la renta, por los dividendos percibidos en los términos del presente título.

Para evitar esta duplicidad de impuestos en perjuicio de la persona que invierte y arriesga su capital, a partir del 1^o de enero de 1979 se concede a las personas físicas la facultad de optar por un procedimiento que consiste en reconocer que parte del impuesto sobre la renta que pagó la sociedad le corresponde a la persona física que percibe los dividendos, es decir, a través de este sistema se permite que el accionista, personas físicas, pueda acreditar contra su impuesto personal, parte del impuesto pagado por la sociedad que correspondió a la ganancia o dividendo decretado. (López Padilla, pág. 209 y 210; Trillas.)

Ejemplo:

Industrias "WAWIS, S.A." obtuvo en 1980 los siguientes resultados:

Ingresos	\$ 20,000,000.00
Costo y Deducciones	10,000,000.00
Resultado Fiscal	\$ 10,000,000.00
I. S. R.	- 4,200,000.00
Participación a trabajadores	- 800,000.00
Reserva Legal	- 100,000.00
Ganancia distribuible	4,900,000.00

Calcule a cuanto asciende el impuesto acreditable del Sr. Eduardo Johnson que le corresponden \$ 350,000.00.-, siendo el único ingreso que durante 1980 recibe, por lo que se pide determine el I.S.R. anual que le corresponda.

DETERMINACION DE LA TASA DE I.S.R. PAGADO POR LA SOCIEDAD

Impuesto Pagado	\$ 4,200,000.00	=	42%
Resultado Fiscal	\$ 10,000,000.00		

En este caso no hay ingresos según el Artículo 10, en sus fracciones:

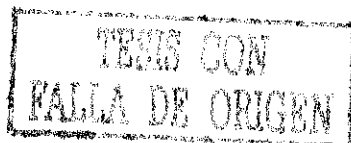
- I.- Utilidad en la enajenación de inmuebles.
- II.- Dividendos de sociedades mercantiles en México.
- III.- Estímulos fiscales.

APLICACION DE LA TARIFA A LA PARTE QUE LE CORRESPONDE DE IMPUESTO ACREDITABLE.

\$ 350,000.00.- (al 42%) X 77%	= \$ 269,800.00
Más: Dividendos cobrados	\$ 350,000.00
	619,500.00
Menos: Salario mínimo gral. anual (365 X 210.-)	76,500.00
Base Gravable	542,850.00

APLICACION DE LA TARIFA DEL ART. 141 PARA LA DECLARACION ANUAL

\$ 542,850.00	25.29%	\$ 137,301.00
Menos: Impuesto Acreditable		\$ 269,800.00
Diferencia del contribuyente.		(132,149.00)



COMPARACION DEL IMPUESTO A PAGAR POR EL SR EDUARDO JOHNSON, SI OPTA POR CUBRIR EL 21%.

\$ 350,000.00 - X 21%

\$ 73,800.00

Comparado con la opción

No le conviene al contribuyente, por:

(73,800.00)

IMPORTANTE: Como observa el contribuyente, el uso de la transparencia fiscal es opcional, y lo utilizará el contribuyente en aquellos casos en que en conjunto de ingresos no pague más impuesto que en la segmentación planteada por la no transparencia fiscal, pagando por los ingresos de dividendos el 21% y no acumulando con otros ingresos para no incrementar el índice progresivo de la tarifa del artículo 141.

—De los ingresos por intereses¹³

Por ingresos por intereses la ley únicamente incluye:

I. Los provenientes de toda clase de bonos, certificados de instituciones de crédito, obligaciones, cédulas hipotecarias, certificados de participación inmobiliarios amortizables y certificados de participación ordinarios, salvo lo dispuesto en el último párrafo de este artículo.

II. Los percibidos con motivo de aceptaciones, títulos de crédito, préstamos u otros créditos, a cargo de instituciones de crédito de organizaciones auxiliares de crédito."

Los intereses que perciba el contribuyente por otra fuente o actividad deberán ser gravados por los capítulos correspondientes, ya sea el de empresas o el de otros ingresos.

El contribuyente tendrá la opción de pagar el ISR por este concepto en base a:

a) *Títulos al portador*¹⁴

b) *Títulos nominativos*

En este régimen el contribuyente estará obligado a pagar el 21% de impuesto sobre el ingreso bruto por los intereses recibidos, el 21% lo deberá retener la institución que paga los intereses y enterarla a la SHCP.

El 21% que se le retiene al contribuyente es considerado como pago definitivo, no deberá acumular los ingresos con otro tipo de ingresos que perciba en el ejercicio.

13) Ver artículos 125 y 131 de la LISR y 152 y 153 del RLSR.

14) "Los intereses a que se refiere este Capítulo son los pagados por instituciones de crédito o provenientes de títulos valor de renta fija.

Estos ingresos quedan sujetos a dos tipos de tasa: la alta que es del 21% sobre el total de los ingresos y la tasa baja del 15%. En ambos casos se retiene el impuesto por la persona que paga los intereses. En el primer caso la retención tiene el carácter de pago definitivo y en el segundo, es pago provisional a cuenta del impuesto anual."

Exposición de motivos de la Ley del Impuesto sobre la Renta que entró en vigor el 1^o de enero de 1981

El contribuyente bajo este régimen no tiene obligación fiscal alguna —más que el pago del ISR— la obligación de retener el impuesto, enterarlo, etc... corre a cargo de la Institución pagadera del interés.

b) Régimen nominativo

Bajo este régimen se le da la oportunidad al contribuyente de:

—Si se percibe un ingreso acumulable menos la deducción del salario mínimo general de la zona económica del contribuyente elevado al año superior a \$ 200,000.00, pagará un impuesto provisional del 15%, ajustando en la declaración anual al 21% que será considerado como pago definitivo, no debiendo acumular con sus otros ingresos anuales el total de ingresos por intereses.

Bajo esta posibilidad el contribuyente está obligado a:

- 1] Solicitar su inscripción en el RFC
- 2] Proporcionar a las personas de quien perciban intereses su nombre, domicilio, nacionalidad, y clave del RFC
- 3] Acompañar en la declaración anual la constancia que le expida el pagador de los intereses de los impuestos retenidos.

En esta opción se le otorga al contribuyente el que pague un 15% como pago provisional en lugar de un 21%, dándole la ventaja de que el contribuyente pueda "jinetear" la diferencia del 6% de la fecha en que recibió el interés a la fecha en que tenga que hacer su declaración anual, esto a cambio de motivar que el contribuyente no se mantenga en el anonimato.

—Si percibiese ingresos acumulables menos la deducción del salario mínimo de la zona económica del contribuyente al año y que no exceda de \$ 200,000.00, en este caso los ingresos por intereses se acumularon a los demás ingresos del contribuyente, sin rebasar el monto de los \$ 200,000.00. El legislador está otorgando una tarifa definitiva máxima del 15%, ya que si observamos el ISR que se pagaría por \$ 200,000.00 (deducido ya el salario mínimo) tendríamos un ISR de \$ 29,671.00 lo que representa un 15%.

Obligación bajo esta opción:

- I. Solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes.
- II. Proporcionar a las personas de quienes reciban los pagos su nombre, domicilio, nacionalidad y clave del registro federal de contribuyentes."

Nota: No está obligado a presentar declaración en:

"Los contribuyentes que en un año de calendario perciban los intereses a que se refiere este Capítulo, sin que excedan de \$ 200,000.00 más un salario mínimo general de la zona económica del contribuyente elevado al año, o que obtengan ingresos hasta por el monto de la cantidad anterior, por concepto de estos intereses más las remuneraciones a que se refiere el Capítulo I de este Título, no estarán obligados a presentar declaración anual por el hecho de percibir los ingresos a que se refiere este Capítulo, aún cuando hayan optado por el régimen de títulos nominativos."

Las instituciones que pagan el interés estarán obligadas a:

I. Efectuar las retenciones a que se refiere el artículo anterior, a excepción de los casos en que los pagos se efectúen a los contribuyentes señalados en el Título II de esta Ley.

II. Proporcionar a las personas que opten por el régimen de títulos nominativos, constancia del impuesto retenido durante el año de calendario.

III. Presentar en el mes de enero de cada año declaración en la que proporcionarán informes sobre el monto de los intereses pagados en el año de calendario anterior y los datos de identidad de quienes opten por el régimen de títulos nominativos."

Ejemplo de las opciones que tiene el contribuyente en el capítulo de intereses:

a) Una persona invierte \$ 10'000,000.00 en Bonos al portador a plazo fijo de un año, la inversión le pagará el 24% anual sobre el capital original con intereses pagaderos en forma trimestral. Además el contribuyente tiene ingresos acumulables por \$ 20,000,000.00 ¿Cuánto pagará de ISR por los ingresos que percibe de los bonos?

Cada trimestre percibirá el contribuyente \$ 600,000.00 de los que pagará un 21% del ISR el cual es considerado como pago definitivo, no debiendo acumular este ingreso a los obtenidos por arrendamiento para efectos de su declaración anual, y no debiendo incluir los ingresos por intereses en dicha declaración.

b) Una persona invierte \$ 10'000,000.00 en Bonos al portador a plazo fijo de un año, la inversión le pagará el 24% anual sobre el capital original con intereses pagaderos en forma trimestral. Además el contribuyente tiene ingresos acumulables por \$ 20'000,000.00 ¿Cuánto pagará de ISR por los ingresos que percibe de los bonos?

Cada trimestre percibirá el contribuyente: \$ 600,000.00 de los que pagará a manera de pago provisional el 15%, debiendo pagar en su declaración anual un 6% más para que en su total sea 21% de ISR definitivo.

En este caso tampoco deberá acumular sus ingresos por intereses a los del arrendamiento.

c) Una persona invierte en bonos nominativos \$ 1'600,000.00 que le producen \$ 240,000.00 de intereses al año. No tiene ingresos por otras actividades. ¿Cuánto pagará de ISR? Pagará ISR provisional del 15%, después el contribuyente deberá deducir el salario mínimo de la zona económica elevado a un año, presentar declaración anual y pagar el pago definitivo en base a la tarifa del art. 141.

Critica al Sistema¹⁵

Como se recordará en el capítulo III se criticó al sistema de intereses porque irrumpe en el concepto de globalización de la LISR, esto por:

15) A través de la estructura de la LISR se podrán motivar inversiones en áreas de necesidad de crecimiento, en áreas de primordial interés de desarrollo en el país, se exentarán a ciertos sectores económicos con tal de motivar su participación en la economía



- No son acumulables los ingresos
- Pagan baja tarifa fija

Esta crítica se hace al sistema de globalización que pretende Renta y que el legislador ha justificado alegando que es para promover la inversión de capital en el país.

Una segunda crítica, ya no a los efectos generales sino a la estructura formal del capítulo VIII de la ley es la facilidad con que el contribuyente puede jugar con ambas tarifas, del 15 y del 21%, poniendo bonos nominativos a menores de edad, o bien teniendo el contribuyente parte de su inversión al portador y parte nominativa.

Advertencia: La persona física empresaria que invierta en este tipo de actividad deberá acumular en su totalidad los ingresos que obtenga por intereses a los ingresos derivados de la actividad empresarial.

—De los ingresos por premios ¹⁶

Estos ingresos son generados en función a dos tarifas:

- 8% a los ingresos de \$ 500.00 a \$ 5,000.00
- 15% a los ingresos de \$ 5,000.01 en adelante

Este impuesto será considerado como definitivo, debiendo retenerlo las personas que entreguen el premio, la que estará obligada a:

- I. Proporcionar, cuando así lo solicite el interesado, constancia de retención de impuesto a la persona que obtenga el premio.
- II. Proporcionar, cuando así lo solicite el interesado, constancia de ingreso por los premios por los que no se está obligado al pago del impuesto en los términos de esta Ley.
- III. Conservar en los términos del artículo 95 del Código Fiscal de la Federación, la documentación relacionada con las constancias y las retenciones de este impuesto."

La ley considera como premio al ingreso que se obtenga de:

"Se consideran ingresos por obtención de premios, los que deriven de la celebración de loterías, rifas, sorteos, juegos con apuestas y concursos de toda clase, autorizados legalmente.

Cuando la persona que otorgue el premio pague por cuenta del contribuyente el impuesto que corresponde como retención, el importe del impuesto pagado por cuenta del contribuyente se considerará ingreso de los comprendidos en este Capítulo.

No se considera como premio el reintegro correspondiente al billete o al comprobante que permitió participar en la lotería, rifa, sorteo, juego o concurso de que se trate."

El legislador no podrá olvidar estos factores de impacto inmediato en la economía del país, podrá tener una LISR perfecta, pero si no tiene contribuyentes a quién cobrar el gravamen no le servirá como medio de desarrollo y progreso.

16) Ver artículos 129 a 131 de la LISR

—Premios exentos

Aquellos premios que no excedan de \$ 500.00, así como los obtenidos de un concurso científico, artístico, abierto al público en general o a determinado gremio de profesionales.

Advertencia: La persona física empresaria que invierta en este tipo de actividad deberá acumular en su totalidad los ingresos que obtenga por intereses a los ingresos derivados de la actividad empresarial.

“Si la fortuna individual no es exactamente conocida y avalorada, porque faltan pruebas bastantes a fijarla, se suplen con indicios más o menos directos y fidedignos que poco a poco se aproximan a la realidad; y si la justicia teórica no queda contenta, consolémonos con la justicia práctica, imperfecta, pero al fin la única posible y valedera”.

F MARTINEZ. Principios de Economía Política. 1873.
Madrid, España.

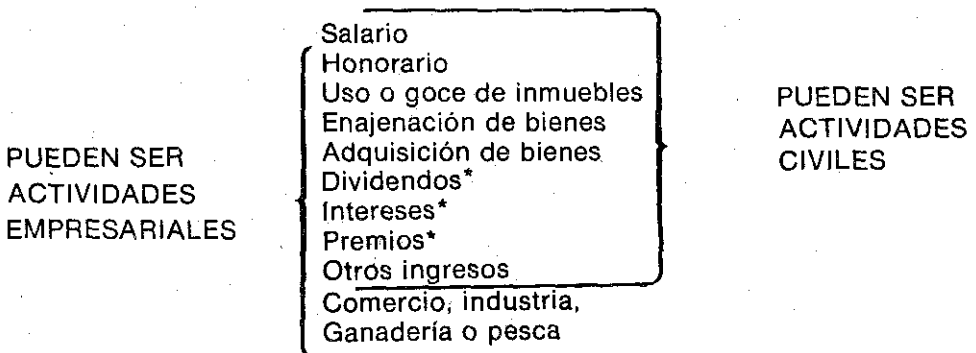
CAPITULO VI

- 1) Base Gravable de las Actividades Empresariales
 - 2) Base Gravable de las Actividades no Empresariales
- ANEXO 1**

CAPITULO VI

En este capítulo estudiaremos la estructura planteada por la ley para obtener la base gravable de cada una de las actividades (acumulables) del contribuyente persona física residente en el país, siendo que la suma de todas estas bases gravables conformará, después de restar las deducciones personales, el ingreso a gravar por la tarifa del artículo 141.

Continuando —y por las razones expuestas en capítulos anteriores— con la división planteada de actos civiles y actos mercantiles, analizaremos la base gravable de éstos en la misma división, siendo que tendremos las siguientes actividades:



Como observamos en este cuadro, todas las actividades —excepto salario de trabajador dependiente— pueden ser catalogadas como empresariales, y por lo tanto ser gravadas en el capítulo VI de la LISR. En tanto que todas las actividades, excepto las empresariales pueden ser civiles, y por lo tanto gravadas en los capítulos I, II, III, IV, V, VII VIII, IX y X de la Ley.

1) Actividades Empresariales.

Las actividades empresariales gravan en función al Resultado Fiscal, que consiste en: "El resultado de disminuir de los ingresos de las actividades empresariales las deducciones autorizadas, y al resultado disminuirle:

I. Las pérdidas fiscales.

II. Las ganancias derivadas de la enajenación de terrenos y construcciones que formen parte del activo fijo, si el importe total de dicha enajenación se invierte en regiones suceptibles de desarrollo.

* Fueron estudiados en el capítulo V. No acumulables

III. La deducción adicional a que se refiere el artículo 51 de la LISR, en los términos señalados en ese precepto.

IV. El importe de los estímulos fiscales otorgados por el ejecutivo Federal sin perjuicio de los señalados en el primer párrafo del artículo 41.

A los ingresos provenientes de actividades empresariales se les equipara al tratamiento que se dá a las sociedades mercantiles en el Título II de la Ley del ISR.

De los ingresos considerados acumulables en éste capítulo se autoriza las siguientes deducciones:

I. Costo.

II. Descuentos y bonificaciones.

III. Los gastos.

IV. Las inversiones.

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

VI. La pérdida de bienes por caso fortuito o fuerza mayor, así como los derivados de operaciones en moneda extranjera y créditos incobrables.

VII. Las aportaciones para contribuir fondos destinados a investigación y desarrollo de tecnología, en los términos del artículo 27 de la ley. Si los contribuyentes disponen para fines diversos de estos fondos o de sus rendimientos, cubrirán sobre la cantidad respectiva un 55%.

VIII. La creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece el IMSS y de primas de antigüedad constituidas en los términos del artículo 28 de la LISR. Si los contribuyentes disponen para fines diversos estos fondos pagarán un impuesto del 55% sobre la cantidad respectiva.

IX. Deducción de las pérdidas de operación con base en lo dispuesto en el artículo 110.

El costo y las deducciones por inversiones los determinarán de conformidad con lo dispuesto en los artículos 29 a 50 de la LISR.

Tratándose de mercancías en existencia que por deterioro u otras causas no imputables al contribuyente hubieran perdido su valor, podrá deducirse de los inventarios durante el año calendario en que ésto ocurra, siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el Reglamento de la ley.

Pagos Provisionales.

Se deberán efectuar pagos provisionales en el mes de mayo, septiembre y enero del siguiente año. El pago será el 20% de la utilidad cuatrimestral estimada, la cual se calculará aplicando a los ingresos del periodo de que se trate el factor de utilidad fiscal de la última declaración anual presentada.

Pago Provisional = [(Utilidad fiscal Ingresos brutos*) X (Σde Ingresos Cuatrimestrales del período que se trate)] X 20%.

IMPORTANTE: el factor del ejercicio fiscal anterior es sobre utilidad fiscal y no sobre resultado Fiscal.

No se deberá presentar declaración anual:

- En el año calendario que se iniciaron actividades.
- Cuando en el ejercicio fiscal se obtuvieron pérdidas.

Excepción a las Reglas Generales de las Personas Físicas Empresarias.

Como se había comentado anteriormente (en el capítulo de obligaciones fiscales), el entender la formalidad jurídica de las actividades empresariales es sumamente difícil para el lego, ya que se habla de diversas abstracciones teóricas que vendrán a conformar el Régimen Tributario de las Empresas.

Las interrogantes que más me atraen en el estudio de ésta actividad son:

- a) Contribuyentes menores.
- b) Copropiedades y UEJSPJ.
- c) Concepto de Sociedad Unipersonal.

a) Contribuyentes Menores.

La ley entiende por contribuyentes menores: aquellas personas físicas o UESPJ residentes en el país que en el año calendario anterior obtengan ingresos de los señalados en el capítulo VI de la LISR, que no excedan de \$ 1,500,000.00. No podrán considerarse contribuyentes menores por el año calendario anterior si obtuvieron más del 25% de los ingresos por actividades empresariales por concepto de comisión, mediación, consignación, distribución, u otorgamiento de uso o goce temporal de bienes muebles.

El concepto de Contribuyente menor es técnicamente difícil de comprender, choca contra cualquier idea de justicia fiscal, es una isla (junto con algunos regímenes especiales) de elusión fiscal, la esencia misma de la creación de un contribuyente menor provoca ideas de defraudación, ésto debido a que este tipo de sujeto impositivo no está obligado a demostrar el costo con que opera, a diferencia de los llamados contribuyentes mayores en los que se tiene que demostrar costo, gastos, etc... para llegar a obtener la utilidad fiscal, el contribuyente menor únicamente tiene que demostrar el ingreso, ya que se le asigna un índice de utilidad por el ejercicio de la empresa.

Utilidad del Contribuyente menor = Ingresos X (índice de utilidad asignado en el artículo 62 de la LISR.)

* Se habla de utilidad fiscal del año calendario anterior.

En algunos casos —en los llamados cuota fija— ni siquiera tiene que llevar contabilidad, no importa si obtuvo la cuota asignada o un 20% más o menos, el convenio de cuota fija lo protege de la autoridad hacendaria.

El ser contribuyente menor se dió bajo la idea de proteger a un grupo de pequeños comerciantes e industriales que les sería muy costoso llevar a los registros contables adecuados para cumplir con el pago del ISR; en la actualidad, desgraciadamente se ha abusado del concepto de contribuyente menor, se confunde en ocasiones con la "credencial" oficial para poder emitir facturas defraudadoras o bien, para burlarse del fisco en forma simple.

Es urgente que el legislador reforme estas disposiciones relativas a los contribuyentes menores, si bien estamos de acuerdo en que existen ciertos niveles de individuos (por factores sociales, culturales, económicos, etc.) que requieren el uso de un sistema semejante al de contribuyentes menores para poder sobrevivir o crecer en una economía como la de México, también estamos conscientes en que se ha llegado a exagerar en el abuso de este régimen, se ha querido hacer tan simple, que nadie respeta lo dispuesto para este tipo de contribuyentes, al respecto me permito dar las siguientes recomendaciones:

—Modificar el que lo administren los estados, debe ser un impuesto administrado por la Federación.

—Se debe ejercer mayor control administrativo sobre los contribuyentes menores, legislando en forma precisa y clara el proceso a seguir para las revisiones fiscales.

—Finiquitar las cuotas fijas.

—Obligar a que todo tipo de contribuyentes menores lleven registros de Ingresos.

Sentimos que el sistema de contribuyentes menores no debe ser derogado, debe ser implementado, ya que en realidad es una necesidad nacional el mantener éste tipo de regímenes, siendo que la incultura, la pobreza, etc... provocan que de hecho un contribuyente no entienda el sistema fiscal al que está obligado, pero esto, no debe dar pie a abusos de los que no son contribuyentes verdaderos.

Aquellos contribuyentes que utilizan el medio de contribuyentes menores para procurar la evasión fiscal se les dice ratoneros, éste sobrenombre responde a la cantidad que pueden llegar a defraudar es mínima (\$ 700,000.00 cuando mucho), esto quizás es porque las otras actividades estén demasiado gravadas debido a efectos inflacionarios, y éstos contribuyentes acudan al sistema para desahogarse un tanto en sus obligaciones económicas.

El problema que debe estudiar el fisco es difícil de solucionar, no deberá derogar a los contribuyentes menores porque un grupo de individuos lo utilizan como medio defraudativo, pero deberá controlarlo, y quizás deba reestructurar el Régimen fiscal de los contribuyentes (hablamos de clase media) que se encuentran demasiado gravados

¿Por qué el fisco considera que una persona física que se dedica a una

actividad mercantil tiene mayores gastos que una que se dedica a una actividad civil?

Si una persona se dedica a carnicería, o venta de zapatos, etc... será menos gravada que un profesionalista o un trabajador dependiente, ésto en función a que la autoridad estima que la primera actividad tiene mucho más gastos que la segunda; quizás es tiempo de que igualen ésta disminución impositiva o la equiparen al sistema general.

Además de lo expuesto, existen contribuyentes que aprovechan errores de la ley para ser "Contribuyentes Menores a Medias", ya que en el artículo 117 se permite que el ejercicio inmediato anterior se facture por más de \$ 1,500,000 y aún permanecer como contribuyente menor, salvo que se continúe en el año siguiente con la actividad, situación en la que ya cambiaría a mayor, pero lógico, ya aprovechó el ejercicio anterior para facturar grandes cantidades y pagar el ISR como menor.

Esta laguna debe ser reformada, se debe dejar de ser menor en el momento en que se sobrepasa la cantidad asignada.

Al dejar de ser Contribuyente menor y pasar a mayor se produce un problema de definición: Como iniciará las actividades como mayor, si de un día a otro se le obliga a tener costo, como va a asignar dicho costo para iniciar actividades, etc...

Lo recomendable es que al darse de baja como contribuyente menor se da de baja la actividad empresarial a realizar, y posteriormente, ya con una contabilidad estructurada, con un capital real, iniciará a gravar como mayor.

b) Copropiedades y Unidades Económicas Sin Personalidad Jurídica.

Es importante el que se distinga entre copropiedades y las Unidades Económicas Sin Personalidad Jurídica que se estructuren como integrantes de la propiedad de los bienes o como participantes de actividades producto de desarrollo de una inversión.

En el primer caso, la copropiedad no podrá producir más de \$ 1'500,000.00 si quiere ser contribuyente menor, en el segundo, la UESPJ disminuirá de sus ingresos las deducciones y posteriormente distribuirá a cada asociado, siendo por ésto contribuyente menor, en el primer caso se recibe el ingreso directo de la UESPJ, en el segundo se recibe neto, pudiendo a estos aplicar el Régimen de Contribuyente menor para los ingresos recibidos por la inversión.

c) Concepto de Sociedad Unipersonal.

La ley en sí no nos dá el concepto de Sociedad Unipersonal, es una apreciación personal el contemplar al patrimonio del individuo para actividades empresaria-



les como independiente del patrimonio de las actividades civiles, esto para el único efecto del pago del ISR.

El tema lo estudio en la página 148 de esta obra, lo importante de recordar es que, para efectos de la LISR y de PTU, el patrimonio proveniente de actividades empresariales es independiente del de las actividades civiles, que cuando un contribuyente que realiza actividades empresariales, finiquita éstas y pasa a realizar actividades civiles —o a la inversa de civiles a empresariales— se produce un problema de definición tributaria en cuanto al costo y forma de finiquitar, para efectos del ISR la actividad.

Al respecto nos dice el artículo 112 Fracción VII:

...Cuando el contribuyente deje de realizar actividades empresariales, deberá formular estado de posición financiera a la fecha en que ocurra esta circunstancia y garantizar el interés fiscal a la fecha en que deba presentar el aviso del registro federal de contribuyentes..."

2] Base Gravable de las Actividades No Empresariales

A diferencia de las actividades empresariales en las que se determina la utilidad fiscal (o en su caso el resultado fiscal) en forma global, es decir universo de ingresos - universo de deducciones, las actividades civiles determinarán su base gravable en relación al tipo de actividad que desarrollen determinando en forma específica por actividad lo que se debe entender por ingreso y las deducciones a que éste estará sujeto.

En este inciso únicamente se analizarán los ingresos de los capítulos I, II, III, IV, V, y X, del Título IV de la LISR, ya que el capítulo VI se refiere a las actividades empresariales y los capítulos VII, VIII y IX se identifican con los ingresos no acumulables que ya estudiaron las obligaciones, exenciones etc... a que están sujetos los contribuyentes que realicen actividades no empresariales, realizaré un estudio esquemático de la forma en que determinarán su base gravable para cada actividad.

Como regla general diremos que el ingreso gravable por actividad será igual a ingreso menos deducciones permitidas (recuérdese que no estamos hablando de las deducciones personales a que se refiere el artículo 141).

Los ingresos tienen diversas características que los harán acumulables o no:

- Momento de percepción
- Que sean gravados
- Que sean percibidos por el individuo o los distribuya en copropiedad o una UESPJ.
- Que no se tipifiquen como ingreso que paga tarifa fija, sin acumular con los demás ingresos de la persona física.

Las reglas de los ingresos se explican en cada uno de los capítulos que describen las actividades.

En tanto las deducciones generales son estructuradas en dos funciones:

- a) Aquellas que se establecen en forma genérica.
- b) Aquellas que se establecen en cada capítulo.

Las reglas que se establecen en forma genérica tienen dos características:

- 1) Se estructuran como requisitos de las deducciones.
- 2) Se estructuran como deducciones prohibidas, aunque cumplan los requisitos de las deducciones.

1) Se estructuran como requisitos de las deducciones:

Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

I. Que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos por los que se está obligado al pago de este impuesto.

II. Que cuando esta Ley permita la deducción de inversiones se proceda en los términos del artículo 138.

III. Que se resten una sola vez, aún cuando estén relacionadas con la obtención de diversos ingresos.

IV. Que se comprueben con documentación que reúna los requisitos fiscales que señale el reglamento de esta ley, salvo en aquellos casos en que se establezcan otras formas de comprobación conforme a dicho reglamento.

V. Que estén debidamente registradas en contabilidad tratándose de personas obligadas a llevarla.

VI. Que los pagos de primas por seguros o fianzas se hagan a instituciones mexicanas y correspondan a conceptos que esta ley señala como deducibles o que en otras leyes se establezca la obligación de contratarlas.

VII. Que se cumplan las obligaciones establecidas en esta ley en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recaben de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos.

VIII. Cuando los pagos cuya deducción se pretenda, se efectúen a personas obligadas a solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes, se proporcione la clave respectiva en la documentación comprobatoria.

IX. Que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración, se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece esta ley.

X. Que tratándose de pagos a otros contribuyentes, cuando a la vez sean ingresos de los señalados en los capítulos I, II y III de este título, sólo se deduzcan cuando hayan sido efectivamente erogados en el año de calendario

de que se trate o a más tardar a la fecha en que deba presentarse la declaración de dicho años. Sólo se entenderán como efectivamente erogados cuando hayan sido pagados en efectivo, en cheque girado contra la cuenta del contribuyente o en otros bienes que no sean títulos de crédito.

Por lo que hace a los intereses pagados en los años anteriores a aquél en que se inicia la explotación de los bienes, éstos se podrán deducir, procediendo como sigue:

Se sumará la totalidad de los intereses pagados hasta el año inmediato anterior a aquél en que principió a producir ingresos el bien o bienes de que se trate.

Dicha cantidad se dividirá entre el número de años improductivos y el cociente se sumará, en su caso, a los intereses pagados en cada uno de los años productivos hasta amortizar el total de dichos intereses.

XI. Que tratándose de las deducciones que autoriza el capítulo II, las mismas estén amparadas por documentación a nombre de la persona que las efectúe, salvo que la presentación de servicios a que se refiere dicho capítulo se realice a través de una sociedad o asociación civil, caso en el cual deberán estar a nombre de éstas. Dichas deducciones no podrán exceder de los ingresos a que se refiere el mencionado capítulo.

XII. Que los pagos por el uso o goce temporal de inmuebles se refieran exclusivamente a los destinados a los fines específicos del negocio o a la prestación de servicios personales independientes. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público estará facultada para practicar u ordenar el avalúo del inmueble, y en este caso, sólo se admitirá como deducible la cantidad que corresponda a un rendimiento bruto hasta el 16% anual sobre el valor del avalúo.

XIII. Que el costo de adquisición declarado por el contribuyente corresponda al de mercado. Cuando dicho costo no corresponda al de mercado, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público fijará el costo tomando en cuenta el corriente en el mercado interior o exterior y en defecto de éste, el menor entre los precios de factura, los oficiales o los de avalúo.

XIV. Que tratándose de las inversiones no se les dé efectos fiscales a su revaluación.

XV. Que en el caso de compras de importación se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para su importación. Sólo se aceptará como importe de dichas compras el que haya sido declarado con motivo de la importación.

XVI. Que tratándose de pérdidas por créditos incobrables, correspondan a créditos que se consideren ingreso en los términos de esta Ley y siempre que se deduzcan cuando se haya consumado el plazo de prescripción que corresponda, o antes, si fuera notoria la imposibilidad práctica de cobro. Si se llegare a recuperar un total o parcialmente alguno de estos créditos, la cantidad percibida se acumulará a los resultados del año de calendario en que se reciba el pago.

XVII. Que Tratándose de pérdidas por deudas o créditos en moneda extranjera,



resultantes de la fluctuación de dichas monedas, se deduzcan conforme se vayan pagando las deudas o cobrando los créditos.

La pérdida podrá deducirse a elección del contribuyente, en el año de calendario a partir de aquél en que se sufrió.

La pérdida no podrá deducirse en el año de calendario en que sufra, cuando resulte con motivo del cumplimiento anticipado de deudas concertadas originalmente a determinado plazo, o cuando por cualquier medio se reduzca éste o se aumente el monto de los pagos parciales. En este caso, la pérdida se deducirá tomando en cuenta las fechas en las que debió cumplirse la deuda en los plazos y montos originalmente convenidos.

XVIII. Que tratándose de pagos por el uso o goce temporal de automóviles, sólo se deduzca el importe que resulte de multiplicar la cantidad que anualmente señale el Congreso de la Unión por 0.0017 y el producto que se obtenga, a su vez, se multiplique por el número de días por los que se otorgó el uso o goce temporal del automóvil.

XIX. Para los efectos del capítulo VI será aplicable lo previsto en las fracciones VII, XI, XII y XXI del artículo 24 de esta ley.

Las inversiones cuya deducción autoriza este título, excepto las reguladas por el capítulo VI, únicamente podrán deducirse mediante la aplicación anual sobre el monto de las mismas y hasta llegar a este límite, de los siguientes por cientos:

I. 5% para construcciones

II. 10% para gastos de instalación.

III. 20% para automóviles y otros equipos de transporte.

IV. 10% para equipo y bienes muebles tangibles, no comprendidos en las fracciones anteriores.

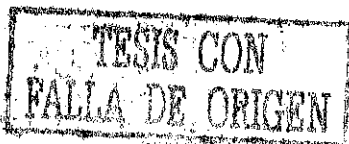
Cuando el contribuyente enajene los bienes o cuando éstos dejen de ser útiles para obtener los ingresos, deducirán en el año de calendario en que esto ocurra, la parte aún no deducida. En el caso en que los bienes dejen de ser útiles para obtener los ingresos, el contribuyente deberá presentar aviso ante las autoridades fiscales y mantener sin deducción un peso en sus registros. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a los casos señalados en el artículo 20 de esta ley.

El monto de la inversión se determinará de conformidad con lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 41 de esta ley.

Cuando el monto de la inversión sea superior al valor de mercado de los bienes o el avalúo que ordenen practicar o practiquen las autoridades fiscales, se tomará el valor inferior para efectos de la deducción.

La deducción de las inversiones a que se refiere este artículo se empezará a hacer a partir del año en que se inicie la utilización de los bienes o en el año siguiente.

Si el contribuyente inicia la deducción en años posteriores a los que se indican, perderá el derecho a deducir las cantidades correspondientes a los años transcurridos.



Cuando no se pueda separar el costo del inmueble, la parte que corresponda a construcciones, se considerará como costo del terreno el 20% total.

2] Se estructuran como deducciones prohibidas, aunque cumplan los requisitos de las deducciones:

No serán deducibles:

I. Los pagos por impuesto sobre la renta a cargo del propio contribuyente o de terceros, ni los de contribuciones en la parte subsidiada o que originalmente correspondan a tercero, conforme a las disposiciones relativas. Tratándose de aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social sólo serán deducibles las cuotas obreras pagadas por los patrones, correspondientes a trabajadores de salario mínimo general para una o varias zonas económicas.

II. Las inversiones en casas habitación, aviones y embarcaciones, que no tengan concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente, así como los pagos por el uso o goce temporal de dichos bienes, o los relacionados con más de un automóvil. Tratándose de contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en el capítulo VI, únicamente serán deducibles la inversión y gastos incurridos en un solo automóvil para el contribuyente y para cada persona que tenga relación de trabajo en los términos del artículo 78 de esta ley, cuando le sea estrictamente indispensable para el desempeño de su actividad empresarial.

Tratándose de asociaciones y de sociedades civiles de profesiones, únicamente serán deducibles la inversión y gastos incurridos en un solo automóvil por cada uno de los integrantes y por cada persona que tenga relación de trabajo en los términos del artículo 78 de esta ley, cuando le sea estrictamente indispensable para el desempeño de sus actividades.

Sólo se podrán deducir las inversiones o pagos relacionados con las casas habitación, aviones o embarcaciones mencionados en los casos con las condiciones y requisitos que señale el Reglamento de esta ley. Las inversiones en casas de recreo en ningún caso serán deducibles.

III. La inversión en automóviles cuyo monto original de la inversión exceda de la cantidad que anualmente señale el Congreso de la Unión para el año de calendario de que se trate. En estos casos se considerará como monto original de la inversión la cantidad señalada en la ley mencionada.

IV. Los obsequios, atenciones y otros gastos de naturaleza análoga, con excepción de aquéllos que estén directamente relacionados con las actividades empresariales que efectúe el contribuyente y sean ofrecidas a los clientes en forma general.

V. Los donativos y gastos de representación.

VI. Las sanciones, indemnizaciones por daños y perjuicios, recargos o penas convencionales. Las indemnizaciones por daños y perjuicios y las penas convencionales, podrán deducirse cuando la ley imponga la obligación de pagarlas por provenir de riesgos creados, responsabilidad objetiva, caso

fortuito, fuerza mayor o por actos de terceros, salvo que los daños y los perjuicios o la causa que dió origen a la pena convencional, se haya originado por culpa imputable al contribuyente.

VII. Los salarios, comisiones y honorarios pagados por quien concede el uso o goce temporal de inmuebles en un año de calendario, en monto en que excedan, en su conjunto, del 10% de los ingresos anuales obtenidos por conceder el uso o goce temporal de inmuebles.

VIII. Los intereses pagados por el contribuyente que correspondan a inversiones de las que no se estén derivando ingresos acumulables por los que se pueda efectuar esta deducción.

Para efectos de lo dispuesto en esta fracción se considera pago de interés las cantidades que por concepto de impuestos o derechos o que por cualquier otro concepto se paguen por cuenta de quien obtiene el interés, o bien cualquier otro pago en efectivo o en especie que se haga por cualquier concepto a quien perciba el interés, siempre que dicho pago derive del mismo contrato que dió origen al pago de intereses.

IX. Los viáticos o gastos del viaje, en el país o en el extranjero, cuando no se destinen al hospedaje, alimentación, transporte, uso o goce temporal de automóviles y pago de kilometraje de la persona beneficiaria del viático o cuando se apliquen dentro de una faja de 50 Km que circunde al domicilio del contribuyente. Las personas a favor de las cuales se realice la erogación, cuando no sea el propio contribuyente, deben tener relación de trabajo con éste, en los términos del capítulo I de este título, o deben estar prestando servicios profesionales.

X. Las cantidades que tengan el carácter de participación en la utilidad del contribuyente o estén condicionadas a la obtención de ésta.

XI. Los pagos por concepto de impuesto al valor agregado que el contribuyente hubiese efectuado y el que le hubieran trasladado. No se aplicará lo dispuesto en esta fracción, cuando el contribuyente no tenga derecho a acreditar o solicitar la devolución del impuesto al valor agregado que le hubiera sido trasladado o que hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios que correspondan a gastos o inversiones deducibles en los términos de esta ley.

XII. Las pérdidas derivadas de la enajenación de los activos cuya inversión no es deducible conforme a lo dispuesto por esta ley. Las pérdidas derivadas de la enajenación de automóviles sólo serán deducibles en la parte proporcional en que se haya podido deducir el monto original de la inversión.

XIII. Los gastos que se realicen en relación con las inversiones que no sean deducibles conforme a este título. En el caso de automóviles se podrán deducir en la parte proporcional que corresponda al monto original de la inversión deducible en los términos de la fracción III de este artículo.

XIV. Para los efectos del capítulo VI será aplicable lo previsto en las fracciones IX, X, XII, XIII, XVIII y XIX del artículo 25 de esta ley.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

A) De los ingresos por salarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado

Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven 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. Para los efectos de este impuesto, se asimilan a estos ingresos los siguientes:

- I. Las remuneraciones y demás prestaciones, obtenidas por los funcionarios y trabajadores del Estado, así como por los miembros de las fuerzas armadas.
- II. Los rendimientos que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción.
- III. Los honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales.
- IV. Los honorarios a personas que presten servicios preponderantemente a un prestatario, siempre que los mismos se lleven a cabo en las instalaciones de este último.

Para los efectos del párrafo anterior se entiende que una persona presta servicios preponderantemente a un prestatario, cuando los ingresos que hubiera percibido de dicho prestatario en el año de calendario inmediato anterior, sean mayores que el total de los demás ingresos percibidos por los conceptos a que se refieren los artículos 83 y 84 de la LISR.

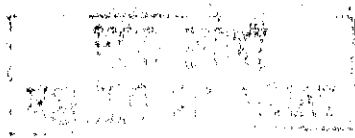
A este tipo de ingresos la Ley no otorga deducciones, se acumula el total del ingreso al ingreso Global del individuo, sobre el cual podrá efectuar las deducciones personales del art. 140.

El legislador, si bien no otorga deducciones, ayuda al trabajador en relación a su carga fiscal en función a tres situaciones:

- No considerar algunos ingresos como "Salario".
- Exentar ciertos ingresos.
- Tratamiento especial para algunos ingresos.

-No considerar algunos Ingresos como "Salario".

No se considerarán ingresos en bienes, los servicios de comedor y comida proporcionados a los trabajadores; así como el uso de bienes que el patrón proporcione a los trabajadores para el desempeño de las actividades propias de éstos y que estén de acuerdo con la naturaleza del trabajo prestado.



-Exentar ciertos Ingresos.

No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

- I. Las prestaciones distintas del salario que reciban los trabajadores de salario mínimo general para una o varias zonas económicas, calculadas sobre la base de dicho salario, cuando no excedan de los mínimos señalados por la legislación laboral. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.
- II. Las indemnizaciones por riesgos o enfermedades, que se concedan de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo respectivos.
- III. Las jubilaciones, pensiones y haberes de retiro, en los casos de invalidez, cesantía, vejez, retiro y muerte, cuyo monto diario no exceda de nueve veces el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.
- IV. Los percibidos con motivo del reembolso de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral, que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo.
- V. Las prestaciones de seguridad social que otorguen las instituciones públicas.
- VI. Los percibidos con motivo de subsidio por incapacidad, becas educacionales para los trabajadores o sus hijos, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas, y otras prestaciones de previsión social, de naturaleza análoga, que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o por contratos de trabajo.
- VII. La entrega de los depósitos constituidos en el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores o en los demás institutos de seguridad social, en términos de Ley, así como las casas habitación proporcionadas a los trabajadores, inclusive por las empresas cuando se reúnan los requisitos de deducibilidad del Título II o, en su caso, de este Título.
- VIII. Los provenientes de cajas de ahorro de trabajadores y de fondos de ahorro establecidos por las empresas cuando reúnan los requisitos de deducibilidad del Título II o, en su caso, de este Título.
- IX. La cuota de seguridad social de los trabajadores pagada por los patrones.
- X. Los que obtengan las personas que han estado sujetos a una relación laboral, en el momento de su separación, por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos, hasta por el equivalente de noventa veces el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente por cada año de servicio. Los años de servicio serán los que se hubieran considerado para el cálculo de los conceptos mencionados. Toda fracción de más de seis meses se considerará un año completo. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.
- XI. Las gratificaciones que reciban los trabajadores de sus patrones, durante un año de calendario, hasta el equivalente del salario mínimo general de la zona económica del trabajador elevado a 30 días, cuando dichas gratificacio-

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

nes se otorguen en forma general, pagando por el excedente el impuesto en los términos de este Título.

Tratándose de las gratificaciones de los trabajadores comprendidos en el Apartado B del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no se pagará el impuesto cuando se otorguen en forma general.

XII. Las remuneraciones por servicios personales subordinados que perciban los extranjeros, en los siguientes casos:

- a) Los agentes diplomáticos.
- b) Los agentes consulares, en el ejercicio de sus funciones, en casos de reciprocidad.
- c) Los empleados de embajadas, legaciones y consulados extranjeros, que sean nacionales de los países representados, siempre que exista reciprocidad.
- d) Los miembros de delegaciones oficiales, cuando representen países extranjeros.
- e) Los miembros de delegaciones científicas y humanitarias.
- f) Los representantes, funcionarios y empleados de los organismos internacionales con sede u oficina en México, cuando así lo establezcan los tratados o convenios.
- g) Los técnicos extranjeros contratados por el Gobierno Federal, cuando así se prevea en los acuerdos concertados entre México y el país de que dependan.

XIII. Los percibidos para gastos de representación y viáticos cuando sean efectivamente erogados en servicio del patrón y se compruebe esta circunstancia con documentación de terceros que reúna los requisitos exigidos por esta Ley o su Reglamento.

PAGO PROVISIONAL.

El pago provisional se debe realizar en forma mensual vía retenedor del impuesto, que en los pagos realizan en retenciones y enteros mensuales de que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual. La retención se calculará deduciendo de la totalidad de ingresos obtenidos en un mes de calendario, el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente multiplicado por el número de días a que corresponda el pago, y aplicándole al resultado la Tarifa del art. 80.

Quienes hagan pagos por concepto de gratificación anual, participación de utilidades, primas dominicales y primas vacacionales, podrán efectuar la retención del impuesto de conformidad con las reglas que al efecto dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; en dichas reglas se preverá que la retención se pueda hacer sobre los demás ingresos obtenidos durante el año de calendario.

Quienes hagan las retenciones podrán optar por considerar en vez del salario mínimo general de la zona económica del contribuyente calculado al mes, la cuota diaria de este mismo salario multiplicado por 30.4, respecto de los

trabajadores que obtengan ingresos superiores al mínimo y su pago corresponda a todo un mes.

Tratándose de honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como de los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales, la retención y entero a que se refiere este artículo, no podrá ser inferior al 30% sobre su monto, salvo que exista, además, relación de trabajo con el retenedor en cuyo caso se procederá en los términos del párrafo segundo de el art. 80.

Las personas que hagan pagos por los conceptos a que se refiere el artículo 79, efectuarán la retención aplicando al ingreso total por este concepto, una tasa que se calculará dividiendo el impuesto correspondiente al último sueldo mensual ordinario, entre dicho sueldo, el cociente se multiplicará por cien y el producto se expresará en por ciento. Cuando los pagos por estos conceptos sean inferiores al último sueldo mensual ordinario, la retención se calculará aplicándose la tarifa de este artículo.

Los retenedores personas morales a que se refiere el Título III de esta Ley obligados a efectuar pagos provisionales en los términos del artículo 69 de esta Ley y los retenedores personas físicas, enterarán bimestralmente las retenciones a que se refiere este artículo en los meses de marzo, mayo, julio, septiembre, noviembre y enero del siguiente año.

Los contribuyentes que presten servicios subordinados a personas no obligadas a efectuar la retención de conformidad con el párrafo final del artículo 83 de esta Ley y los que obtengán ingresos provenientes, por estos conceptos, del extranjero, calcularán su pago provisional en los términos de este precepto y lo enterarán bimestralmente durante los meses de marzo, mayo, julio, septiembre, noviembre y enero del siguiente año, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas.

MOMENTO DE PERCEPCION.

Nos dice el capítulo I que se considerarán Ingresos percibidos hasta el momento en que realmente se obtengán, siguiendo la teoría de "Efectivo".

Sociedad Conyugal

El artículo 78 nos dice; "Se estima que estos ingresos los obtiene en su totalidad quien realiza el trabajo..."

Con esta afirmación se deja fuera la posibilidad de dividir el ingreso del contribuyente subordinado en una sociedad conyugal.

Esto considero que es ilegal, ya que va en contra de lo dispuesto por el C.C. respecto al matrimonio y la sociedad conyugal, siendo disposiciones de carácter civil y orden público, además de que la H. Suprema Corte ha determinado que las sociedades civiles son entes susceptibles de percibir ingresos por trabajo dependiente.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

SOCIEDAD CONYUGAL. INGRESOS QUE RECIBEN LOS CONYUGES COMO RETRIBUCION A SU TRABAJO PERSONAL FORMAN PARTE DE ELLA.- Es inaceptable la idea de estimar que los ingresos que recibe uno de los cónyuges como retribución a su trabajo personal, no pueden formar parte del caudal social de los esposos, sin la "existencia de un verdadero formal contrato de sociedad", puesto que tratándose del matrimonio, el Código Civil no prevé una sociedad del tipo regulado por los artículos 2688 y siguientes, sino una sociedad conyugal regida por sus normas específicas contenidas en los artículos 178 a 206 del mismo ordenamiento.

Amparo directo 2135/71.- Ena Larsen de Vázquez.- 3 de julio de 1972.
Unanimidad de 4 votos.- Ponente: Enrique Martínez Ulloa.

3a. Sala, Séptima Epoca, Volumen 43, Cuarta Parte, Pág. 69.

Por lo anterior opino que sí es factible el uso de la sociedad conyugal para efectos de salarios (en su caso honorarios) y así poder utilizar la base gravable del cónyuge que integre la sociedad conyugal aunque no trabaje como subordinado, es utilizar el concepto de patrimonio matrimonial ya estudiado. Por otra parte, no veo razón alguna porque el legislador permite la sociedad conyugal, copropiedad, etc., para todos los ingresos que obtengan las personas físicas salvo, los provenientes de trabajo personal subordinado y el de independiente. Resulta injusta esta división subjetiva de quien puede dividir el ingreso entre dos o más personas y aquella en la que únicamente puede utilizar una persona para efectos del pago del ISR.

-Tratamiento especial para algunos Ingresos.

Cuando se obtengan ingresos por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnización u otros pagos, por separación, se calculará el impuesto anual, conforme a las siguientes reglas:

I. Del total de percepciones por este concepto, se separará una cantidad igual al último sueldo mensual ordinario, la cual se sumará a los demás ingresos por los que se deba pagar el impuesto en el año de calendario de que se trate y se calculará, en los términos de este Título, el impuesto correspondiente a dichos ingresos. Cuando el total de las percepciones sean inferiores al último sueldo mensual ordinario, éstas se sumarán en su totalidad a los demás ingresos por los que se deba pagar el impuesto y no se aplicará la fracción II de este artículo.

II. Al total de percepciones por este concepto se restará una cantidad igual al último sueldo mensual y al resultado se aplicará la tasa que correspondió al impuesto que señala la fracción anterior. El impuesto que resulte se sumará al calculado conforme a la fracción que antecede.

La tasa a que se refiere la fracción II se calculará dividiendo el impuesto señalado en la fracción I entre la cantidad a la cual se le aplicó la tarifa del

artículo 141; el cociente se multiplica por cien y el producto se expresa en por ciento.

B] De los Ingresos por Honorarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Independiente.

Se define la prestación de un Servicio Personal Subordinado a contrario de lo que entiende la ley por Servicio Personal Subordinado:

“Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal independiente, las remuneraciones que deriven de servicios cuyos ingresos no están considerados en el Capítulo I de este Título. Se entiende que los ingresos por la prestación de un servicio personal independiente los obtiene en su totalidad quien presta el servicio.

Las personas que enajenen obras de arte hechas por ellas, así como los agentes de instituciones de crédito, de seguros, de fianzas o de valores, los promotores de valores y quienes obtengan ingresos mediante la explotación de una patente aduanal, cuando no presten servicios personales subordinados, calcularán el impuesto correspondiente en los términos de este Capítulo, inclusive cuando su actividad sea comercial”. (art. 84)

Base Gravable

Se otorgan dos regímenes para determinar la Base Gravable de los servicios independientes que son:

- Régimen General
- Régimen de Opción

El primero se refiere a los profesionales en general, el segundo a los artistas cinematográficos, de radiodifusión, de teatro y de variedades, así como los toreros y los deportistas.

Régimen General

La base se determina deduciendo de los ingresos, los gastos e inversiones necesarios para la obtención de ellos.

Las deducciones seguirán las reglas de los artículos 136 a 138 transcritos en las páginas 191 a 193 de esta obra.

Régimen de Opción

Los contribuyentes ya mencionados podrán optar por el Régimen General, es decir, ingresos menos deducciones comprobables, o por el sistema de deducciones en base a cuota fija sin necesidad de demostrar los gastos e inversiones.

El sistema de deducciones fijas consiste en que dependiendo del monto del ingreso se le otorga un porcentaje que el fisco considera gasto o inversión, sin que el contribuyente tuviese que demostrarlo.

Los profesionales que opten por este sistema tendrán la siguiente tabla de deducciones:

	Límite Inferior		Límite Superior	Cuota Fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del Límite Inferior
	M \$ N		M \$ N	M \$ N	%
De	0.01	a	96,000.00	— — —	60.0
De	96,000.01	a	120,000.00	57,600.00	54.0
De	120,000.01	a	144,000.00	70,560.00	48.0
De	144,000.01	a	168,000.00	82,080.00	44.0
De	168,000.01	a	204,000.00	92,640.00	40.0
De	204,000.01	a	240,000.00	107,040.00	36.0
De	240,000.01	a	276,000.00	120,000.00	32.0
De	276,000.01	a	312,000.00	131,520.00	28.0
De	312,000.01		en adelante	141,600.00	24.0

Pago Provisional.

Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Capítulo, efectuarán pagos provisionales a cuenta del impuesto anual, durante los meses de mayo, septiembre y enero del siguiente año, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas. El pago provisional será el 20% de la diferencia que resulte de disminuir a los ingresos totales del cuatrimestre anterior, el monto de las deducciones a que se refiere el artículo 85, correspondiente al mismo período y el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente elevado al cuatrimestre. No efectuará esta deducción cuando en el período de que se trate se obtengan ingresos de los señalados en el Capítulo anterior, por los que ya se hubiera hecho. (Art. 86.)

Quienes obtengan en forma esporádica ingresos de los señalados en este Capítulo, deducirán en su declaración anual únicamente los gastos directamente relacionados con su obtención y cubrirán como pago provisional a cuenta del impuesto anual, el 20% de los honorarios percibidos sin deducción alguna. El pago provisional se hará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas dentro de los 15 días siguientes a la obtención del ingreso. Estos contribuyentes quedan relevados de la obligación de llevar libros y registros así como de presentar declaraciones provisionales.

Quienes opten por efectuar las deducciones fijas (artistas, toreros,...) harán sus pagos provisionales a cuenta del impuesto anual en forma cuatrimestral,

en los meses de mayo, septiembre, y enero del siguiente año. Aplicando el 5% a los ingresos del cuatrimestre de que se trate, sin deducción alguna. El pago provisional podrá efectuarse mediante retención, si se cumple con los requisitos que señale el Reglamento de la Ley.

Momento de Percepción

Nos dice el capítulo II que se consideran Ingresos percibidos hasta el momento en que realmente se obtengan, siguiendo la teoría de "Efectivo".

Sociedad Conyugal.

El artículo 84 nos dice: "Se entiende que los ingresos por la prestación de un servicio personal independiente los obtiene en su totalidad quien presta el servicio.."

Con esta afirmación se deja fuera la posibilidad de dividir el ingreso del contribuyente subordinado en una sociedad conyugal.

Por las razones expuestas en el inciso de salarios pág. 199, opino que sí es factible el uso de la sociedad conyugal para efectos de los ingresos provenientes de honorarios.

c) Arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de Bienes Inmuebles

Se consideran gravados en este capítulo los ingresos efectivamente cobrados provenientes de:

- 1] Arrendamiento y subarrendamiento de bienes inmuebles.
- 2] Los rendimientos de certificados de participación inmobiliaria no amortizables.
- 3] Los ingresos del fideicomitente de Fideicomisos por los que se confiere el uso o goce temporal de bienes inmuebles, siempre y cuando el fideicomiso pueda ser revocable o el fideicomitente tenga derecho a readquirir el inmueble.
- 4] Los ingresos del fideicomisario, siempre y cuando el fideicomiso sea irrevocable y el fideicomitente no pueda readquirir el inmueble.
- 5] Los provenientes de permitir a título oneroso el uso o goce temporal de bienes inmuebles, en cualquier otra forma.

Algunos autores han pretendido incluir el "usufructo" de bienes inmuebles dentro de este enunciado; yo no estoy de acuerdo con esta clasificación, ya que el usufructo es el "derecho real a disfrutar...", y por lo tanto no cabe dentro del "uso o goce" de bienes inmuebles, si bien, yo lo incluiría dentro del capítulo de transmisión de bienes inmuebles.



A excepción del subarrendamiento, el causante tiene la opción de elegir entre dos sistemas de deducciones para la determinación de su base gravable:

- a) Del total de las rentas percibidas en el año fiscal, el causante podrá deducir un 50% sin tener la obligación de comprobar dicha deducción, o
- b) Del total de las rentas percibidas el causante podrá deducir:

I. El impuesto predial correspondiente al año de calendario sobre dichos inmuebles así como las contribuciones locales de mejoras, de planificación o de cooperación para obras públicas que afecten a los mismos.

II. Los gastos de mantenimiento que no impliquen adiciones o mejoras al bien de que se trate y por consumo de agua, siempre que no los paguen quienes usen o gocen del inmueble.

III. Los intereses pagados por préstamos utilizados para la compra, construcción o mejoras de los bienes inmuebles.

IV. Los salarios, comisiones y honorarios pagados, así como los impuestos, cuotas o contribuciones que conforme a la ley les corresponda sobre dichos salarios.

V. El importe de las primas de seguros que amparen los bienes respectivos.

VI. Las inversiones en construcciones, incluyendo adiciones y mejoras.

VII. La deducción a que se refiere el artículo 91 de la Ley.

Los contribuyentes podrán optar por deducir el 50% de los ingresos a que se refiere este Capítulo, en substitución de las deducciones a que este artículo se refiere.

Tratándose de subarrendamiento sólo se deducirá el importe de las rentas que pague el arrendatario al arrendador.

Pagos Provisionales

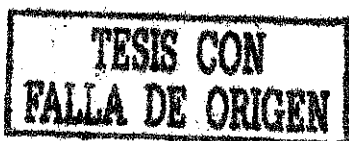
Los sujetos que causen el ISR en este capítulo están obligados a realizar pagos provisionales cuatrimestrales (mayo, septiembre y enero del año siguiente), siguiendo las reglas:

—De los ingresos obtenidos en el cuatrimestre anterior por arrendamiento, certificados de participación inmobiliaria, etc., se le deducirán las deducciones autorizadas, y sobre esta diferencia se pagará un 20% de pago provisional.

—En el caso del subarrendamiento, a los ingresos del bimestre se le deducirán las rentas pagadas al arrendador, y sobre esta diferencia se pagará un 20%.

—En el caso de Fideicomiso, se pagará un 20% sobre el monto de los ingresos brutos.

NOTA: En cualquiera de los casos citados se puede utilizar la deducción del salario mínimo mensual de la zona económica en donde tenga su domicilio fiscal el arrendador, siempre y cuando esta deducción no haya sido utilizada para algún otro capítulo de la LISR.



Obligaciones de los Causantes

- Estar inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes.
- Si perciben más de \$ 300,000.00 en el año fiscal, llevar un libro de ingresos y egresos (aquellos causantes que opten por la deducción fija del 50% están exceptuados de esta obligación).
- Expedir recibos por las contraprestaciones recibidas, recibos que deberán contener:
 - Nombre del arrendador
 - Domicilio del arrendador y arrendatario
 - Registro Federal de Causantes del arrendador
 - Número de cuenta predial
 - Monto de la renta
 - Período a que corresponda la renta
 - Lugar y fecha de expedición
 - Firma del arrendador

Los recibos deben estar impresos, encuadrados y foliados, y pueden expedirse mediante talonarios que incluyan talón y matriz, o bien, en original y copia.

- Presentar declaraciones cuatrimestrales y anual en los términos de la LISR. Están exceptuados de la presentación de las declaraciones cuatrimestrales “aquellos contribuyentes cuyos ingresos anuales totales, por los conceptos a que se refiere **este capítulo**, obtenidos en el año calendario anterior, no hubieran excedido del doble del salario mínimo general de su zona económica elevado a un año, durante dicho período.”

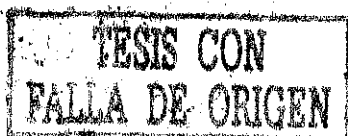
Fideicomiso

En las operaciones de Fideicomiso en las que se confiere el uso o goce de bienes inmuebles, se considera que los rendimientos son ingresos del fideicomitente aún cuando el fideicomisario sea una persona distinta, a excepción de los fideicomisos irrevocables en los cuales el fideicomitente no tenga derecho a readquirir del fiduciario el inmueble, en cuyo caso se considera que los rendimientos son ingresos del fideicomisario.

—En las operaciones de Fideicomiso por las que se confiere el uso o goce temporal de bienes inmuebles, se considera que las declaraciones, tanto cuatrimestrales como la anual deben ser presentadas por la fiduciaria, siendo presentada la anual en el mes de marzo de cada año.

Copropiedad.

Cuando el bien inmueble que produzca las rentas pertenezca en copropiedad



o en Régimen de Sociedad Conyugal, los ingresos y gastos relacionados al bien serán prorrateados entre los copropietarios o cónyuges según la proporción que les corresponda, a falta de ésta, serán repartidos por partes iguales.

D] DE LOS INGRESOS POR ENAJENACION DE BIENES

1] GENERALIDADES

En el capítulo IV de la LISR se grava a los ingresos por enajenación de bienes, haciendo una distinción entre bienes muebles e inmuebles.

La ley no nos define lo que debemos entender por bienes muebles e inmuebles, a lo que debemos recurrir a la legislación común para entender dichos conceptos.

El Código Civil del Distrito Federal, en su artículo 750 nos define el concepto de bienes inmuebles, diciéndonos:

"Son bienes inmuebles:

I. El suelo y las construcciones adheridas a él.

II. Las plantas, árboles, mientras estuvieren unidos a la tierra y los frutos pendientes a los mismos árboles y plantas, mientras no sean separados de ellos por cosechas o cortes irregulares.

III. Todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de modo que no pueda separarse sin deterioro del mismo inmueble o del objeto a él adherido;

IV. Las estatuas, relieves, pinturas u otros objetos de ornamentación, colocados en edificios o heredados por el dueño del inmueble, en tal forma que revele el propósito de uniformarlos de un modo permanente al fundo;

V. Los palomares, colmenas, estanques de peces o criaderos análogos, cuando el propietario los conserve con el propósito de mantenerlos unidos a la finca y formando parte de ella de un modo permanente;

VI. Las máquinas, vasos, instrumentos o utensilios destinados por el propietario a la finca, directa o exclusivamente, a la industria o explotación de la misma;

VII. Los abonos destinados al cultivo de una heredad, que estén en las tierras que hayan de utilizarse y las semillas necesarias para el cultivo de la finca;

VIII. Los aparatos eléctricos y accesorios adheridos, al suelo o a los edificios por el dueño de éste salvo convenio en contrario.

IX. Los manantiales, estanques, aljibes y corrientes de agua, así como los acueductos y las cañerías de cualquiera especie que sirvan para conducir los líquidos o gases a una finca o para extraerlos de ella;

X. Los animales que formen el pie de cría en los predios rústicos destinados total o parcialmente al ramo de ganadería, así como las bestias de trabajo indispensables para el cultivo de la finca, mientras estén destinados a este objeto;

XI. Los diques y construcciones que, aún cuando sean flotantes, estén

destinados por su objeto y condiciones a permanecer en un punto fijo de un río, lago o costa;

XII. Los derechos reales sobre inmuebles.

XIII. El material rodante de los ferrocarriles, las líneas telefónicas y las telegráficas y las estaciones radiotelegráficas fijas.

Es importante el hacer notar que en base a la fracción XII del artículo descrito, el usufructo sobre inmuebles es considerado como un bien inmueble, esto tiene implicaciones de la LISR fundamentales en su gravamiento, ya que la mayoría de los autores [principalmente los estudiosos del régimen para 1981] los incluyen dentro del concepto del otorgamiento del uso o goce de bienes inmuebles [Capítulo III] siendo a mi parecer, el que debieran estar tasados dentro de la llamada "enajenación de Inmuebles".

Enajenación nos dice Rafael de Piña "Es la transmisión legalmente autorizada de una cosa o derecho, de la persona que tiene su propiedad a otra que la adquiere en virtud de ese acto".

El derecho fiscal utiliza el concepto de enajenación en un sentido más amplio que el derecho civil, comprende en él lo que el legislador quiere gravar al contribuyente que traslade un bien, cada ley fiscal que grave este concepto tenderá a definir en la propia ley lo que entiende por enajenación.

En el caso de la LISR el legislador nos define la enajenación como cualesquiera de las siguientes situaciones:

Se consideran ingresos por enajenación de bienes, los que deriven de cualquiera de las siguientes situaciones:

I. Toda transmisión de propiedad de bienes, salvo por causa de muerte, donación o fusión de sociedades.

II. La enajenación en la que el enajenante se reserve la propiedad del bien enajenado, desde que se celebre el contrato, aun cuando la traslación de la propiedad opere con posterioridad.

III. Las adjudicaciones, aun cuando se realicen a favor del acreedor.

IV. La expropiación de bienes.

V. La aportación de bienes a una sociedad o asociación.

VI. La cesión o aportación total o parcial de derechos sobre concesiones, permisos, autorizaciones o contratos, así como aquéllos amparados por las solicitudes en trámite.

VII. El fideicomiso que deba considerarse como enajenación de bienes, en los términos del Código Fiscal de la Federación.

En los casos de permuta se considerará que hay dos enajenaciones.

Lo que pretende el legislador al describir qué entiende por enajenación es el tratar de tipificar todos los posibles actos que transmitan la propiedad para gravar los ingresos que produzcan, situación [Ver capítulo IV] que considero

NOTA: Se ha subestimado la importancia de esta clasificación de los bienes inmuebles dentro del mundo impositivo, ya que el que un bien esté determinado como inmueble tiene repercusiones impositivas de suma importancia, repercusiones en: El Impuesto sobre la Renta, Impuesto Predial, Impuesto al valor Agregado, Impuesto sobre adquisiciones de bienes inmuebles, etc...



errónea ya que trata de ser una especie de Código Penal en el cual al no tipificarse algún acto concreto, este no quedará gravado.

A] Bienes Muebles

-Títulos Valor y Partes Sociales

El contribuyente seguirá las reglas de los artículos 77-XVI, 95, 96, 97, 98, 99, 100, y naturalmente los que se refieran a los ingresos acumulables de las personas físicas.

Resumiendo el contenido de dichos artículos tendríamos:

1] Los ingresos provenientes de la enajenación de títulos valor, estando exentos cuando la operación se realice en el país a favor de bolsa de valores autorizada y siempre y cuando que dichos valores sean los que se coloquen entre el gran público inversionista, conforme a las reglas que expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El ingreso se constituye por:

A] Acciones al Portador:

Valor de la Enajenación — (CA [FT]) + dg = Ingreso Gravable

B] Acciones Nominativas:

Valor de la Enajenación — [CA (FT)] + [ST] × dg = Ingreso Gravable

En donde:

CA = Costo comprobado de adquisición.

FT = Factor tabla de ajuste, según el art. 10 de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga diversas Disposiciones Fiscales.

ST = Segundo ajuste en base al artículo 18-III de la LISR.

dg = Deducciones generales (art. 97)

TABLA DE AJUSTE

Quando el impuesto transcurrido sea:	El factor correspondiente será:
Hasta 1 año	1.00
Más de 1 hasta 2 años	1.28
Más de 2 hasta 3 años	1.54
Más de 3 hasta 4 años	1.80
Más de 4 hasta 5 años	2.33
Más de 5 hasta 6 años	2.70
Más de 6 hasta 7 años	3.10
Más de 7 hasta 8 años	3.83
Más de 8 hasta 9 años	4.30
Más de 9 hasta 10 años	4.51
Más de 10 hasta 11 años	4.76

Más de 11 hasta 12 años	5.00
Más de 12 hasta 13 años	5.17
Más de 13 hasta 14 años	5.30
Más de 14 hasta 15 años	5.46
Más de 15 hasta 16 años	5.71
Más de 16 hasta 17 años	5.85
Más de 17 hasta 18 años	6.20
Más de 18 hasta 19 años	6.45
Más de 19 hasta 20 años	6.66
Más de 20 hasta 21 años	6.92
Más de 21 hasta 22 años	7.26
Más de 22 hasta 23 años	7.62
Más de 23 hasta 24 años	8.07
Más de 24 hasta 25 años	8.68
Más de 25 hasta 26 años	9.34
Más de 26 hasta 27 años	10.45
Más de 27 hasta 28 años	11.63
Más de 28 hasta 29 años	12.16
Más de 29 hasta 30 años	12.69
Más de 30 hasta 31 años	14.96
Más de 31 hasta 32 años	15.64
Más de 32 hasta 33 años	16.03
Más de 33 hasta 34 años	16.23
Más de 34 hasta 35 años	17.44
Más de 35 hasta 36 años	23.02
Más de 36 hasta 37 años	24.10
Más de 37 hasta 38 años	32.99
Más de 38 hasta 39 años	38.37
Más de 39 hasta 40 años	41.78
Más de 40 hasta 41 años	42.11
Más de 41 hasta 42 años	44.64
Más de 42 hasta 43 años	45.04
Más de 43 hasta 44 años	47.52
Más de 44 hasta 45 años	59.54
Más de 45 hasta 46 años	65.56
Más de 46 hasta 47 años	67.26
Más de 47 hasta 48 años	69.08
De 48 años en adelante	71.98

El ingreso gravable se multiplicará por 20%, resultado que será acumulable a los demás ingresos de la persona física y gravará tarifa del art. 141.

A las cuatro quintas partes restantes se les aplicará la tasa del art. 141 aplicada a la totalidad de ingresos del contribuyente mencionada en el párrafo anterior. En el momento de la enajenación se deberá hacer un pago provisional equivalente al 20% del total de la operación, cantidad que deberá retener el adquirente salvo en el caso en que se cumpla con lo estipulado en el Reglamento de ISR en el artículo 140.

Naturalmente que el enajenador de la acción tendrá diversas alternativas para reducir el ISR por el concepto de esta enajenación o aportación de acciones,

entre otros: fusión, emisión de más acciones, etc., pero se debe recordar que el adquirente será, a largo plazo, el que pague el impuesto dejado de pagar en la venta.

-Otros Bienes Muebles

Estos se gravarán de acuerdo a la siguiente fórmula:

$$\text{Base Gravable} = I - [(c-d) TA + (dg)]$$

Base que se acumula a los demás ingresos del contribuyente = 20%
Al 80% se le aplicará la tasa del art. 141 aplicada a la totalidad de ingresos del contribuyente, o sea a su Base Global Gravable.

$$\frac{\text{Base Global Gravable}}{\text{Impuesto Pagado}} = \% \text{ a aplicar al 80\% del remanente}$$

En donde:

I = Ingreso de la enajenación

dg = Deducción por:

III. Los gastos notariales, impuestos y derechos, por escrituras adquisición y de enajenación, pagados por el enajenante.

IV. Las comisiones y mediaciones pagadas por el enajenante, con motivo de la adquisición o de la enajenación del bien.

V. Las pérdidas sufridas en la enajenación de inmuebles, acciones y partes sociales en los últimos tres años, siempre que tratándose de acciones y partes sociales se cumpla con las condiciones y requisitos que fije el Reglamento de esta Ley.

c = Costo de adquisición:

El costo de adquisición será igual a la contraprestación que se haya pagado para adquirir el bien, sin incluir los intereses ni las erogaciones a que se refiere el artículo 98; cuando el bien se adquirió a título gratuito o por fusión de sociedades, se estará a las reglas del artículo 100 de esta Ley.

d = Depreciación, la que tratándose de bienes muebles distintos de títulos valor y partes sociales, el costo se disminuirá a razón de 10% anual o de 20% en vehículos de transporte por cada año transcurrido entre la fecha de adquisición y la de enajenación.

NOTA: Los contribuyentes que obtengan ingresos por la cesión de derechos de certificados de participación inmobiliaria no amortizables o de certificados de vivienda o de derechos de fideicomitente o fideicomisario, que recaigan sobre inmuebles, deberán calcular y enterar el pago provisional de acuerdo con lo establecido en los dos primeros párrafos del artículo 103



Podrá no disminuir el costo de los bienes que no pierden valor con el transcurso del tiempo, cumpliendo con el RLISR.

TA = Factor correspondiente:

Conforme a la tabla de ajuste que anualmente establezca el Congreso de la Unión. Cuando los años transcurridos sean más de 10, o de 5 en el caso de vehículos de transporte, se considerará que no hay costo de adquisición.

En el momento de la enajenación se hará un pago provisional igual al 20% del total de la operación, que será retenido por el adquirente.

Se podrá hacer una retención menor siempre y cuando se cumpla con lo dispuesto en el RLISR.

B] Bienes Inmuebles

La ley vigente nos provoca tratamientos preferenciales para el pago del Impuesto Sobre la Renta por ingresos producto de la enajenación de inmuebles, los pagos preferenciales consisten en que el causante puede optar por diversos sistemas de comprobación de su costo según:

a] Lo haya adquirido antes de 1973.

b] Lo haya adquirido posteriormente al 31 de diciembre de 1972
(Régimen General)

a] Si el inmueble lo adquirió antes de 1973 el contribuyente tendrá tres opciones para determinar su costo y por lo tanto su tasa gravable.

1] Avalúo a 1973.

Se practicará avalúo referido al 1o. de Enero de 1973 por corredor público titulado o Institución de Crédito autorizada por la SHCP, tomando este valor como costo original de la adquisición.

(Avalúo referido a 1973 + Deducciones autorizadas) — Valor enajenación = Base Gravable.

2] Avalúo actual en relación a 1973.

[(Avalúo Fecha enajenación/tabla de ajuste de 1973 a enajenación) + Deducc.]
- Valor Enajenación = Base Gravable

Es importante el hacer notar tres características de las opciones expuestas:
—No requieren comprobar costo de adquisición, ya que se le estima vía avalúos.

* Salvo construcciones y mejoras realizadas después de 1972.

— Por deducciones entendemos:

I. El importe de las inversiones hechas en construcciones, mejoras y ampliaciones, entre el 1o. de enero de 1973 y la fecha de enajenación.

Estas inversiones no incluyen gastos de conservación. Este importe no se ajustará en los términos del artículo 99 de esta Ley.

II. Los gastos notariales, impuestos y derechos, por escrituras de enajenación pagados por el enajenante

III. Las comisiones y mediaciones pagadas por el enajenante con motivo de la enajenación del bien.

En estas opciones no se permiten deducir las pérdidas sufridas en la enajenación de inmuebles, acciones y partes sociales en los últimos tres años.

—Se requiere avalúo realizado por persona autorizada por la SHCP.

3] Régimen General:

Se entiende el tratamiento de los bienes adquiridos con posterioridad a 1973 los cuales se estudiarán más adelante.

b) Bienes adquiridos con posterioridad a 1973.

La base impositiva que se fija para los ingresos percibidos por la transmisión de bienes inmuebles adquiridos a Título Oneroso se calcula en función a:

$$[(VT \times TA) + (VC - D) (TA) + (Dc) - VE] = \text{Base Gravable 1981}$$

De donde:

VT = Costo del terreno (de adquisición): Es el valor de la contraprestación pagada al adquirir el bien (sin incluir intereses ni erogaciones incluidas en el concepto de deducciones).

Cuando en el inmueble existan construcciones, se deberá tener por separado el costo de éstas y del terreno, si esto no es posible, se le asignará al terreno un valor del 20% del total de la operación.

TA = Tabla de Ajuste: La tabla de ajuste únicamente es aplicable al costo del terreno, a la construcción después de depreciación y de los títulos valor y partes sociales. Esta tabla tiene la finalidad de dar un costo revaluado a este tipo de bienes en función al transcurso del tiempo entre la adquisición y la enajenación del inmueble, pretendiendo contrarrestar con esta medida el problema de la pérdida del valor adquisitivo de la moneda a través del tiempo.

Es importante hacer notar que es hasta la legislación de 1979 que la LISR aplica la tabla de ajuste a las construcciones después de aplicar el porcentaje de depreciación (3% por cada año de tenencia), disminuyendo con esto el valor asignado como costo de adquisición del inmueble cuando tenga construcción adherida al terreno

VC = Valor de la Construcción: Es el valor de la contraprestación pagada al adquirir el bien (sin incluir intereses ni erogaciones incluidas en las deducciones). En el caso en que no se pudiese distinguir entre el costo del terreno y la construcción, se le dará a esta última el 80% del valor total de la operación

En los casos en que se hubiesen realizado construcciones con posterioridad



a la compra del terreno, se deberán tomar en cuenta las siguientes reglas para la determinación del costo

- Costo comprobado, o
- Valor de la construcción declarado en el aviso de terminación de obra, o
- El 80% del valor del avalúo que al efecto practique una Institución autorizada por la SHCP a la fecha de terminación de obra.

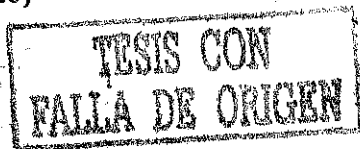
D = Depreciación: Se dice que las construcciones se deberán depreciar a razón de un 3% anual; deduciendo esta cantidad del costo original.

Este precepto se introdujo en la ley vigente para 1979, lo que nos crea una serie de problemas para su determinación, ya que se nos exige depreciar el costo de las construcciones edificadas con anterioridad a 1979, siendo que el concepto de depreciación para las personas físicas con anterioridad a 1979 no era regulado, y por lo tanto no utilizado para beneficio ni perjuicio del causante, por lo que creo la depreciación se deberá considerar a partir del año de 1979, tomando en cuenta naturalmente que los años transcurridos para los bienes adquiridos con anterioridad a 1973 tienen la opción de apegarse a otro sistema para la determinación de su costo.

Es interesante comentar que la LISR le permite a los causantes que enajenen bienes muebles la **No disminución** del costo de adquisición en función de los años transcurridos, tratándose de bienes muebles que no pierdan valor con el transcurso del tiempo; esta autorización se refiere únicamente a bienes muebles, por lo tanto, las Construcciones y Mejoras hechas en terrenos o bienes inmuebles no pueden gozar de esta excepción, situación que considero injusta, ya que en realidad, las construcciones y mejoras sobre inmuebles no pierden o ven disminuido su valor a través del tiempo, entendiéndose este dentro de un lapso razonable (quizás 15 o 20 años dependiendo del tipo de construcción).

Dc = Deduciones. Las personas que enajenen bienes inmuebles tendrán derecho a las siguientes deducciones:

- I. El importe de las inversiones hechas en construcciones, mejoras y ampliaciones, cuando se enajenen inmuebles o certificados de participación inmobiliaria no amortizables. Estas inversiones no incluyen los gastos de conservación. El importe se ajustará en los términos del art. 99 de esta Ley.
- II. Los gastos notariales, impuestos y derechos, por escrituras de adquisición y de enajenación, pagados por el enajenante.
- III. Las comisiones y mediaciones pagadas por el enajenante, con motivo de la adquisición o de la enajenación del bien.
- IV. Las pérdidas sufridas en la enajenación de inmuebles, acciones y partes sociales en los últimos tres años, siempre que tratándose de acciones y partes sociales se cumpla con las condiciones y requisitos que fije el Reglamento de esta Ley.



VE=Valor de la Enajenación. A partir de 1979 no se requiere avalúo realizado por persona autorizada por la SHCP para determinar el valor de la operación. Este valor se fija en función al precio declarado por el enajenante, la SHCP se reserva el derecho de ordenar, a su costo, la práctica de un avalúo, y si el valor que este arroje difiere en más de un 10% del precio declarado por el enajenante, el total de la diferencia será considerado como ingreso del adquirente.

-Herencias y Legados

La base impositiva en los casos en los que el enajenante adquirió el bien inmueble a **Título Gratuito** es la misma que la descrita para el caso de adquisiciones a Título Oneroso, salvo, lo relacionado al precio de adquisición, el cual será determinado de la siguiente manera:

- El precio de adquisición será considerado el que haya pagado el donante o el autor de la sucesión.
- Como fecha de adquisición, la fecha en la que se recibió la herencia o donación. En los casos de donación en que se hubiera pagado ISR, se considerará como costo de adquisición el valor de avalúo que haya servido para pagar el impuesto.

COMENTARIO.- Si bien la LISR no grava a las herencias y legados, la forma de castigar el costo de adquisición del heredero o legatario en función a remitir el costo de adquisición con el costo que tenía el de cujus, pero con la utilización de la tabla de ajuste a la fecha en que se adjudicó el bien, es en forma indirecta un gravámen de renta para los ingresos que percibió el heredero en el momento en que quiera enajenar el bien, ya que la ganancia obtenida por dicha enajenación será mayor.

Pago Provisional

En las operaciones consignadas en escritura pública, el pago provisional se hará mediante declaración, a más tardar dentro del mes siguiente a la fecha en que se firma la minuta o escritura. Los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y lo enterarán en las oficinas autorizadas. En los casos en que la enajenación no se consigne en escritura pública, se deberá enterar el pago dentro de los quince días siguientes a la fecha de enajenación, debiéndose enterar el aviso de la operación aunque no hubiese impuesto provisional a enterar.

El pago provisional consiste en

[(20% Ganancia) X art 141] X 5 Pago provisional

Ingreso Acumulable

Se deberá acumular a la base gravable anual del contribuyente el 20% de la ganancia obtenida.

El 80% restante se grava en función a la tasa de impuesto que correspondió a la Base Global Gravable anual del contribuyente.

Copropiedad, Sociedad Conyugal, etc...

A este tipo de ingresos la división patrimonial para efectos de ISR existe en función a la copropiedad, sociedad conyugal, etc... es por esto la importancia que reviste que en la compra de un inmueble se establezca si se realizará con uno o varios propietarios, ya que la base gravable se fraccionará tantas veces como copropietarios tenga el bien inmueble.

E) Adquisición de Bienes Inmuebles.

Son considerados ingresos por adquisición de inmuebles los obtenidos por:

- a) Donación;
- b) Adquisición por Prescripción;
- c) Las construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en inmuebles, propiedad de terceros, que de conformidad con los contratos de arrendamiento o de la concesión, queden a beneficio del arrendador o concesionario al término del contrato.
- d) Lo supuesto en el artículo 102 de LISR.

-Donación.

Los ingresos provenientes de la adquisición de bienes inmuebles por concepto de donación son gravados excepto: 1) Los recibidos entre cónyuges o entre ascendientes o descendientes en línea recta, y 2) Los demás donativos siempre y cuando no excedan de tres veces el salario mínimo de la zona del contribuyente elevado año, pagando el ISR sobre la cantidad que exceda el citado monto.

-Adquisición por Prescripción.

Será gravado el ingreso en todos los casos de adquisición de bienes por medio de prescripción.

El problema que surge en este gravámen es el de determinar en que momento

Nota: El año de 1979 marca el inicio del gravámen de ISR sobre ingresos percibidos por el concepto de Adquisición de Bienes.



el adquirente será considerado como causante del ISR, si en el momento de que se dicta la ejecutoria en la cual se le adjudica el bien al adquirente, o bien, en el momento en el cual pasaron los años y se cumplieron los requisitos necesarios para poder prescribir un bien.

Al respecto, el RLISR en su artículo 115 nos dice:

"Tratándose de adquisiciones por prescripción el valor del inmueble se determinará mediante avalúo referido a la fecha en que ésta se hubiere consumado independientemente de la fecha de la sentencia que la declare.

En caso de que no pueda determinarse la fecha en que se consumó la prescripción adquisitiva, se tomará como tal aquella en que se haya interpuesto la demanda..."

Ahora bien si se debe considerar como fecha de adquisición de prescripción para efectos del ISR el momento en el cual se consumó la prescripción independientemente de la sentencia que la declare, surge la interrogante de indicar en qué momento el causante sería el deudor del ISR, ya que si se está litigando un juicio de prescripción referente a un bien que ya prescribió hace 6 o más años, "No se podría considerar que el adeudo fiscal del causante por concepto del pago de ISR por la adquisición del bien también podría haber prescrito", o bien, ¿Pagaría este impuesto con recargos?. Creo de suma importancia que la LISR defina más claramente este punto, tanto en el momento de causación del impuesto como el de su forma de pago.

-Adquisición de Construcciones y Mejoras.

Se consideran ingresos por adquisición las construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en inmuebles, propiedad de terceros que, de conformidad con los contratos de uso o goce queden a beneficio del propietario.

Antes de 1979, el ingreso percibido por este concepto se encontraba regulado en el Título de Empresas y el Capítulo de Profesionistas dentro del Régimen de Personas Físicas, se mencionaba como ingreso en forma indirecta, ya que no correspondía a ninguna de estas disposiciones el mencionar cuales serían los ingresos gravables de las Personas Físicas, tratando de proteger los efectos fiscales que tiene el que pase a propiedad del arrendador dichos bienes, produciendo una baja en las utilidades del arrendatario, ya que produce una aceleración en la amortización o depreciación del bien en que se haya invertido, por otro lado, no se encontraba gravado, dentro del Régimen de personas Físicas el ingreso obtenido por concepto de adquisición de construcciones por el medio en cuestión.

Algunos autores mencionan que este ingreso debe ser considerado (o debía haber sido considerado) como una parte del precio de la renta, tratando fiscalmente los ingresos recibidos dentro del tratamiento a los ingresos por arrendamiento. Difiero personalmente de este punto, afirmando que en la legislación anterior a 1978 no se encontraba gravado este tipo de ingresos cuando fuesen recibidos por un causante del Régimen de las Personas Físicas, ya que no correspondía a un ingreso proveniente de productos de capital, del trabajo.

de la combinación de ambos, ni se encontraba expresamente señalado por la ley en el título III

Creo un error el que el legislador haya definido el objeto de este gravámen como la "adquisición de construcciones...de conformidad al contrato de uso o goce y concesión....", lo considero erróneo debido a que limita la adquisición de estos bienes a un grupo de contratos reducidos, creo hubiese sido más afortunada una definición más general y amplia, olvidándose del concepto arrendamiento e introduciendo el de el otorgamiento del uso o goce, disfrute de bienes inmuebles (incluyendo todo tipo de contratos y desmembramientos de la propiedad, contratos como arrendamiento, subarrendamiento, uso, habitación, usufructos, etc...) además del concepto de concesión.

-Supuesto Señalado en el artículo 102

El artículo 102 de la LISR nos dice "Los contribuyentes podrán solicitar la práctica de un avalúo en Institución de Crédito Autorizada por la SHCP. Las autoridades fiscales estarán facultadas para practicar ordenar o tomar en cuenta, el avalúo del bien objeto de la enajenación y cuando el valor del avalúo exceda de un 10% de la contraprestación pactada por el enajenante, el total de la diferencia se considerará ingreso del adquirente...."

(Este artículo se refiere a los ingresos por la Enajenación de bienes inmuebles).

El problema con que nos enfrentamos en este tipo de ingresos "Presuntivos" es el de la Constitucionalidad de la misma Presunción de Ingresos, ya que en la realidad se pudiese dar el caso en que se pagase un precio —por razones especiales del momento de la venta, razones como serían necesidad de efectivo por parte del vendedor, etc...— inferior al llamado precio de mercado dictaminado por la SHCP

Forma de Pago

El ingreso bruto es considerado en función a un avalúo practicado por persona autorizada por la SHCP.

Al ingreso Bruto determinado por el avalúo se le puede deducir:

- 1) Las contribuciones locales y Federales, con excepción del ISR, así como los gastos notariales efectuados por motivo de la adquisición.
- 2) Los demás gastos efectuados con motivo de juicios en los que se reconozca el derecho a adquirir.
- 3) Los pagos efectuados con motivo al avalúo
- 4) Las comisiones y mediaciones pagadas por el adquirente.

Sobre el ingreso neto se debe realizar un pago provisional correspondiente al



20% sobre el ingreso bruto obtenido por la adquisición, debiéndose declarar este pago dentro de los 15 días siguientes a la adquisición

El 100% del ingreso neto por concepto de adquisición de bienes inmuebles deberá ser acumulable con los demás ingresos acumulables del Régimen de las Personas Físicas.

Copropiedad

Los efectos de la copropiedad o cualquier adquisición mancomunada del bien serán importantes para el pago del impuesto, ya que el ingreso lo percibirán en tantas bases fraccionadas como copropietarios se tenga.

F] De los demás Ingresos que obtengan las Personas Físicas.

En esta "Actividad" o "Capítulo" el legislador pretende gravar todos los ingresos distintos de los señalados en los capítulos I a IX del Título IV, ingresos que se considerarán percibidos en el monto, en el que al momento de obtenerlos incrementen su patrimonio.

Se entiende, entre otros, son ingresos:

Se entiende que entre otros, son ingresos en los términos de este capítulo los siguientes:

CONDONACION DE DEUDAS

I. El importe de las deudas perdonadas por el acreedor o pagadas por otra persona.

INTERESES SOBRE PRESTAMOS

II. Los intereses distintos de los señalados en el capítulo VIII.

FIANZAS

III. Las prestaciones que se obtengan con motivo del otorgamiento de fianzas o avales cuando no se presten por instituciones legalmente autorizadas.

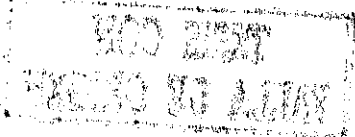
INVERSIONES EN SOCIEDADES EXTRANJERAS

IV. Los procedentes de toda clase de inversiones hechas en sociedades residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, cuando no se trate de los dividendos o utilidades a que se refiere la fracción V de este artículo.

DIVIDENDOS DE SOCIEDADES EXTRANJERAS

V. Los dividendos o utilidades distribuidos por sociedades residentes en el

NOTA. Volvemos a replantear la interrogación de las posibilidades de prescripción o caducidad del pago del ISR, debido al incumplimiento del mismo por parte del causante en el momento de haber hecho la adquisición



extranjero En este caso será aplicable en lo conducente el artículo 6o. de esta Ley

EXPLOTACION DE CONCESIONES, PERMISOS, AUTORIZACION O CONTRATOS

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

EXPLOTACION DEL SUBSUELO

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

PARTICIPACION EN PRODUCTOS DE LA EXPLOTACION DEL SUBSUELO

VIII. Los provenientes de la participación de los productos obtenidos del subsuelo por persona distinta del concesionario, explotador o superficiario.

INDEMNIZACIONES O INTERESES MORATORIOS

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

REMANENTES DE ENTIDADES NO LUCRATIVAS

X. La parte proporcional que corresponda al contribuyente del remanente distribuible que determinen las personas morales a que se refiere el Título III de esta Ley. Tratándose de los ingresos no acumulables que dichas personas morales entreguen a sus integrantes por concepto de enajenación de inmuebles, se estará a lo dispuesto en el capítulo IV de este título.

Se entiende por ingresos mencionados en la fracción II de este artículo:

Art. 134

"Tratándose de intereses distintos de los señalados en el Capítulo VIII, se estará a las siguientes reglas:

I. Toda percepción obtenida por el acreedor se entenderá aplicada preferentemente a intereses vencidos, excepto en los casos de adjudicación judicial para el pago de deudas en los que se procederá como sigue:

a) Si el acreedor recibe bienes del deudor, el impuesto se cubrirá sobre el total de los intereses vencidos, siempre que su valor alcance a cubrir el capital y los mencionados intereses.

b) Si los bienes sólo cubren el capital adeudado, no se causará el impuesto sobre los intereses cuando el acreedor declare que no se reserva derechos contra el deudor por los intereses no pagados.

c) Si la adjudicación se hace a un tercero, se consideran intereses vencidos la cantidad que resulte de restar estas a las cantidades que reciba el acreedor, el capital adeudado, siempre que el acreedor no se reserve derechos en contra del deudor



Para los efectos de esta fracción las autoridades fiscales podrán tomar como valor de los bienes el del avalúo que ordenen practicar o el valor que haya servido de base para la primera almoneda

II. El perdón total o parcial del capital o de los intereses adeudados, cuando el acreedor no se reserve derechos en contra del deudor, da lugar al pago del impuesto por parte del deudor sobre el capital y los intereses perdonados"

-Pago Provisional

"Los contribuyentes que obtengan en forma esporádica ingresos de los señalados en este Capítulo, cubrirán como pago provisional a cuenta del impuesto anual, el 20% del ingreso percibido, sin deducción alguna. El pago provisional se hará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas dentro de los 15 días siguientes a la obtención del ingreso.

Los contribuyentes que obtengan periódicamente ingresos de los señalados en este Capítulo, efectuarán pagos provisionales a cuenta del impuesto anual, a más tardar el día 15 o al siguiente día hábil de los meses de mayo, septiembre y enero del siguiente año, mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas. El pago provisional se calculará aplicando el 20% a los ingresos del cuatrimestre anterior, sin deducción alguna" (art. 135)

-Coproiedad, Sociedad Conyugal, etc...

Está permitido el uso de las UESPJ y la sociedad conyugal.

-Base Gravable

Para el capítulo X del título IV no se aclaran las deducciones a que está sujeto el contribuyente, se habla de que serán considerados como percibidos los ingresos "en que el momento de su obtención" incrementen el patrimonio del contribuyente.

Esta redacción nos hace suponer que se permiten las deducciones y sus reglas generales expuestas en los artículos 136, 137 y 138.



ANEXO I

¿Es de simple comprensión la LISR en 1981?

Como hemos dicho en diversas ocasiones, el Legislador pretende que el Régimen Impositivo que resulta de la LISR sea de fácil comprensión para el contribuyente que tiene que cumplir con las disposiciones de las que emanan tanto obligaciones de pago del impuesto como obligaciones tributarias generales.

¿Nuestra LISR cumple con este requisito de simplicidad y fácil comprensión para el contribuyente general? o, ¿requiere de especialistas con conocimientos profundos de la materia tributaria para que el lego pueda cumplir con la Ley?

Después de haber estudiado en los capítulos anteriores el Régimen Impositivo de las personas físicas residentes en el país, considero que la ley mexicana es definitivamente compleja y trae aparejado confusión e ignorancia para el lego que tiene que cumplir con sus disposiciones.

La complejidad a que hago mención no se refiere a la necesaria técnica contable y jurídica que toda ley de Renta moderna debe contemplar, sino a la estructura jurídica de la ley vigente que mezcla el concepto de una ley global con el de una ley cedular, el de una ley que grava ingresos al de una que grava actividades, el de un Régimen general de las personas físicas frente a la posibilidad de aplicación de regímenes especiales de tributación. Lo anterior aunado a la falta de educación tributaria que tenemos los mexicanos y en ocasiones de plano a la mala fé del contribuyente que provoca la evasión fiscal.

Pero, imaginemos que un contribuyente va a percibir ingresos en un ejercicio fiscal provenientes de:

- Los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.
- Los ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente.
- Los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles.
- Los ingresos por enajenación de bienes.
- Los ingresos por adquisición de bienes.
- Los ingresos por actividades empresariales.
- Los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por sociedades mercantiles.
- Los ingresos por intereses.
- Los ingresos por obtención de premios.
- Los demás ingresos que obtengan las personas físicas (La parte proporcional que corresponda al contribuyente del remanente distribuíble que determinen las personas morales a que se refiere el Título III, los intereses moratorios.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

indemnizaciones por perjuicios y los ingresos derivados de cláusulas penales o convencionales, los que provengan de cualquier acto o contrato celebrado con el superficiario para la explotación del subsuelo, etc...)

- Los ingresos por ser constructor.
- Los ingresos por ser transportista.
- Los ingresos por ser ganadero.
- Etc...

El contribuyente, lo primero que deberá determinar es si le conviene o no ser residente en el país, después segmentar las actividades en civiles y mercantiles, posteriormente analizará si le es beneficioso el uso de regímenes especiales de tributación para ciertos ingresos, por último analizará si le sería más conveniente el canalizar algunos ingresos por vía de sociedades mercantiles o en su caso personas morales con fines no lucrativos, o bien por medio de una sociedad con residencia en el extranjero.

Estas reflexiones son para que el contribuyente pueda cumplir con la LISR, imaginemos los conocimientos jurídicos y contables que debe tener el sujeto para entender el por qué si se canaliza un ingreso por su régimen mercantil pagará un impuesto diferente al régimen civil, requisitos de ambos regímenes, etc...

Además, si el contribuyente desea planear sus ingresos desde el punto de vista de la minimización del pago de ISR deberá analizar conceptos de:

- Ingresos exentos.
- Estímulos fiscales.
- No acumulación de ingresos.
- Patrimonio familiar.
- Residencia fiscal.
- Artículo 84 A del Código Fiscal de la Federación.
- Aspectos penales de la planeación fiscal.
- Financiamiento vía Fisco.
- Etc...

Si analizamos todos estos aspectos en conjunción a la mercantilidad del acto, segmentación vía no transparencia fiscal, fuente de la actividad, concepto de ejercicio fiscal, de ingresos en efectivo especie o crédito, etc... podemos estar de acuerdo en que el contribuyente tiene una ley de Renta de difícil comprensión, y que requerirá de un profesional del área que lo ayude a cumplir en forma eficiente con sus respectivas obligaciones de Renta.

Esta sofisticación de la ley ha dado cabida a los llamados especialistas en impuestos o en Planeación Fiscal, los cuales, lo que pretenden es que bajo una estructura jurídica que cumpla los requisitos generales de las disposiciones fiscales, se minimice la carga tributaria del individuo.

La planeación fiscal es realmente un arte, el cual debe ser implementado con profundos conocimientos de causa, ya que una equivocación en la planeación realizada podrá traer consecuencias serias como serían multas o recargos y aún penas carcelarias, no se debe confundir la planeación fiscal con la simulación o defraudación, la primera respeta el orden jurídico, las otras lo violan.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

THE
LIBRARY OF THE
UNIVERSITY OF CALIFORNIA
AT BERKELEY
400 TOWNE DRIVE
BERKELEY, CALIF. 94720

"A menudo la elección, en la realidad de la vida, no es entre el bien y el mal, sino entre el mal mayor y el mal menor".

L. Einaudi

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CAPITULO VII

- 1] Impuesto Sobre la Renta de los residentes en el extranjero
- 2] Ley Cedula
- 3] Crítica al sistema de residencia en el extranjero

CAPITULO VII¹

1) Impuesto Sobre la Renta de los Residentes en el Extranjero.

En 1981 la ley distorsiona la teoría fiscal que se había venido siguiendo en nuestro país con respecto al gravamen de ISR de los extranjeros.

México había venido gravando a los extranjeros dentro de una mezcla de nacionalidad-residencia, siendo que entendía por mexicana a:

"Respecto de todos sus ingresos gravables, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de donde procedan:

- a) Las personas físicas y morales de nacionalidad mexicana.
- b) Los extranjeros residentes en México y las personas morales de nacionalidad extranjera establecidas en el país.
- c) Las agencias o sucursales de empresas extranjeras, establecidas en la República."

Y entendía por extranjeros residentes en el extranjero a:

"Los extranjeros residentes en el extranjero y las personas morales de nacionalidad extranjera no comprendidas en la fracción anterior, respecto de sus ingresos gravables procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional.

La ley gravaba a los extranjeros residentes en México en igual forma que a los mexicanos, para efectos de la LISR eran mexicanos.

En el planteamiento de extranjeros residentes en el extranjero se les gravaba en función al concepto de fuente de riqueza,² la cual la ley nos definía como:

En los casos comprendidos en la fracción I del artículo 31, se considera que la fuente de riqueza está en territorio nacional cuando los ingresos se obtengan de personas residentes en el país. Tratándose de enajenación de acciones, bonos, certificados de Instituciones de crédito, obligaciones, cédulas hipotecarias y certificados de participación, se considera ubicada la fuente de riqueza en el territorio nacional cuando se haya efectuado en el mismo la emisión de los títulos."

1) Se legisla el Régimen del ISR de los Residentes en el extranjero en el Título V de la LISR, de los artículos 144 a 162.

Existe una laguna respecto a si los artículos transitorios (especialmente el Régimen de Constructoras) se refieren a residentes en el país o es general, la duda surge porque los transitorios en la mayoría de los casos no distingue de los residentes en el país o en el extranjero.

2) Por fuente de riqueza entendemos: "Con la ficción que el concepto "fuente de riqueza" implica, se pretende gravar en materia de ISR todos aquellos ingresos, objeto del impuesto, que perciben personas físicas de nacionalidad extranjera establecidas en el extranjero.

De un estudio meditado del artículo 3o. de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, particularmente del

"En el caso de honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores y comisarios, se considera que la fuente de riqueza se ubica en territorio nacional, cuando los mismos sean pagados en el país o en el extranjero, por empresas domiciliadas en México."

Tratándose de intereses provenientes de operaciones en las que tanto la captación del crédito como su destino se realicen con residentes en el extranjero, se considera que la fuente de riqueza está en el extranjero, cuando dichos intereses sean pagados por instituciones de crédito, o por sucursales de bancos extranjeros autorizados en los términos del Artículo 6o. de la Ley General de Instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares".

último párrafo se desprende que por "fuente de riqueza" jurídicamente debe entenderse el lugar en el que se origina el ingreso. El último párrafo de la disposición citada, al respecto, hace referencia a la fuente de riqueza en los siguientes términos: "el país en el que se originó el ingreso".

Para corroborar las aseveraciones anteriores, suplicamos al lector un análisis de la disposición citada.

Al estudiar el objeto del gravamen que nos ocupa, señalábamos que el ISR grava los ingresos en EFECTIVO, en ESPECIE, o en CREDITO (que modifiquen el patrimonio del contribuyente), provenientes de PRODUCTOS o RENDIMIENTOS DE CAPITAL, DEL TRABAJO o de la COMBINACION DE AMBOS. (EMPRESAS.) Ahora bien, en lo que a fuente de riqueza concierne, el problema consiste en determinar en donde se origina cualesquiera de los ingresos objeto del impuesto del caso.

En donde se localiza la fuente de riqueza cuando el ingreso proviene: a) de capital, b) de trabajo o, c) de la combinación de ambos; ha sido una de las cuestiones que más han preocupado a los especialistas en Finanzas Públicas.

Examinaremos ahora las doctrinas elaboradas con el propósito de dilucidar el problema planteado; así mismo, expondremos los criterios sustentados por nuestros tribunales por la SHCP al respecto, hemos optado por no formular ninguna observación crítica, prefiriendo exponer nuestro propio punto de vista.

a) Tesis de Hugo B. Margáin. En un estudio preparado para el X Congreso de la Asociación Fiscal Internacional, titulado "TESIS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION EN EL CAMPO INTERNACIONAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, BASADA EN LA TEORIA DE LA FUENTE DEL INGRESO GRAVABLE", el Lic. Hugo B. Margáin sostiene en relación al problema de la fuente, los siguientes puntos de vista: a) Por lo que toca a empresas, la fuente la constituye el espacio territorial donde la actividad mercantil de la empresa se desarrolla y de la cual derivan ingresos gravables por impuestos reales. b) Los ingresos derivados de la imposición de capitales tiene su fuente donde reside el deudor. c) Los ingresos que se derivan del trabajo individual tiene su fuente en el Estado en que se resida quien paga el trabajo prestado. Afirma este autor "La fuente del ingreso gravable es el lugar donde se obtiene la utilidad, base del impuesto, independientemente de la nacionalidad o de la residencia del sujeto".

b) Tesis de Fernando Sáinz de Bujanda. La vinculación del sujeto pasivo al sujeto activo en el terreno fiscal —dice el Jurista español—, "se produce siempre a través del hecho imponible: no existe una sola obligación tributaria que nazca de la realización de un hecho imponible y, por tanto, no existe un solo sujeto que esté tributariamente obligado por una razón distinta a la de su conexión con el hecho imponible. Esto no impide, claro está, que la ley pueda establecer criterios muy variados para fijar ese tipo de conexión, por lo esencial es que la estructura del hecho imponible comprende la relación entre dicho hecho y el sujeto que resulta obligado cuando aquél se realiza. El hecho imponible permite determinar siempre el sujeto pasivo y consiguientemente, el análisis del presupuesto de hecho debe preceder en todo caso, al estudio de los sujetos obligados a satisfacer el tributo". Fernández y Cuevas Mauricio Editorial Jus 1977. México Págs 152, 153, 154, 160

De la legislación anterior entendíamos que se manejaban a dos sujetos:³

1] Nacionales, ya residentes en México o no, y a extranjeros residentes en México.

2] Extranjeros residentes en el extranjero.

En 1981 se cambia radicalmente el gravámen sobre extranjería, manejando ya no la mixtura de nacionalidad-residencia, sino únicamente el de residencia.

La ley vigente nos define dos tipos de sujeto genérico:

1] Los residentes en el país.⁴

2] Los residentes en el extranjero.

En el régimen actual se contempla un título especial para gravar a los residentes en el extranjero, el título V, manejando el concepto como un nuevo sujeto e incluyendo tanto a las personas físicas como a las morales.

3) El mexicano siempre gravaba como tal fuese o no residente en el extranjero en tanto que el extranjero gravaba en relación a su residencia en el país.

4) En virtud de la importancia que revisten los pagos efectuados al extranjero en el desarrollo de las relaciones económicas internacionales en nuestro país, se hace necesario establecer disposiciones que dejen en claro el régimen tributario aplicable a los mencionados pagos, proporcionando una mayor certidumbre al contribuyente.

El título V propone un sistema conforme al cual estarán sujetos al impuesto sobre la renta en México los ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional que perciban residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, o que teniendo los ingresos no sean atribuibles a dicho establecimiento.

A efecto de poder aplicar el sistema mencionado, se procedió a señalar la ubicación de la fuente de riqueza en el país, de los ingresos más importantes por los que se efectúan pagos al extranjero. En cuanto a la determinación y forma de pago del impuesto se establece, por regla general, un gravamen sobre la totalidad de los ingresos sin deducción alguna, con la obligación de retener el impuesto por parte de quien efectúe los pagos, considerándose éstos como definitivos.

La estructura de las disposiciones que comprende el título V, consiste en señalar por cada tipo de ingreso, cuándo se considerará ubicada la fuente de riqueza en el país, a qué tasa estará sujeto el ingreso y cuál será la forma de pago, así como las excepciones.

Tratándose de ingresos por la prestación de servicios personales subordinados, se ubica la fuente de riqueza en territorio nacional cuando tales servicios se presten dentro del mismo, a excepción de ingresos por honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia o de cualquier otra índole, así como los que perciban los administradores y comisarios, caso en el que se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en el país cuando los mismos sean pagados en él o en el extranjero por empresas residentes en México.

En los ingresos por la prestación de un servicio personal independiente también se ubica la fuente en el país cuando el servicio se preste en el mismo, con la presunción de que el servicio se presta totalmente en el país cuando parte del mismo se realice en territorio nacional, a menos que el contribuyente demuestre que dicho servicio se prestó parcialmente en el extranjero, caso en el cual el impuesto deberá pagarse en la proporción en que la prestación se realizó en México.

En cuanto al uso o goce temporal de inmuebles se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando en el país se ubiquen dichos bienes. Respecto del uso o goce temporal de bienes, destinados a actividades empresariales, la fuente de riqueza, se considerará que se encuentra en territorio nacional, cuando los muebles se ubiquen en el país. En el caso de las demás actividades, cuando dichos bienes sean entregados materialmente en territorio nacional. En los ingresos por enajenación de bienes inmuebles, la fuente de riqueza se encontrará en territorio nacional, cuando en el país se encuentren los bienes, y tratándose de ingresos por enajenación de acciones o partes sociales, cuando la sociedad emisora sea mexicana.

-Sujeto del Impuesto

Son sujetos del impuesto las personas físicas o morales residentes en el extranjero.

Por lo que se refiere a los ingresos por concepto de dividendos y en general por las ganancias distribuidas, la fuente de riqueza se considerará ubicada en territorio nacional cuando la sociedad que los distribuya resida en México, por lo que se refiere a los ingresos que obtenga un residente en el extranjero por conducto de una persona moral con fines no lucrativos, la fuente de riqueza se considerará ubicada en territorio nacional cuando la persona moral sea residente en el país.

En relación a los ingresos por intereses, la fuente de riqueza se considerará ubicada en territorio nacional cuando el capital se coloque o invierta en él, estableciéndose la presunción de que el capital se coloca o invierte en el país, cuando desde el mismo se paguen los intereses. Dentro de este concepto se incluye la prima o pérdida derivada de enajenaciones a futuro entre monedas extranjeras.

En el caso de títulos al portador o cuando la colocación se efectúe por medio de establecimiento en el extranjero de instituciones de crédito por concesión para operar en el país, el retenedor tendrá que cumplir con todas las obligaciones fiscales que establece la Ley, liberando de esta manera al residente en el extranjero de cumplir con las citadas obligaciones.

Por lo que respecta a los ingresos por arrendamiento financiero, la fuente de riqueza se ubica en territorio nacional, cuando los bienes se utilicen en el país, presumiéndose que ello ocurre cuando quien use o goce el bien sea residente en el mismo.

En relación a los ingresos por regalías, la fuente de riqueza se ubica en el país, cuando los conceptos que origine el pago se aprovechen en México, presumiéndose este supuesto cuando quien haga los pagos resida en territorio nacional. Se equiparán a las regalías los pagos por servicios profesionales o técnicos que guarden relación con los conceptos establecidos en la parte relativa.

Tratándose de ingresos por servicios de construcción, instalación, mantenimiento, montaje o actividades de inspección relacionadas con ellos, se ubica la fuente de riqueza en territorio nacional, cuando tales actividades se realicen en el país.

En el mismo sentido, en los ingresos por obtención de premios, la fuente de riqueza se considerará que se encuentra en México, cuando la lotería, rifa, sorteo o juego con apuestas y concurso de toda clase se celebren en el país, entendiéndose que esto ocurre cuando el premio se pague en el mismo.

Por los ingresos que obtengan las empresas de espectáculos públicos, la fuente de riqueza se ubica en el país, cuando el espectáculo se presente en el mismo, exceptuándose del pago del impuesto los ingresos que obtengan estas empresas cuando el espectáculo sea contratado por la Federación, las entidades federativas, los municipios sus organismos descentralizados, las universidades con reconocimiento de validez oficial de estudios, así como cuando las entidades antes mencionadas tengan el carácter de fideicomitente o fideicomisario y el espectáculo se contrate por conducto del fideicomiso.

Excepcionalmente, en los ingresos por concepto de enajenación de bienes inmuebles, de acciones o partes sociales y servicios de construcción, instalación, mantenimiento, montaje o actividades de inspección relacionadas, el contribuyente podrá optar entre pagar el impuesto sobre el total del ingreso obtenido sin deducción alguna o bien, sobre la ganancia obtenida cumpliendo algunos requisitos.

Cuando se trate de enajenación de inmuebles y se pacte que el pago se haga en parcialidades en un plazo mayor a 18 meses, el impuesto causado se podrá cubrir en los años de calendario en que efectivamente se reciba el ingreso, proporcionalmente a cada uno, siempre que se garantice el interés fiscal y se consigne en escritura pública. EXPOSICION DE MOTIVOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE ENTRO EN VIGOR EL 1o. DE ENERO.



-Objeto del Impuesto

El objeto del ISR es el ingreso que percibe el residente en el extranjero de fuente de riqueza situada en Territorio Nacional.⁵

-Base Gravable

Es en la base gravable en la que el legislador comete el mayor error al gravar en el título V a los residentes en el extranjero.

La base gravable como regla general (a reserva de que beneficie al extranjero) es el ingreso bruto que obtenga el extranjero, se grava sin acumulación. El error a que hago mención se refiere a que establece la ley una base gravable completamente diferente de los residentes en el país a los residentes en el extranjero, en los primeros es sobre el ingreso neto, en los segundos es sobre el ingreso bruto. (Ver esquema I).

-Tarifa

El título V es la antítesis del concepto de la redistribución de la riqueza ya que únicamente maneja tasas fijadas, tasas que se establecen en forma totalmente arbitraria por el legislador, para algunos efectos es el 30%, para otros el 21%, etc... (Ver esquema I), esto no tiene fundamento lógico, se grava según el legislador piense la actividad que produzca menos o más utilidad, según se quiera motivar la actividad en el país, etc...

-Obligación Fiscal

Se establecen tres sujetos a cumplir diversas obligaciones fiscales:

a) El residente en el extranjero

5) Al respecto, el artículo 42 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece:

"Art. 42. El Territorio nacional comprende:

I. El de las partes integrantes de la Federación;

II. El de las islas, incluyendo los arrecifes y cayos en los mares adyacentes;

III. El de las islas de Guadalupe y las de Revillagigedo situadas en el Océano Pacífico;

IV. La plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes;

V. Las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fija el Derecho Internacional y las marítimas interiores;

VI. El espacio situado sobre el territorio nacional, con la extensión y modalidades que establezca el propio Derecho Internacional.



- b) El pagador del ingreso al residente en el extranjero⁶
- c) Representante del extranjero
- d) Residentes en el extranjero

El contribuyente residente en el extranjero está obligado a cumplir con las reglas establecidas en el CFF.

Además, la LISR establece:

- 1) Pago de ISR (vía retención)⁷
- 2) En los casos en que no se exija retención deberá enterar el ISR
- 3) Expedición de recibos
- 4) Diferenciación entre el ingreso y el IVA trasladado
- 5) Aclarar si el ingreso es en moneda extranjera o nacional
- 6) Comprobación de la calidad de ingresos "exentos"
- 7) Comprobación que se es residente en el extranjero
- 8) Cuando el contribuyente adquiera residencia en el país, deberá:

Las personas físicas contribuyentes del impuesto a que se refiere este Título que durante el año de calendario adquieran la residencia en el país, considerarán el impuesto pagado durante el mismo como provisional y calcularán el impuesto pagado durante el mismo como provisional y calcularán el impuesto por los ingresos percibidos en dicho año en los términos del Título IV de esta Ley.

Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en el artículo 157 de esta Ley, cuando se conviertan en establecimiento permanente en el país, iniciarán su ejercicio fiscal en esa fecha debiendo efectuar pagos provisionales durante su primer ejercicio conforme a lo siguiente:

I. Si cuando no constituían establecimiento permanente el impuesto se pagó mediante retención del 30% sobre el ingreso obtenido, aplicarán dicha tasa a los ingresos acumulables correspondientes a cada pago provisional.

II. Si cuando no constituían establecimiento permanente se optó por aplicar la tasa de 42% a la cantidad resultante de disminuir del ingreso obtenido las deducciones autorizadas por el Título II de la Ley, determinarán sus pagos provisionales conforme a lo señalado en los artículos 12 y 111 de esta Ley según sea el caso, y el factor se calculará dividiendo la cantidad a la que se aplicó el 42% entre los ingresos declarados para calcular el impuesto a que se refiere el artículo 157 de la Ley.

6) Como el lector podrá observar al estudiar la forma en que paga impuestos el residente en el extranjero, existen algunas actividades en que el pagador del ingreso no está obligado a retener el impuesto.

En otros casos se distingue entre el pagador del ingreso residente nacional y pagador del ingreso residente en el extranjero.

7) Ver artículo 14 del Código Fiscal de la Federación referente a los sujetos solidarios.



El simple hecho de ser residente o no en el país va a ser el factor determinante para gravar en la LISR dentro de los títulos I, IV o del título I y título V.

La residencia en el país para efectos fiscales está definida por el art. 15 fracción II del CFF que nos dice:

II. Residencia en territorio nacional:

A) Tratándose de personas físicas, cuando hayan establecido su casa habitación, salvo que permanezcan fuera de el año de calendario por más de 183 días naturales consecutivos o no.

En el caso de mexicanos funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, se considerarán residentes en México, aun cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el párrafo anterior.

B) Tratándose de personas morales, cuando la administración principal del negocio se encuentre establecida en el país.

Por consiguiente, el mexicano que cumpla con estar fuera del país más de 183 días en forma consecutiva o no durante el año calendario traerá como consecuencia que su Régimen fiscal se transforme al título V.

A simple vista parece de fácil entendimiento el comprender que al ser "residente en el extranjero" el mexicano dejará de gravar como tal para efectos de Renta, pero en la práctica además de ser confuso⁸ y difícil provoca facilidades para la elusión fiscal del contribuyente.

La dificultad nace de la idea ya estudiada, el concepto de "patrimonio único" del contribuyente frente a la relación del costo.

Al dar la opción en Renta de cambio de Régimen Fiscal en base a residencia estará dando la opción de cambio de establecimiento en el costo de los bienes objeto del ingreso a gravar.

El cambio descrito es tanto como manejar dos leyes de ISR⁹ diferentes, en los residentes mexicanos se exige demostrar costo, se grava al ingreso neto en los residentes extranjeros se grava sobre ingresos brutos por lo que el costo es irrelevante.

En la Ley vigente esta incógnita permanece en auténtica y completa laguna, el contribuyente podrá cambiar su residencia si así le conviene para efectos de pago del ISR; se podría teorizar sobre el tema (al igual que actos civiles y mercantiles), pero esto sería para meros efectos especulativos y no legales, el hecho es simple, la laguna provoca elusión fiscal (legal) para el contribuyente que maneja cambios de residencia.

8) La confusión nace porque el legislador establece la forma en que cada uno de los sujetos gravará, pero no aclara la forma en que un causante deberá pasar a formar parte del otro régimen fiscal si realiza cambio en su residencia.

9) Se habla de que existen tres leyes de ISR. El Título II, El Título III y el Título V.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Otro factor que se observa puede utilizar el contribuyente para defraudar es, el uso del artículo 84-A, ya que con el simple cambio de residencia podrán quedar borrados los años anteriores (si en este último año se está al corriente)

Es urgente que el legislador recapacite, que reforme el concepto de residencia en el extranjero, o bien, si considera que así se debe gravar al extranjero, que clarifique las lagunas expuestas.

b) El pagador del ingreso al residente en el extranjero¹⁰

El art. 144 de la LISR nos dice en su párrafo cuarto:

Quando en los términos de este Título esté previsto que el impuesto se pague mediante retención y la contraprestación no se hubiere efectuado en la fecha de su exigibilidad, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido en la fecha de la exigibilidad. Tratándose de contraprestaciones efectuadas en moneda extranjera, el impuesto se enterará haciendo la conversión a moneda nacional al tipo de cambio oficial vigente en el momento en que sea exigible la contraprestación.

En este artículo observamos se obliga al pagador del ingreso a retener el ISR que le correspondería pagar al residente en el extranjero; esto nos trae dos consecuencias importantes:

- 1] ¿Qué sucede con aquellos casos en los cuales no se tipifica el que el nacional retenga el ISR al residente en el extranjero?
- 2] ¿Está obligado a investigar si el recipiente del ingreso es extranjero?

En el primer caso, el nacional no tiene obligación fiscal alguna, el ingreso puede ser gravado, pero si no está obligado ex-profeso el nacional a realizar la retención, estará exento de cumplir con la obligación fiscal en estudio.

El segundo planteamiento es más complejo,¹¹ hasta donde llega la obligación del pagador nacional de verificar que el recipiente del ingreso es o no residente en el país.

10) Se recomienda al pagador del ingreso, y en general en cualquier actividad que pudiese tener relación con el ISR, que se manifieste en los contratos si los contratantes son o no de Residencia Nacional, esto con el fin de proteger al pagador del servicio de que un residente en el extranjero se hiciera pasar por residente en el país, siendo que el mexicano no le retendría el impuesto por creer que es residente en el país.

11) Las obligaciones fiscales con el cambio de Renta en 1981 se quedaron atrasadas en relación a las obligaciones de los pagadores, esto debido a que no se le exige cerciorarse de que el recipiente del pago sea o no residente en el país, la situación empeora cuando el contribuyente es mexicano, situación en la cual podría convencer al pagador de que al ser mexicano es residente en el país.

La obligación del nacional se limita a preguntar si el contribuyente tiene o no RFC, si lo tiene, no se obliga al nacional a interrogar si es residente en el extranjero o no.

Importante.- Con lo anterior no se pretende afirmar que el residente en el país está en completa libertad para retener o no el impuesto al residente en el extranjero, sino por el contrario (y suponiendo que el nacional sea cumplidor del ISR), lo peligroso de la forma en que está dispuesta la retención en el Título V es que puede ocurrir que el residente en el extranjero (y que sea mexicano) quiera defraudar, engañando al residente en el país, exhibiéndole únicamente copia de su RFC, no estando obligado el pagador del servicio a preguntar e indagar si es residente o no en el país.

Al respecto el legislador deberá reformar las obligaciones del residente en el país, incluyendo en su caso la obligación de cerciorarse de que la persona que paga el servicio o la enajenación sea residente en el país o en el extranjero, para retenerle el impuesto o no, según sea el Título de la LISR que grave al contribuyente.

El residente en el extranjero, al no declarar dicha residencia estará incumpliendo los ordenamientos del CFF y de la LISR, pudiéndole tipificar como delito tributario.

2] Ley Cedular¹²

El título V de la Ley, residentes en el extranjero es una verdadera legislación cedular, representa el retroceso legislativo de 1965 a la fecha.

La ley en su artículo 194 nos dice que están obligados al pago del ISR los residentes en el extranjero que obtengan ingresos procedentes de fuente de riqueza situada en Territorio Nacional.

Pero después define lo que entiende por ingreso, identificando el concepto con la actividad por la cual proviene el ingreso, gravando las siguientes actividades:

- Salarios
- Honorarios
- Arrendamiento Inmuebles
- Arrendamiento Muebles
- Enajenación Inmuebles
- Acciones o partes sociales
- Dividendos
- Ingresos por conducto de una Persona Moral con fines no lucrativos

12) Ver páginas 78 a 92 del Capítulo III de esta obra.

- Intereses
- Arrendamiento Financiero
- Regalías
- Servicios de construcción de obras en bienes Inmuebles
- Premios
- Empresas de Espectáculos Públicos.

En el art. 162 nos explica que quiere decir con los nombres asignados a cada actividad, diciendo:

"Para los efectos de este Título se considerarán ingresos por:

- I. Salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, los señalados en el artículo 78 de esta Ley.
- II. Honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente, los indicados en el artículo 84 de esta Ley.
- III. Otorgar el uso o goce temporal de bienes, los referidos en el artículo 89 de esta Ley.
- IV. Enajenación de bienes, los mencionados en el artículo 95 de esta Ley.
- V. Arrendamiento financiero, los que deriven de los contratos que reúnan las características indicadas en el artículo 15 del Código Fiscal de la Federación.
- VI. Regalías, las retribuciones de toda clase cualquiera que sea el nombre con que se les designe, por los conceptos a que se refiere el artículo 156, de esta Ley.
- VII. Premios que deriven de la celebración de loterías, rifas, sorteos, o juegos con apuestas y concursos de toda clase, los mencionados en el artículo 129 de esta Ley."

Como se comentó en el capítulo III de esta obra, el permitir una ley cédular provoca el juego del contribuyente para buscar la elusión impositiva, el gravar al ingreso según la actividad de la que provenga tendrá como consecuencia que el contribuyente utilice su imaginación en la búsqueda de alguna actividad que no esté gravada y así, legalmente evitará el pago del ISR.

El legislador en el título V de la LISR pretende gravar todos los actos que grava en los títulos II, III y IV,¹³ en 18 artículos pretende cubrir lo gravado en 133 artículos, provocando con esto:

1) Injusticia Fiscal

13) Como una opinión que consideramos que es de interés que el lector conozca porque vendría a justificar las reformas de 1981 en extranjería y que considero muy respetable, aunque va en contra de las corrientes expuestas por mi opinión tenemos la expresada por el tratadista Agustín López Padilla, que en su obra Exposición y Práctica de la ley del Impuesto Sobre la Renta, en su página 265 nos dice: "A partir de la nueva ley del impuesto sobre la renta, se agrupan en forma ordenada y metódica las diversas disposiciones que gravaban los ingresos percibidos por residentes en el extranjero, ya sean éstos personas físicas o personas jurídicas colectivas, independientemente de su naturaleza o actividad. En estas condiciones resultará más sencillo y práctico encontrar el objeto, base y monto del impuesto que deba pagar el contribuyente residente en el extranjero."

2] Elusión Fiscal

3] Incongruencia en la Ley

—Provoca injusticia fiscal debido a que por el mismo enriquecimiento del contribuyente lo grava en forma distinta dependiendo de la residencia del mismo.

—Provoca elusión fiscal porque se convierte en una ley de tipo formal, una especie de legislación penal, se confunde lo estricto con lo general.

—Provoca incongruencia en la ley porque de hecho se manejan dos leyes de ISR, los títulos referentes a residentes en el país y los residentes en el extranjero. Para efectos de mayor comprensión he desarrollado en el esquema¹⁴ de este capítulo la que llamo la Ley Cedular del Título V debiendo entender por cédulas [actividades descritas en el art. 162] el gravámen de ISR sobre residentes en el extranjero, esquema en el que se observa claramente como se estructuró el título V en la teoría de Renta cedular.

Las cédulas asignadas en el esquema I no corresponden en su totalidad a las mencionadas en el artículo 162 de la LISR, ya que este artículo no define en su totalidad las actividades que grava el título V, el legislador con total carencia de técnica legislativa utiliza dos sistemas de definición de actividades: las concentradas en el artículo 162 y las que define en particular en los artículos:

Por lo anterior el sistema cedular expuesto queda:

Cédula I —Salarios

II —Honorarios

III —Otorgar el uso o goce temporal de bienes

IV —Enajenación de bienes

V —Arrendamiento financiero

VI —Regalías

VII —Premios

VIII —Dividendos

IX —Ingresos por conducto de una persona moral con fines no lucrativos

X —Intereses

XI —Servicios de construcción de obras en bienes inmuebles

XII —Empresas de espectáculos públicos

Esta dualidad¹⁵ de sistemas de definición provoca confusión en el contribuyente y por supuesto facilidad a la elusión fiscal.

14) Como lo indico, el desarrollo en cédulas de la forma en que gravan los extranjeros es meramente concepción mía, es para efectos de demostración de que la LISR en su Título V realmente es una ley Cedular.

Es importante dejar aclarado que la ley en este capítulo no habla de cédulas, ni mucho menos de ingresos segmentados, es una concepción propia y para efectos meramente pedagógicos.

15) Considero que provoca confusión la mezcla de definir en parte, algunos ingresos en el artículo 162 y además el definir en forma independiente algunos ingresos directamente en el articulado de la ley; considero que en todo caso, o se definen todos los ingresos en el artículo 162 o se definen en el articulado individual dependiendo del ingreso.

La LISR en 1981 en el título V olvida por completo las amargas¹⁶ experiencias que ha pasado Renta por malas definiciones de las actividades a gravar. Identifica a los ingresos de los extranjeros con "parte" de los ingresos gravados para las personas físicas residentes en el país, por las actividades que no definió no se estará obligado al pago del ISR.

El legislador debió haber utilizado el sistema general de definición (ver capítulo III de esta obra), debió haber gravado "todos los ingresos" sin identificar a estos con las actividades de donde provienen.

CEDULA I

—Se entiende por Salario	Salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, los señalados en el artículo 78 de la ISR.
—Fuente de Riqueza:	Tratándose de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando el servicio se preste en el país, excepto cuando se trate de ingresos por honorarios a miembros de consejo directivos, de vigilancia o de cualquier otra índole así como los honorarios a administradores o comisarios, caso en el que se entenderá que la fuente de riqueza está ubicada en territorio nacional cuando los mismos sean pagados en el país o en el extranjero, por empresas residente en México.
—Forma de pago del impuesto :	Vía Retención
—Base Global :	Ingreso bruto sin deducción alguna.
—Tarifa	30%
—Salarios exentos	Se exceptúan del pago del impuesto a que se refiere el artículo anterior los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado pagados por residentes en el extranjero, personas físicas o personas morales, sin establecimiento permanente en el país o que teniendo los servicios no estén relacionados con dicho establecimiento. En el caso de establecimientos en territorio nacional de extranjeros residentes en el extranjero que en los términos del artículo 3o de esta Ley, no constituyan establecimiento permanente, no será aplicable la exención a que se refiere este precepto. Asimismo se exceptúa el pago de dicho impuesto los ingresos por los conceptos antes mencionados, obtenidos en el ejercicio de sus funciones por I Los agentes diplomáticos.

16) Insisto en que el gravar por actividades provoca el que el contribuyente, en forma jurídica, juegue con el fisco. tratará de buscar actividades menos gravadas buscara definición jurídica de nuevas actividades. todo esto en función a la imaginación del contribuyente que planea fiscalmente sus actividades



- II. Los agentes consulares, en el ejercicio de sus funciones, en caso de reciprocidad.
- III. Los empleados de embajadas, legaciones y consulados extranjeros, que sean nacionales de los países representados, siempre que existe reciprocidad.
- IV. Los miembros de delegaciones oficiales, cuando representen países extranjeros.
- V. Los miembros de delegaciones científicas y humanitarias.
- VI. Los representantes, funcionarios, y empleados de los organismos internacionales con sede u oficina en México, cuando así lo establezcan los tratados o convenios.
- VII. Los técnicos extranjeros contratados por el Gobierno Federal, cuando así se prevea en los acuerdos concertados entre México y el país de que dependan.

CEDULA II

- Concepto: Honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente, los indicados en el art. 84 de la Ley ISR.
- Fuente de Riqueza: Tratándose de ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando el servicio se preste en el país. Se presume que el servicio se presenta totalmente en México cuando se prueba que parte del mismo se presta en territorio nacional, salvo que el contribuyente demuestre la parte del servicio que prestó en el extranjero, en cuyo caso el impuesto se calculará sobre la parte de la contraprestación que corresponda a la proporción en que el servicio se prestó en México.
- Forma de pago del impuesto : Vía Retención.
- Base Global : Ingreso bruto sin deducción alguna.
- Tarifa : 30%
- Honorarios exentos : Se exceptúan del pago de dicho impuesto los ingresos por los conceptos a que se refiere este artículo, cuando provenga de la realización de un espectáculo público contratado conforme al último párrafo del artículo 159 de esta Ley, así como los pagados por residentes en el extranjero, personas físicas o personas morales, sin establecimiento permanente en el país o que teniendo los servicios no estén relacionados con dicho establecimiento. En el caso de establecimientos en territorio nacional de extranjeros residentes en el extranjero que en los términos del artículo 3o. de esta ley, no constituyan establecimiento permanente, no será aplicable la exención a que se refiere este párrafo.



CEDULA III

—Concepto: Otorgar el uso o goce temporal de bienes, los referidos en el artículo 89 de la ISR.

A] Bienes Inmuebles:

—Fuente de la Riqueza: Cuando los bienes están ubicados en territorio nacional.

—Forma de Pago : Vía Retención.

—Base Gravable : Ingreso bruto sin deducción alguna.

—Tarifa : 21% en general y el 10% en los carrós de ferrocarril.

B] Bienes Muebles:

—Fuente de la Riqueza: En los ingresos por otorgar el uso o goce temporal de muebles, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando los muebles destinados a actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas y de pesca, se utilicen en el país. Se presume salvo pruebas en contrario, que los muebles se destinan a estas actividades y se utilizan en el país, cuando el que usa o goza el bien es residente en México o residente en el extranjero con establecimiento permanente en territorio nacional. En el caso de que los muebles se destinen a actividades distintas de las anteriores, cuando en el país se haga la entrega material de los muebles.

—Forma de Pago : Vía Retención.

—Base Gravable : Ingreso bruto sin deducción alguna.

—Tarifa : 21%

CEDULA IV

—Concepto: Enajenación de bienes, los mencionados en el artículo 95 de la ley.

a] Enajenación de Bienes Inmuebles.

—Fuente de Riqueza: Cuando los bienes se ubiquen en territorio nacional.

—Base Gravable : 1] Sobre el ingreso bruto sin deducción alguna.
2] Si se tiene representante en el país según base gravable del capítulo IV del título IV, sin deducir las pérdidas del artículo 97 fracción V.

—Tarifa : 1] 30%
2] Tarifa 30% sobre ganancia

—Forma de Pago : 1] Retención si el adquirente es residente en el país.
2] Pago del impuesto si el adquirente es residente en el extranjero.

b] Enajenación de acciones y partes sociales.

—Fuente de Riqueza: Cuando la sociedad emisora está ubicada en territorio nacional.

— Base Gravable : 1] Sobre el ingreso bruto sin deducción alguna.
2] Si se tiene representante en el país pagará sobre la ganancia según capítulo IV del título IV. sin deducción de pérdidas.



- Tarifa : 1] 20% sobre el ingreso bruto
2] 30% sobre la utilidad
- Forma de Pago : 1] Vía Retención si el adquirente es mexicano, si es residente en el extranjero la enterará el vendedor.
2] El representante en el país lo enterará en quince días siguientes a la obtención del ingreso.

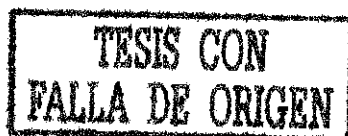
CEDULA V

- Concepto: Arrendamiento financiero, los que deriven de los contratos que reúnan las características indicadas en el artículo 15 del Código Fiscal de la Federación.
- Fuente de Ingreso: En los ingresos por arrendamiento financiero, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando los bienes se utilicen en el país. Salvo prueba en contrario, se presume que los bienes se utilizan en el país, cuando quien use o goce el bien sea residente en el mismo, o residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.
- Forma de pago : Vía Retención.
- Base Gravable : Ingresos menos deducciones del artículo 48.
- Tarifa : 21%

CEDULA VI

- Concepto: Regalías, las retribuciones de toda clase cualquiera que sea el nombre con que se les designe, por los conceptos a que se refiere el artículo 156, de la Ley.
- Fuente de Ingreso: Tratándose de ingresos por regalías, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando los bienes o derechos por los cuales se pagan las regalías se aprovechan en México. Salvo prueba en contrario, se entenderá que el aprovechamiento se efectúa en el país cuando se paguen las regalías por un residente en territorio nacional, o por un residente en el extranjero con establecimiento permanente en México.
- Base Gravable : Ingreso bruto sin deducción alguna.
- Tarifa : El impuesto se calculará aplicando al ingreso que obtenga el contribuyente, sin deducción alguna, la tasa que en cada caso se se menciona:

- I. Regalías por el uso o goce temporal de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y grabaciones para radio y televisión 10%
- II. Regalías por el uso o goce temporal de patentes o de certificados de invención o de mejora, marcas de fábrica y nombres comerciales, así como por concepto de publicidad 42%
- III. Regalías por el uso o goce temporal de dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos y equipos industriales, comerciales o científicos y las cantidades



pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas y en general por asistencia técnica o transferencia de tecnología 21%

—Forma de pago : Vía Retención.

—Conceptos que se equiparon a regalías

: Los pagos por servicios profesionales o técnicos que guarden relación con los conceptos a que se refiere la fracción anterior, se considerarán como regalías. Quedan comprendidos en la fracción I que antecede, los ingresos obtenidos por la explotación de películas cinematográficas y grabaciones para radio y televisión.

Quando los contratos involucren una patente o certificado de invención o de mejora y otros conceptos relacionados, a que se refiere la fracción.III de invención o de mejora y de este precepto, el impuesto se calculará conforme a dicha fracción.

Para los efectos de este artículo, se entenderá que también se concede el uso o goce temporal cuando se enajenen, inclusive aportación a sociedades o asociaciones, dibujos o modelos, planos, fórmulas procedimientos.

CEDULA VII

—Concepto: Premios que se deriven de la celebración de loterías, rifas, sorteos o juegos con apuestas y concursos de toda clase, los mencionados en el artículo 129 de la Ley.

—Fuente de Riqueza: Tratándose de los ingresos por obtención de premios, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando la lotería, rifa, sorteo o juego con apuestas y concurso de toda clase se celebren en el país. Salvo prueba en contrario, se entenderá que la lotería, rifa, sorteo o juego con apuestas y concursos de toda clase se celebra en el país cuando el premio se pague en el mismo.

—Forma de pago : Vía Retención.

—Base Gravable : Ingreso bruto sin deducción alguna.

—Tarifa : El impuesto por los ingresos a que se refiere este artículo se calculará sobre el valor del premio obtenido, sin deducción alguna, conforme a los siguientes porcentos: 8% para los premios con valor de \$ 500.01 a \$ 5,000.00 y 15% para los premios con valor de \$ 5,000.01 en adelante, debiendo efectuar la retención las personas que hagan los pagos.

—Exención : Los ingresos por la obtención de premios, cuando el valor de cada uno no exceda de \$ 500.00

No se considerará como premio el reintegro correspondiente al billete o al comprobante que permitió participar en la lotería, rifa, sorteo, juego o concurso de que se trate.

CEDULA VIII

- Concepto: Ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por las Sociedades Mercantiles.
- Fuente de Riqueza: Cuando la sociedad que distribuya resida en el país.
- Se considera Dividendo : Se considera dividendo o utilidad distribuida por sociedades mercantiles:
 - I. Los ingresos a que se refiere el artículo 120 de la ISR.
 - II. Tratándose de establecimientos permanentes de personas morales extranjeras, la diferencia que resulte de deducir al resultado fiscal obtenido en el ejercicio, el impuesto a que se refiere el artículo 13 de esta Ley, así como la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa.
 - III. Los pagos al extranjero por concepto de regalías, intereses o por permitir el uso o goce temporal de bienes, que no sean deducibles en los términos de esta Ley.
- Base Gravable : Ingreso bruto sin deducción alguna
- Tarifa : 21%
- Pago : Vía de Retención.

CEDULA IX

- Concepto: Ingresos por conducto de una persona moral con fines no lucrativos.
- Fuente de Riqueza: Cuando la persona moral sea residente en México.
- Base Gravable : El remanente distribuible y en su caso el ingreso no acumulable por enajenación de bienes en los términos de Título IV, Capítulo IV.
- Tarifa : 42%
- Forma de pago : Retención por la Persona Moral.

CEDULA X

- Concepto: Para los efectos de esta cédula se considerarán intereses, los rendimientos de crédito de cualquier clase, con o sin garantía hipotecaria y con derecho o no a participar en los beneficios, los rendimientos de la deuda pública, de los bonos u obligaciones, incluyendo descuentos, primas y premios asimilados a los rendimientos de tales valores, bonos u obligaciones, las comisiones o pagos que se efectúen con motivo de apertura de



créditos; así como la prima o pérdida que se derive de enajenaciones a futuro de monedas extranjeras.

—Fuente de Riqueza: Tratándose de ingresos por intereses, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando en el país se coloque o invierta el capital. Salvo prueba en contrario, se presume que el capital se coloca o invierte en el país cuando quien pague los intereses sea residente en el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

—Base Gravable : Ingreso bruto sin deducción.

—Tarifa : El impuesto se calculará aplicando a los intereses que obtenga el contribuyente, sin deducción alguna, la tasa que en cada caso se menciona:

I. Intereses pagados a entidades de financiamiento pertenecientes a Estados extranjeros y a bancos extranjeros, registrados para este efecto en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que proporcionen a la misma la información que ésta solicite por reglas generales sobre financiamientos otorgados a residentes en el país, así como cuando la contratación se efectúe por conducto de establecimientos en el extranjero de instituciones de crédito con concesión para operar en el país 15%

II. Intereses distintos de los señalados en la fracción anterior pagados por instituciones de crédito, y los derivados de los títulos de crédito a que se refiere el artículo 125 de esta Ley, así como los intereses pagados a proveedores del extranjero por enajenación de maquinaria y equipo que formen parte del activo fijo del adquirente 21%

III. Intereses distintos de los señalados en las fracciones anteriores 42%

—Pago : Vía Retención.

—Exención : Se exceptúa del pago del impuesto sobre la renta a que se refiere esta cédula los ingresos provenientes de bonos, aceptaciones, obligaciones y otros títulos de crédito emitidos en moneda extranjera y colocados en el extranjero, entre el gran público inversionista de conformidad con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público así como los que deriven de créditos concedidos al Gobierno Federal.

Cuando los intereses deriven de títulos al portador o cuando la contratación se efectúe por medio de establecimientos en el extranjero de instituciones de crédito con concesión para operar en el país, sólo tendrá obligaciones fiscales el retenedor, quedando liberado el residente en el extranjero de cualquier responsabilidad distinta a la de aceptar la retención.

Las instituciones de crédito con concesión para operar en el país con establecimientos en el extranjero, calcularán el impuesto que corresponda a los intereses del capital que coloquen o inviertan en el país y lo enterarán, de conformidad con las reglas generales que al efecto dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

CEDULA XI

- Concepto: Los ingresos por servicios de construcción de obra, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, o por actividades de inspección relacionadas con ellos.
- Fuente de Riqueza: Se considera que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando se realicen en el país.
- Base Gravable : Sin deducción alguna.
- Tarifa : 30%
- Forma de pago : Vía retención.
- Excepción : Los contribuyentes que tengan representante en el país que reúna los requisitos establecidos en el artículo 160 de esta Ley, podrán optar por aplicar la tasa de 42% sobre la cantidad que resulte de disminuir al ingreso obtenido, las deducciones que autoriza el Título II de esta Ley, que directamente afecten a dicho ingreso independientemente del lugar en que se hubieren efectuado. En este caso el representante calculará el impuesto que resulte, y lo enterará mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas que correspondan al lugar donde se realiza la obra, dentro del mes siguiente al de la conclusión de la misma.

CEDULA XII

- Concepto: Espectáculos Públicos.
- Fuente de Riqueza: Por los ingresos que obtengan las empresas de espectáculos públicos, se considerara que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando el espectáculo se presente en el país.
- Base Gravable: Ingreso bruto sin deducción alguna.
- Tarifa: 30%
- Forma de Pago: Lo deberá enterar el contribuyente mediante declaración dentro de la semana siguiente a la que obtuvo el ingreso.
- Ingresos Exentos: Se exceptúan del pago de dicho impuesto los ingresos por los conceptos a que se refiere este artículo cuando el espectáculo sea contratado por la Federación, las entidades federativas, los municipios, así como sus organismos descentralizados, las universidades con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley Federal de Educación, inclusive cuando las entidades antes mencionadas tengan el carácter de fideicomitente o fideicomisario y el espectáculo se contrate por conducto del fideicomiso, así como por las asociaciones y sociedades civiles en los términos y con los requisitos que fije el Reglamento de esta Ley.



3) Crítica al Sistema de Residencia en el extranjero

La crítica que podríamos hacer al sistema que establece la LISR sobre extranjería la dividimos en dos áreas:

- 1) Estructural¹⁷
- 2) Justicia Fiscal

Al hablar de estructura de la LISR en el título V ya mencionamos que se cometen diversos errores como serían los de la ley cedular, intercambio de residencia, provocación de elusión fiscal, pobre definición de actividades, etc...

El planteamiento de justicia fiscal lo consideramos aún más trascendental, esto en relación al equilibrio que debe existir entre el gravamen de los nacionales y los extranjeros.

En repetidas ocasiones en esta obra he mencionado que el sistema establecido¹⁸ a los residentes en el extranjero es menos gravoso que el establecido para los residentes en el país, esto en función a que:

MEXICO	EXTRANJERO
—Grava ingreso acumulable	—Grava ingreso no acumulable
—Tiene que demostrar costo	—No está obligado a demostrar costo
—Maneja diversas obligaciones contables	—Maneja tarifa fija
—Aunque le conviniese no podría optar el ser gravado en forma similar a los residentes en el extranjero.	—No tiene obligaciones contables
—La ley es más precisa y grava todos los ingresos	—En algunos casos se le permite gravar como residente en el país, a opción del extranjero.
	—El título V tiene varias lagunas ¹⁹ fiscales

17) Respecto a la crítica estructural la podríamos definir en: Es cedular, grava en menor forma al residente en el extranjero que al nacional, algunas actividades no se encuentran gravadas, hace una mezcla de personas físicas civiles con personas físicas mercantiles del Título IV, no obliga en todos los casos a retener al pagador del ingreso.

18) Lo curioso del caso es que un mexicano puede actuar en tres (o más) formas diferentes para el pago del ISR: Puede ser sujeto persona física residente en el extranjero, tener una persona moral residente en el país y tener una persona moral residente en el extranjero.

Al residente en el extranjero se le plantean tarifas bajas del ISR en comparación de las expuestas a los residentes en el país, esto supongo yo, debido a que al extranjero se le grava en ingresos brutos y al nacional en netos, pero me pregunto ¿Qué deducciones tiene un trabajador dependiente en nuestro país que substituya a las bajas tarifas utilizadas para los residentes en el extranjero?

En el caso de inmuebles y venta de acciones y partes sociales al extranjero se le da la opción de pagar como residente en el extranjero o como nacional, en tanto al enajenante de estos bienes que vive en el país no se le otorga tal opción, tiene que gravar como residente en el país.

19) Esto es definitivo, basta con observar el listado de Cédulas que expongo y la cantidad de actividades diversas que puede efectuar el extranjero.

En muchas ocasiones (especialmente si hablamos de ingresos que alcanzan las tarifas máximas de Renta) conviene ser catalogado como residente en el extranjero para efectos del pago de ISR en México, curiosamente el discriminado es el residente en el país.

Se habla de diversos aspectos por los cuales el gravamen a los extranjeros debe ser diferente al de los mexicanos, entre otros:

- Control Fiscal
- Administración del Impuesto
- Motivación de la inversión extranjera
- Concurrencia fiscal internacional
- Doble tributación
- etc...

Los argumentos anteriores,²⁰ si bien son valederos, los debemos analizar frente a los efectos que tendrían sobre los nacionales, siendo que en el caso de México producen injusticia y desmotivación para el pago del ISR.

-Mexicanos residentes en el extranjero

Si bien aceptamos los argumentos expuestos por algunos teóricos de las razones por las cuales deberá gravar en forma diferente a los mexicanos que a los extranjeros, no estamos de acuerdo en que se grave a los mexicanos en forma diferente por el hecho de ser residentes o no en el país.

México había venido progresando a través de los años en la definición de sujeto ingreso de los contribuyentes, llegando a establecer que los mexicanos (y los residentes en México) gravaban en la totalidad de sus ingresos no importando de que país proviniesen, por ser mexicano se pagaba al ISR en México.

En 1981 esta tradición se interrumpe, gravando al mexicano no por su nacionalidad sino por su residencia fiscal.

El legislador debe recapacitar en el concepto de residencia fiscal la cual puede ser tan fácil de cambiarse, debe regresar al sistema anterior, o bien utilizar términos migratorios como serían 5 años fuera del país, etc...

20) Debemos aclarar que estamos conscientes en el problema de la extranjería, de lo que diferimos es de la ley actual de renta en la que se provocan los problemas de estructura y fondo ya estudiados.



*"En este mundo nada es seguro más que la muerte
y los impuestos"*

BENJAMIN FRANKLIN. 1789



THE UNIVERSITY OF CHICAGO
LIBRARY

APENDICE I

**DE LAS PERSONAS MORALES
CON FINES NO LUCRATIVOS**

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

APENDICE I

DE LAS PERSONAS MORALES CON FINES NO LUCRATIVOS

La Ley del Impuesto Sobre la Renta ha tenido problemas para la implementación del Régimen fiscal sobre el cual tributarán las Sociedades y Asociaciones civiles.

El problema nace de la distinción de la ley consistente en la segmentación de actividades civiles y actividades empresariales, distinción que se había planteado frente a las personas físicas y a las empresas, y que por consiguiente no analizaba las actividades desarrolladas por este tipo de sociedades.

La ley de Renta en 1965 establece un Régimen confuso y mal estructurado para la forma en que gravarían las sociedades y asociaciones civiles, el que consistía en distinguir los ingresos de éstas en base a la actividad que les dieran origen, teniendo:

- Ingresos por Servicios Profesionales Independientes.
- Ingresos por Rendimientos del Capital.
- Ingresos por Actividades Empresariales.

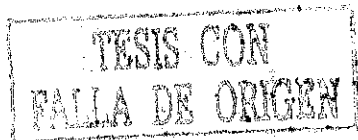
Para cada tipo de ingresos las sociedades pagarían bajo regímenes fiscales diferentes, eran regulados por diversos Títulos y capítulos de la ley, identificándolos con los gravámenes de las empresas y las personas físicas, así se legislaba a los:

- Ingresos por salarios en forma equiparable a los servicios profesionales prestados por personas físicas, reglamentado en el Título III capítulo I.
- Ingresos por productos o rendimientos de capital en forma equiparable a los señalados para las personas físicas en el Título III, capítulo IV.
- Ingresos procedentes de la actividad empresarial (o actos accidentales de comercio) equiparados a las empresas en el Título II.

Esta diferenciación de ingresos para efectos del pago del ISR provocaba confusión y defraudación fiscal, permaneciendo el mismo sistema hasta 1978.

En la ley de 1979 se derogan las disposiciones expuestas para dar paso al artículo 15 A, que nos decía: "Las asociaciones y sociedades civiles deberán cumplir con las obligaciones establecidas en el Título II por los ingresos que obtengan por actividades empresariales, industriales, agrícolas y ganaderas o de pesca. Por los demás ingresos deberán cumplir con lo dispuesto en el Título III, con las siguientes modalidades:

- I. No podrán hacer las deducciones que en dicho Título se refieren al salario mínimo general.
- II. No podrán determinar su impuesto de acuerdo con el régimen opcional del artículo 81."



Este cambio identificó a las sociedades y asociaciones civiles con el Régimen establecido para las personas físicas, introduciéndole el ya estudiado concepto de las dos cédulas del ISR: actividades civiles y actividades mercantiles.

En esta ley se les reconocía como contribuyentes del ISR y en el único caso en que se establecía la Transparencia fiscal obligatoria fue en la prestación de servicios profesionales, pero reconociendo a las sociedades con personalidad jurídica independiente.

—Legislación Vigente.

En 1981, el legislador no ha comprendido el fondo de las pretendidas legislaciones de años anteriores sobre las sociedades y asociaciones civiles e instituye un Régimen radicalmente nuevo y difícil de comprender.

En 1981 se legisla el Régimen tributario de las Sociedades y Asociaciones civiles en un Título independiente, denominándolo "De las Personas Morales con Fines No Lucrativos", incluyendo en éste concepto a: Sociedades y Asociaciones Civiles, sociedades cooperativas y en general a las personas morales distintas de las comprendidas en el Título II (sociedades mercantiles).

Decimos que no ha comprendido el fondo del problema que se venía ventilando desde años anteriores debido a que volvió a legislar el Régimen de las sociedades no-lucrativas en función a: Por los ingresos provenientes de actividades civiles determinará su ingreso gravable conforme a los capítulos I, II, III, IV, V, VII, VIII, IX y X, en cuanto a ingresos provenientes de actividades empresariales determinará su ingreso en lo dispuesto en el capítulo VI, siendo todos éstos capítulos del Título IV, o sea, de las personas físicas residentes en el país.

Conforme a lo expuesto observamos que sigue tratando de legislar el régimen tributario de este tipo de sociedades con la diferenciación de actos civiles y mercantiles, equiparándolo a las personas físicas como hacía en 1979.

Debemos recordar que las personas morales con fines no lucrativos se pueden dedicar a diversos objetos, no debiendo identificar a éstas con sociedades civiles de profesionistas o actividades exentas, podrán realizar diversos objetos, tales como arrendamiento de inmuebles, intereses en bancos, etc., siguiendo las mismas reglas que las personas físicas.

a) El ser "No Contribuyente" frente a transparencia fiscal.

El artículo 68 de la LISR nos dice que las personas Morales con fines no lucrativos "No son contribuyentes del impuesto sobre la Renta".

Esta asignación de no ser contribuyentes del ISR provoca serios cuestionamientos frente a la técnica legislativa, el legislador confundió el "No ser Contribuyente" con el concepto puro de Transparencia Fiscal.



Los cuestionamientos a que se hace referencia nacen con las obligaciones que se les asigna a las personas morales con fines no lucrativos, obligaciones que establecen:

- Estar Registradas en el Registro Federal de Contribuyentes.
- Expedir Facturas o recibos por las enajenaciones o servicios prestados.
- Presentar declaración Anual.
- Proporcionar constancias a los integrantes de los pagos provisionales del impuesto pagado a su favor.
- Retener y enterar el impuesto y exigir documentación que reúna los requisitos fiscales, cuando hagan pagos a terceros y así lo exiga la ley.
- Efectuar pagos provisionales a cuenta del impuesto anual de sus integrantes.
- Llevar los libros y registros que se señale en la ley y Reglamento.

¿Están obligadas a cumplir con estas obligaciones las personas morales no lucrativas a pesar de ser "No Contribuyentes"?

Esta solución nos la darán los tribunales a mediano plazo, ya que pensamos que la ley al utilizar este nuevo concepto esta mezclando lo definido en el Código Fiscal de la Federación con respecto a ser sujeto de un impuesto, en este caso se hace una mezcla entre: sujeto, y sujeto retenedor.

En lo personal pienso que el legislador podría haber evitado toda esta polémica teórica si hubiese aplicado el concepto de Transparencia Fiscal obligatoria a los ingresos de las sociedades civiles.

La finalidad que tuvo el legislador con la introducción del concepto de no "contribuyente" es que el ingreso gravable recaiga no sobre la sociedad sino sobre los integrantes de la misma, creándose con esto un sistema de transparencia fiscal de hecho, pero sin fundamentos jurídicos suficientes.

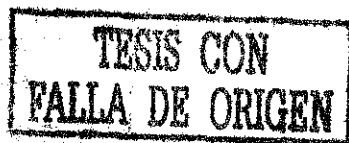
Además de crear confusión y desconcierto la catalogación de la no contribución de las personas morales con fines no lucrativos, crea una incongruencia con el Derecho Privado, ya que no está reconociendo, para efectos impositivos el concepto de persona moral independiente y lo pretende equiparar a una Unidad Económica sin Personalidad Jurídica.

—Mecánica del ISR en las Sociedades No Lucrativas.

Para efectos de mayor claridad dividiremos a las sociedades en aquellas que realizan actividades exentas y aquellas que realizan actividades gravadas.

a) Personas Morales Con Fines No Lucrativos y Actividades Gravadas.

Para efectos de la ley, las personas morales son meros entes retenedores del impuesto que corresponda pagar a los integrantes de la sociedad por los ingresos percibidos por ser socios.



Se equiparan a los ingresos distribuidos por la sociedad a los integrantes:

- 1 - Ingresos Distribuidos en efectivo o bienes.
- 2 - Ingresos no distribuidos (remanente o dividendos por pagar).
- 3 - Ingresos provenientes de la Venta de bienes del Capítulo IV del Título IV.

Los integrantes de la sociedad deberán acumular a sus ingresos acumulables del año (art. 141) los ingresos que les correspondan de la sociedad a que pertenezcan, debiendo acumular el total de los ingresos expresados en los incisos 1 y 2, en cuanto al inciso tres se tendrá el siguiente procedimiento: Una vez obtenida la Base Global Gravable conforme al capítulo IV del Título IV de la ley, se acumulará el 20% de la utilidad a los demás ingresos acumulables de los socios; el remanente, o sea el 80% será gravado con la tarifa que le correspondió al total de ingresos gravables del contribuyente.

Ejemplo: Se tiene una Sociedad Civil de Profesionistas en la cual en el ejercicio correspondiente a 1981 se obtuvieron los siguientes Ingresos Netos:

- \$ 600,000.00 por arrendamientos de inmuebles.
- \$ 1,000,000.00 por honorarios profesionales.
- \$ 1,000,000.00 por la venta de un inmueble.

La sociedad está integrada por dos socios, los cuales obtuvieron ingresos (después de deducciones personales) por \$ 100,000.00 cada uno, ¿Cómo se pagará el ISR de los socios?

Cada socio deberá acumular:

- \$ 100,000.00 (por ingreso personal)
- \$ 300,000.00 (por el 50% de la Sociedad de arrendamientos)
- \$ 500,000.00 (por el 50% de la Sociedad de honorarios)
- \$ 100,000.00 (por el 50% de la Sociedad del 20% del Inmueble)

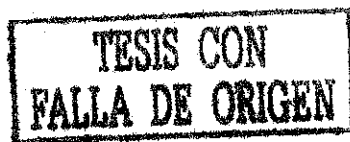
TOTAL \$ 1,000,000.00

El socio deberá pagar un ISR de: \$ 342, 517.20, a lo que corresponde un 34% del impuesto.

El remanente del 80% del inmueble que le tocaría sería equivalente a \$ 400,000 (el 50% del restante del inmueble), cantidad que se debe multiplicar por la tasa de impuesto pagada por los ingresos totales, resultando $\$ 400,000.00 \times 34\% = \$137,000.00$

En Total cada socio debió pagar \$ 479,517.00

NOTA: Es importante el que el profesionista conscientice que se habló de ingresos Netos, debiendo recordar que los ingresos por arrendamiento de inmuebles tiene deducciones hasta de un 50%, la enajenación de inmuebles tiene tarifas de amortización, esto siempre y cuando se hable de Actos Civiles, si es acto empresarial deberá demostrar el ingreso menos deducciones.



-Pago del Impuesto.

Las sociedades no lucrativas, como ya se indicó, no son contribuyentes del impuesto, pero estarán obligadas a realizar pagos provisionales a cuenta del integrante de la sociedad, pagos que tendrán la siguiente modalidad: "Se efectuarán pagos provisionales a cuenta del impuesto anual de sus integrantes, durante los meses de mayo, septiembre y enero del siguiente año, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas. El pago provisional será el 20% de la diferencia que resulte de disminuir a los ingresos del cuatrimestre anterior, el monto de las deducciones que correspondan conforme al título IV (De las personas físicas). Para este efecto se considerarán tantos salarios mínimos como integrantes personas físicas tenga la sociedad. No se hará ésta deducción por los integrantes que obtengan ingresos en el cuatrimestre relativos a salario por la remuneración de trabajo personal subordinado.

Para efectos del pago provisional no se incluirán los ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, ni los ingresos señalados en el artículo 77 de la LISR, ni los ingresos por enajenación de bienes, dividiendo, intereses y premios, siempre y cuando el pago correspondiente se efectúe en los términos de los artículos 103, 121, 126 y 130.

Los integrantes de la Sociedad deberán presentar (si no tienen otros ingresos) declaración durante los meses de mayo, septiembre y enero del siguiente año en "cero", indicando que son socios de una persona moral con fines no lucrativos.

Durante el mes de abril del año siguiente al que se obtuvo el ingreso de la sociedad, el contribuyente (socio o integrante) deberá sumar a sus ingresos anuales sujetos a acumulación (sea persona física o moral) los ingresos que obtenga por concepto de ser socio de una persona moral con fines no lucrativos. (artículo 133 fracción X).

Sociedades Exentas de presentar declaraciones provisionales: Las Personas Morales cuyo remanente distribuible en el año calendario inmediato anterior no hubiere excedido de cuatro veces el salario mínimo de la zona económica del domicilio de la persona moral.

b) Sociedades de Actividades Exentas.

Con las reformas introducidas en 1981, se reubicó la estructura de la ley en donde se exentaba a ciertos contribuyentes, reubicación tanto de forma como de fondo.

En 1980 se exentaba (art. 5) a los sujetos por realizar ciertas actividades, no importando la forma social o física en la que se catalogásen, se exentaba al objeto de la actividad, no al sujeto de la misma; así teníamos sociedades mercantiles que podrían estar exentas siempre y cuando cumplieran con las disposiciones respectivas.



En 1981 se exenta al sujeto en tanto realice las actividades descritas por la ley y en tanto sea Persona Moral con Fines No lucrativos (incluyendo a las cooperativas); se mezcla el exentar por sujeto y objeto interrelacionados.

En estricto derecho, la LISR no exenta a ninguna Persona Moral con fines no lucrativos, ya que éstas "no son Contribuyentes", para dar una exención se debe ser sujeto. Lo que está exento (o dejando de gravar hasta que se reparta) es el gravamen sobre los:

—Ingresos que se enteren a los integrantes en especie, siempre y cuando el valor de los mismos no excedan de tres veces el salario mínimo de la zona económica correspondiente al domicilio de la persona moral.

—Remanentes de la Sociedad que no se distribuyan a los socios.

La ley en su artículo 70 nos dice que las personas morales que gozarán del citado beneficio son las siguientes:

1. Sindicatos obreros y los organismos que los agrupen.
2. Asociaciones patronales.
3. Cámaras de Comercio, Industria, Agricultura, Ganadería o Pesca. Así como los organismos que las agrupen.
4. Colegios de profesionales y los organismos que los agrupen.
5. Asociaciones, cooperativas, sociedades, uniones o mutualidades y otros organismos semejantes en los términos de la Ley Federal de la Reforma Agraria, de la Ley General de Crédito Rural y demás ordenamientos aplicables en materia de crédito rural y agrícola.
6. Instituciones de asistencia o de beneficencia autorizadas por las leyes de la materia.
7. Sociedades cooperativas de consumo.
8. Organismos que conforme a la ley agrupen a las sociedades cooperativas, ya sea de productores o de consumo.
9. Sociedades mutualistas que no operen con terceros, siempre que no realicen gastos para la adquisición de negocios, tales como premios, comisiones y otros semejantes.
10. Sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con la autorización o con el reconocimiento de validez oficial en los términos de la Ley Federal de Educación.
11. Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines científicos, políticos, religiosos, culturales o deportivos.
12. Sociedades civiles constituidas únicamente con el objeto de administrar fondos o cajas de ahorro.

Pago Del Impuesto:

Los ingresos que perciban los integrantes de la Sociedad que excedan lo expuesto en las exenciones deberán acumular sus ingresos en lo establecido por el artículo 133 fracción X (otros ingresos)

Excepción.- En el caso de las cooperativas de producción los ingresos que perciban los socios serán asimilados al capítulo I del Título IV.

Obligaciones de las Sociedades "exentas"

Estarán sujetas a las obligaciones generales establecidas para las personas morales con fines no lucrativos, salvo la presentación del pago provisional. Se exenta de las obligaciones generales a las sociedades de "Partidos políticos legalmente constituidos, únicamente deberán: Retener y enterar el impuesto y exigir documentación que reúna requisitos fiscales cuando hagan pagos a terceros y estén obligados a ello en los términos de la LISR.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

262

SECRETARIA DE EDUCACION PUBLICA
SECRETARIA DE EDUCACION PUBLICA
SECRETARIA DE EDUCACION PUBLICA

CONCLUSIONES

- 1) Se deben estudiar en forma independiente los conceptos de Impuesto Sobre la Renta y el de Ley del Impuesto Sobre la Renta. El primero será analizado desde los planteamientos teóricos jurídico-económicos que implican el establecimiento del impuesto en un sistema tributario nacional; el segundo será el producto de lo concluido en el planteamiento teórico y la aplicación práctica durante la vigencia del impuesto en el país.
- 2) Al estudiar el Impuesto Sobre la Renta se deberán de analizar diversos factores que son: a) Importancia del ingreso para el Estado; b) Justicia Fiscal (Redistribución de la Riqueza) y c) Incentivo y herramienta económica para el control de las inversiones, desempleo, etc. Estos tres factores son interrelacionados y antagónicos ya que al incentivar en mayor proporción a alguno de ellos provocará desequilibrio en los otros dos.
- 3) El legislador al aplicar los principios teóricos del Impuesto Sobre la Renta los deberá identificar al marco económico-social existente en el país, no pudiendo implantar un sistema impositivo de otros países, ya que es un impuesto que se verá definido en su base gravable en forma diferente en cada país que se estructure, siendo que responde a las necesidades específicas de cada país; lo que para uno será un ingreso exento, para otro será severamente gravado.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta en cualquier país será producto de su evolución política-económica en que se encuentre ya que los impuestos instituidos en un país desarrollado no darán los mismos efectos si se implementan en un país en vías de desarrollo, pues se deberán de analizar las posibles semejanzas y descartar las diferencias en los objetivos pretendidos en cada país.

- 4) Al implementar una ley, además de los factores político-económicos que deberá analizar el legislador, se estudiarán los factores sociales en que se aplicará el impuesto, tales como son: la cultura, la psicología, la religión, la ética, la solidaridad, etc.
- 5) La administración tributaria es el factor fundamental para lograr la implementación de una ley efectiva, debiéndose analizar los medios de difusión del impuesto, y comprensión del mismo por parte de los contribuyentes.

Se habla de que se puede tener una ley impositiva bien estructurada, pero si no se cumple, de nada servirá tenerla. El estudioso deberá observar las medidas de cohesión por incumplimiento de la ley, las motivaciones que tendrá el contribuyente para cumplir con el impuesto, la facilidad que se le proporciona al mismo para pagar el impuesto.

- 6) La Ley del Impuesto Sobre la Renta en México se encuentra legislada en dos periodos: a) Tendencia Cédular (de 1921 a 1964) y b) Tendencia Global (de 1965 en adelante).
- 7) En 1981 se reestructura la legislación de Renta que se venía utilizando desde 1965, reestructuración que consiste en considerar a tres diferentes



regímenes de tributación: I) Sociedades Mercantiles residentes en el país y III) Personas Físicas y Morales residentes en el extranjero.

- 8) En base a la segmentación de los regímenes comentados se dice que la ley vigente contempla en realidad tres leyes diferentes, tanto en su fondo como en la forma, teniendo en cada caso tasas, bases gravables diferentes, no debiendo acumular entre uno y otro régimen.
- 9) Las Sociedades Mercantiles residentes en el país son gravadas en base a un sistema global, el cual se ve distorsionado por los regímenes especiales de tributación.
- 10) El régimen a que están obligadas a pagar el impuesto las personas físicas residentes en el país es complejo y difícil de entender, ésto debido a la utilización del concepto de actividades civiles y mercantiles como división en base gravable del contribuyente, teniendo por las actividades civiles menores obligaciones y mayores exenciones que las actividades empresariales.
La ley no define concretamente que se debe de entender por acto mercantil, dejando ésto a la legislación común.
- 11) El Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas en el país tiene como objeto el gravar el incremento patrimonial del individuo medido en ingresos. El objeto del impuesto en relación a los residentes en el extranjero es el gravar los ingresos brutos.
- 12) El régimen de las personas físicas residentes en el país es más gravado que el de los residentes en el extranjero.
- 13) La ley vigente ha olvidado actualizar sus tarifas tributarias frente al concepto de inflación e ingreso real del individuo, siendo urgente se adecúen a la realidad de 1981.
- 14) El sistema tributario mexicano permite la creación de Regímenes Especiales de tributación que suplantán a la ley del Impuesto Sobre la Renta, provocándose inequidades en el sistema para los contribuyentes que gravan bajo el sistema general de la ley.
- 15) El contribuyente mexicano carece de ética fiscal y conciencia del pago de los impuestos, lo que provoca grandes índices de defraudación y evasión fiscal. Esto produce desmotivación para los contribuyentes que sí cumplen con el impuesto, por lo que se deben de replantear las políticas seguidas a la fecha para lograr una mayor coerción en el pago del impuesto.
- 16) La obligación fiscal del contribuyente no se limita al pago del impuesto, deberá cumplir con otras disposiciones fiscales para liberarse de la obligación tributaria.
- 17) La Ley del Impuesto Sobre la Renta y los Regímenes Especiales que la substituyen hacen que resulte en la actualidad compleja y sofisticada para el contribuyente lego, por lo que se debe de simplificar la ley para lograr una mayor comprensión y lucidez de la misma.
- 18) La ley ha olvidado definir diversos conceptos que se utilizan en otros países como: patrimonio familiar fiscal, impuesto sobre cosas y animales, etc.

- 19) Se establece que las personas morales con fines no lucrativos "no son contribuyentes del impuesto", pero se les contempla como sujetos obligados a diversas disposiciones fiscales como: pago provisional a cuenta del impuesto de los integrantes, libros contables, etc.
Se obliga el pago del impuesto por los ingresos que se obtengan de la Sociedad Civil a los integrantes, asimilando de hecho el concepto de transparencia fiscal.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

26b

BIBLIOGRAFIA

- Alvarez Friscione Alfonso*. La Participación de utilidades. Editorial Porrúa. 1966. México.
- Andrews*. Personal Deductions for an ideal income tax. Harvard Law Review. 1972. Cambridge, Mass.
- Arroyo Morales y De la Vega Ulibarri*. Personas Físicas..Deyca. 1981. México.
- Banco de México*. Indices Económicos.
- Barlow E Wender*. Foreign investment and taxation. Harvard Law School. 1955. Cambridge, Mass.
- Batiza Rodolfo*. El Fideicomiso. Editorial Porrúa. 1976. México.
- Bauche Garciadiego Mario*. La Empresa. Editorial Porrúa. 1977. México.
- Bird M. Richard*. Oldman Oliver Readings on taxation in Developing Countries. The John Hopkins. University Press. 1975. Baltimore.
- Briseño Sierra Humberto*. El Impuesto al Ingreso Global de las Personas Físicas. Publicaciones de la "Revista Fiscal y Financiera". 1974. México.
- Buchanan James*. La Hacienda Pública en un Proceso Democrático. Aguilar. 1973. Madrid.
- Cadena Rojo Jaime*. Nueva Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación. Distribuidora PAC. 1980 México.
- Calvo Nicolau y Domínguez Mota*. Impuesto Sobre la Renta y Personas Físicas. Docal Editores. 1975 y 1977. México.
- Cavazos Flores Baltazar*. Nueva Ley Federal del Trabajo. Editorial Trillas. 1981. México.
- Cevallos Gonzálo*. Integración económica en América Latina. Fondo de Cultura Económica. 1975. México.
- Cnossen Subren*. Excise Systems. The John Hopkins. University Press. 1978 Baltimore.
- Chapoy Bonifaz y Otros Autores*. El Federalismo y sus aspectos educativos y financieros. UNAM. 1976. México.
- De la Garza Sergio*. Derecho Financiero Mexicano. Porrúa, S.A. 1975. México.
- De la Garza Francisco*. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa. 1979. México.
- De J. Tena Felipe*. Derecho Mercantil Mexicano. Editorial Porrúa. 1978. México.
- De Pina Rafael*. Derecho Civil Mexicano. Editorial Porrúa. 1972. México.
- De Pina Rafael*. Diccionario de Derecho. Editorial Porrúa. México. 1973.
- De Pina Vara Rafael*. Derecho Mercantil Mexicano. Editorial Porrúa. 1979. México.
- Domínguez Mota y Calvo Nicolau*. Estudio del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas. Docal Editores. 1972. México.
- Etcheberry Raúl*. Manual de Derecho Comercial. Ystrea. 1977. Buenos Aires.
- Fernández y Cuevas José Mauricio*. Manual de aplicación del Impuesto al Valor Agregado. Editorial Jus. 1979. México.



- Fernández y Cuevas José Mauricio*. Impuesto Sobre la Renta de las Empresas. Jus. 1977. México.
- Fernández y Cuevas*. Manual de Aplicación del Impuesto al Valor Agregado. Jus. 1979. México.
- Fonrouge Gulliani*. Derecho Financiero I y II. Depalma. 1978. Buenos Aires.
- Giorgetti Armando*. La evasión tributaria. 1961. Buenos Aires.
- Goode, R. The individual income tax*. Brookings Institution. 1976. Washington, D.C.
- Groves M. Harold*. Finanzas Públicas. Trillas. 1975. México.
- Guyenot Jean*. Curso de Derecho Mercantil. Ediciones Jurídicas Europa-América. 1975. Buenos Aires.
- Guyenot Jean*. Curso de Derecho Comercial. Ejea. 1975. Buenos Aires.
- Hansen Alvin*. Teoría Monetaria y Política Fiscal. FCE. 1974. México.
- Hansen Alvin*. Política Fiscal y Ciclo económico. FCE. 1973. México.
- Harvard Law School*. International Tax Program. World Tax series: Taxation in Mexico. 1962. Cambridge, Mass.
- Heller and Kauffman*. Tax Incentives for Industry in less developed Countries Harvard Law School. 1963. Cambridge.
- Hernández Esparza Abdón*. El delito de defraudación fiscal. Ediciones Botas. 1962. México.
- Hoffman S. Robert*. Executive Tax management. Thomas y Crowell Company. 1974. New York.
- Izquierdo Montoro Elias*. Temas de Derecho Mercantil. Editorial Moncorvo. 1971. Madrid.
- Jarach Dino*. Curso Superior de Derecho Tributario. Buenos Aires. 1972.
- Kahn Douglas*. Federal Income Tax. Creative Educational Centers. 1973. Inglewood California.
- Kaldor Nicholas*. Impuesto al Gasto. Fondo de Cultura Económica. 1969. México.
- Kelly & Oldman*. Readings on Income Tax Administration. Foundation Press. 1973. New York.
- Lagarica Calvo César*. Estudio Contable de los Impuestos. Publicaciones Administrativas y Contables. 1981. México.
- Lerdo de Tejada Francisco*. Código Fiscal de la Federación. IEE S.A. 1980. México.
- López Padilla Agustín*. Exposición Práctica y Comentarios a la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Trillas. 1981. México.
- Margain Manatou Emilio*. Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano. Universidad Autónoma de SLP. 1973. México.
- Margáin Hugo*. Compilación de leyes del Impuesto Sobre la Renta (1921-1953). SHCP. 1957. México.
- Martul-Ortega*. Yebro Perfecto. La Justicia Fiscal y el Impuesto Sobre la Renta. Universidad de Santiago Compostela. 1973.
- Mc. Conell Cambell*. Curso Básico de Economía. Aguilar 1975 Madrid España.

- Musgrave ξ Gillis*. Fiscal Reform for Colombia. Harvard Law School. 1971 Cambridge, Mass.
- Musgrave Richard*. Teoría de la Hacienda Pública. Aguilar 1969. Madrid.
- Musgrave Richard y Musgrave Peggy*. Public Finance in theory an practice. Mc. Graw-Hill Book Company. 1977. New York.
- Musgrave B. Peggy*. United States Taxation of foreign investment income. The Law School of Harvard University. 1969. Cambridge Mass.
- Niño José Antonio* La interpretación de leyes. Editorial Porrúa. 1971. México.
- Nuñez Luis y Castro Zavaleta*. Comentarios al Código Civil. Editorial Cárdenas. 1974. México.
- O'Byrne John*. Federal Income Tax. Creative Educational Services. 1973. Inglewood. California.
- Ojvian Roberto*. Contabilidad para abogados. Astrea. 1971. Buenos Aires.
- Oldman Oliver ξ Richard Bird*. The transition to a global Income Tax. 31 Bulletin for International Fiscal Documentation. 1977. Harvard Law School.
- Ortiz Urquidi Raúl*. Apuntes de Derecho Civil II y IV. 1974. UNAM. México.
- Pancock Alan*. La teoría Económica en la Política Fiscal. FCE 1974. México.
- Pomp D. Richard*. Tax measures in response to the Brain Drain. Harvard International Law Journal. 1979. Cambridge Mass.
- Pont Mastres Magain*. La fiscalidad al debate. Boixareu Editores. 1973. Barcelona.
- Porras López Armando*. Derecho Fiscal. Textos Universitarios S.R. 1977. México.
- Ricardo David*. Principios de Economía y tributación. FCE. 1973. México.
- Ripert-Boulanger*. Derechos Reales. Tomo VII. Ediciones La Ley. 1965. Buenos Aires.
- Ripert Georges*. Tratado Elemental de Derecho Comercial. TEA. 1954. Buenos Aires.
- Rodriguez y Rodriguez Joaquin*. Derecho Mercantil. Editorial Porrúa S.A. 1973. México.
- Rojina Villegas Rafael*. Compendio de Derecho Civil II y IV. 1973. México.
- Rojina Villegas*. Compendio de Derecho Civil. Volúmen I y III. Editorial Porrúa. 1973. México.
- Saenz Quiroga Eladio*. Matemáticas para Economistas. Fondo de Cultura Económica. 1975. México.
- Samuelson A. Paul*. Economics. Mc. Graw Hill Inc. 1973. New York.
- Surrey S. Stanley*. Federal Income Taxation. Fundation Press. 1977. New York.
- Trueba Urbina Alberto*. Ley Federal del Trabajo. Editorial Porrúa S.A. 1981. México.
- Valdés Villareal Miguel*. Principios Constitucionales que regulan las contribuciones. UNAM/FCE. 1972. México.
- Vallet D.G. Juan* Estudio Sobre el Derecho de las Cosas. Editorial Montecorvo. 1973. Madrid.
- Watkin*. Taxes and tax harmonitation in Central America. International Tax Program. Harvard Law School. 1967. Cambridge Mass.
- Yudkin León*. A legal Structure. for effective Income tax Administration. Harvard Law School. 1971 Cambridge Mass



LEGISLACION

- LISR Ley del Impuesto sobre la Renta
- ISR Impuesto Sobre la Renta
- RLISR Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta
- LIVA Ley del Impuesto al Valor Agregado
- RLIVA Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado
- CFE Código Fiscal de la Federación
- PTU Participación de utilidades a los trabajadores
- RET Regímenes Especiales de Tributación
- LFT Ley Federal del Trabajo
- AC Actividades Mercantiles
- AE Actividades Empresariales
- LGSM Ley General de Sociedades Mercantiles
- C. Co. Código de Comercio
- C.C. Código Civil
- UESPJ Unidades Económicas Sin Personalidad Jurídica.